
Bilanzierung nach StR

Teil 2

Dirk J. Lamprecht



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Einkommensteuerrecht unterscheidet
 - Gewinneinkunftsarten und
 - Überschusseinkunftsarten.
- unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden:
 - Betriebsvermögensvergleich
 - allgemein (§ 4 Abs. 1 EStG) und
 - besonders (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG),
 - Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG),
 - Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Land- und Forstwirten (§ 13a EStG).





▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

Betriebsvermögen (= Vermögen abzgl. Schulden) am Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs

- Betriebsvermögen (= Vermögen abzgl. Schulden) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres

= Unterschiedsbetrag (= Reinvermögensänderung)

+ Entnahmen

- Einlagen

= Ergebnis des Wirtschaftsjahres

+ nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

- steuerfreie Betriebseinnahmen

= Gewinn/Verlust



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- **Betriebsausgaben** sind die Aufwendungen, die **durch den Betrieb veranlasst** sind, § 4 Abs. 4 EStG
- Im Unterschied zu den Betriebsausgaben fehlt für die Betriebseinnahmen die gesetzliche Regelung.
- Der Begriff der **Betriebseinnahmen** wird daher als **Umkehrschluss zu den Betriebsausgaben** gesehen.



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- **Entnahmen** aus dem Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb **für sich**, für **seinen Haushalt** oder für **andere betriebsfremde Zwecke** im Laufe des Wirtschaftsjahres entnimmt (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- Ihre Bewertung erfolgt zum **Teilwert** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Einlage, § 6 Abs. 1 Nr. 5, Satz 1 Buchst. a) EStG

... Einlagen sind **mit dem Teilwert** für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind **jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten** anzusetzen, **wenn** das zugeführte Wirtschaftsgut

a) **innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt** der Zuführung **angeschafft oder hergestellt** worden ist...



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Wenn der Steuerpflichtige ein **Firmenfahrzeug** nutzt und dieses zu mehr als 50 % beruflich nutzt, so tätigt er im Umfang der privaten Nutzung **eine Entnahme** (unentgeltliche Leistungsentnahme).

Diese ist anzusetzen

- bei Führung eines **ordnungsgemäßen Fahrtenbuches** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG)
mit den Kosten für die tatsächlich gefahrenen Kilometer
- bei fehlender Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG)
mit der **1 % - Regelung**. Beachte aber E-Auto-Förderung, ggf. nur 0,25%



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für die Steuerbilanz.
- **wenn** das Einkommensteuergesetz **nichts Gegenteiliges** vorschreibt, so sind die **handelsrechtlichen Vorschriften** für die Steuerbilanz zu **übernehmen**.
- Nur wenn steuerrechtliche Vorschriften explizit etwas anders vorsehen, weicht die Steuerbilanz zwangsläufig von der Handelsbilanz ab.
- **§ 5 Abs. 6 EStG:** „Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.“



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- nicht abzugsfähige Betriebsausgaben:
 - komplett nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und
 - teilweise nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.
- nicht abzugsfähige Betriebsausgaben:
 - Aufwendungen für Gästehäuser, § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG,
 - Aufwendungen für Jagd und Fischerei, § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG,
 - Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer, § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, (beachte aber Ausnahmen),
 - Hinterziehungszinsen, § 235 AO i.V.m. § 4 Abs.5 Nr. 8a EStG.



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Betriebsausgaben, die teilweise nicht abzugsfähig sind, sind bspw.:
 - Geschenkaufwendungen,
 - Bewirtungsaufwendungen,
 - Verpflegungsmehraufwand,
 - Zinsaufwand (wegen der Zinsschrankenregelung).
- **beachte:** in der **handelsrechtlichen Buchführung** werden diese Posten voll als **Aufwand** erfasst, diese dürfen aber steuerrechtlich nicht (in voller Höhe) angesetzt werden. Daher erfolgt eine **steuerrechtliche Anpassung**, Sog. **Außerbilanzielle Berichtigung**, § 60 Abs. 2 EStDV





▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Aufwendungen für Geschenke

Es handelt sich um Sachgeschenke an Geschäftsfreunde,

sie sind grundsätzlich nur bis zu einer Höhe von 35 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr abzugsfähig (§ 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 1 EStG, R 4.10 Abs. 2 bis 4 EStR) = Freigrenze, pro Beschenktem und Jahr

Wird die Freigrenze von 35 € überschritten, so darf insgesamt das Geschenk (die Geschenke) als nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Nach § 4 Abs. 7 EStG sind die Aufwendungen für Geschenke einzeln und getrennt von den sonstigen

Betriebsausgaben aufzuzeichnen sind, dies erfolgt i.d.R. durch die Buchführung



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Bewirtungsaufwendungen müssen grundsätzlich
 - aus geschäftlichem Anlass entstanden sein,
 - angemessen sein und
 - der Höhe nach und der betrieblichen Veranlassung nach nachgewiesen werden können.
- Diese angemessenen und zusätzlich ordnungsgemäß nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind dann nur zu 70% abzugsfähig.



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Mehraufwand für Verpflegung (= Verpflegungsmehraufwand), § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG.
- Der Verpflegungsmehraufwand ist nach Maßgabe des § 9 Abs. 4a EStG abziehbar.

Für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen der vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt abwesend ist, sind Mehraufwendungen für die Verpflegung abzugsfähig.

Dabei können bestimmte Pauschalen steuerfrei gezahlt werden



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- § 4h EStG begrenzt den Abzug von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben
- „Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA.“



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- § 4h EStG

Steuerliches Ergebnis (vor Anwendung der Zinsschranke)

- negativer Zinssaldo

+ Abschreibungen für

1) GWG unter 250 €

2) Pauschalabschreibungen für Vermögensgegenstände zwischen 250 € und 1.000 €

3) allgemeine Abschreibungen nach § 7 EStG.

= steuerliches EBITDA („Earnings before interest, tax, depreciation and amortization“ = “Betriebsergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände.”)



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- § 4h EStG ist nicht anzuwenden, wenn
 - a) der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als drei Millionen Euro beträgt,
 - b) der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört oder



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Einnahmen – Überschuss – Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG

Betriebseinnahmen des Kalenderjahres (incl. USt)

- Betriebsausgaben des Kalenderjahres (incl. Vorsteuer)

= Einnahmenüberschuss bzw. Ausgabenüberschuss

- AfA (Abschreibungen)

= Einnahmen- bzw. Ausgabenüberschuss

+ Entnahmen

- Einlagen

= Gewinn/Verlust



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Einnahmen – Überschuss – Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG

es gilt das sog. Zufluss – Abfluss – Prinzip, § 11 EStG

Abs. 1: „**Einnahmen** sind innerhalb des Kalenderjahres **bezogen**, in dem sie dem Steuerpflichtigen **zugeflossen sind**.

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen **kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres**, zu dem sie **wirtschaftlich gehören**, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.“

Hier gilt die sog. 10 – Tages – Regel



▶ 2.1 Gewinnermittlungsmethoden

- Bücher müssen ordnungsgemäß geführt werden
 - ordnungsmäßige Führung von Büchern oder Aufzeichnungen Betriebsvermögensvergleich
 - partiell (§ 4 Abs. 1 EStG)
 - vollständig (§ 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG)
 - Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)
- keine oder nur unvollständige bzw. unrichtige Führung von Büchern oder Aufzeichnungen führt ggf. zur Schätzung (§ 162 AO)
 - Vollschätzung
 - Teilschätzung.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Grundvoraussetzung für die Aufnahme eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut auch dem Kaufmann beziehungsweise dem Steuerpflichtigen gehört.
- Die zivilrechtliche beziehungsweise **wirtschaftliche Zurechnung** von Vermögensgegenständen und Schulden richtet sich nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB und ist identisch mit § 39 AO, zum wirtschaftlichen Eigentum.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- In den EStR (Verwaltungsanweisungen) ist die Zurechnung an folgenden Stellen geregelt:
 - R 4.2 Abs. 1 und Abs. 2 EStR für allgemeine Zurechnungsgrundsätze für **Einzelunternehmen und Personengesellschaften**
 - R 4.2 Abs. 3 bis Abs. 14 EStR für **Grundstücke, Grund & Boden, Gebäude**
 - R 4.2 Abs. 15 EStR für **Verbindlichkeiten**
 - R 4.2 Abs. 16 EStR bei Einnahmenüberschussrechnung, Schätzung und Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis Abs. 6 EStG



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Wirtschaftsgut (§ 6 Abs. 1 EStG)
- analog zum den handelsrechtlichen Vermögensgegenstand und Schulden (§ 240 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB)
 - Wirtschaftsgüter:
 - positive Wirtschaftsgüter und
 - negative Wirtschaftsgüter
 - sonstigen Posten, z.B.
 - Rechnungsabgrenzungsposten und
 - steuerfreien Rücklagen.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Wirtschaftsgut (§ 6 Abs. 1 EStG)
- Unter **positiven Wirtschaftsgütern** versteht man nach der Finanzrechtsprechung **Sachen und Rechte** im Sinne des bürgerlichen Rechts **sowie sonstige Vorteile**, welche **durch Aufwendungen erlangt**, nach der Verkehrsauffassung **selbstständig bewertbar** und einen über das Ende der Abrechnungsperiode bzw. Wirtschaftsjahr hinausgehenden **Nutzen erbringen**.

Es geht **im Gegensatz zum Vermögensgegenstand** des HGBs **nicht um eine Verkehrsfähigkeit**, daher die Fiktion im HGB zum Geschäfts- oder Firmenwert.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Wirtschaftsgut (§ 6 Abs. 1 EStG)
- Ein Wirtschaftsgut wird **negatives Wirtschaftsgut** genannt, wenn mit seinem Erwerb **zukünftige Ausgaben verbunden** sind, die eine über die Abrechnungsperiode hinausgehende **wirtschaftliche Last** darstellen und **selbstständig bewertbar** sind.

Hierzu gehören

- Verbindlichkeiten und
- Rückstellungen.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Ausnahme beim Verrechnungsverbot
- Verrechnungsgebot, § 246 Abs. 2 S. 2 HGB:

„Vermögensgegenstände, die dem **Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen** sind und ausschließlich der **Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, **sind mit diesen Schulden zu verrechnen**; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. **Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden**, ist der **übersteigende Betrag** unter einem gesonderten Posten zu **aktivieren**.“ – sog. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Niederstwertprinzip in der Steuerbilanz

Anlagevermögen:

- ist der **Teilwert** wegen einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so **kann (!) dieser angesetzt werden** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)
- die Wertminderung ist voraussichtlich dauernd, wenn der **Teilwert in mindestens der Hälfte der Restnutzungsdauer unterhalb des Restbuchwerts liegt**



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Niederstwertprinzip in der Steuerbilanz

Umlaufvermögen:

- ist der **Teilwert** wegen einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** niedriger, so **kann** dieser angesetzt werden
- die Wertminderung ist voraussichtlich dauernd, wenn sie bis zum Bilanzerstellungstag besteht.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Beispiel: Buchwert einer Maschine: 80.000 Euro, lineare Abschreibung p.a. von 10.000 Euro, Restnutzungsdauer: 8 Jahre, Teilwert (Wiederbeschaffungskosten) am Bilanzstichtag:
 - a) 30.000 Euro
 - b) 50.000 Euro

Nach der hälftigen Restnutzungsdauer (ohne Berücksichtigung der TWA) ergibt sich ein Restbuchwert von 40.000 Euro.

Im Fall a) kann eine TWA vorgenommen werden, da der Bilanzwert unter dem Wert nach der halben Restnutzungsdauer liegt. -> Wertminderung ist dauerhaft.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- immateriellen Wirtschaftsgüter:
 - Patente, Lizenzen
 - derivativer Geschäfts- oder Firmenwert
- **entgeltlich** erworben (= AK): dann besteht handels- als auch steuerrechtlich ein **Aktivierungsgebot**.
- **unentgeltlich** erworben (selbst hergestellt = HK) und **Anlagevermögen**:
 - HGB: **Aktivierungswahlrecht** (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB).
 - EStG: **Aktivierungsverbot**, ein unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand darf nicht aktiviert werden (§ 5 Abs. 2 EStG).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Der **derivative Geschäfts- oder Firmenwert** ist nach **§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB** als ein zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand zu aktivieren. I.d.R. wird er über **10 Jahre** abgeschrieben.
- **Steuerlich** besteht ein Ansatzgebot und die Pflicht, diesen über **15 Jahre** abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG).
- Daraus folgen für das **HGB aktive latente Steuer**, da die Nutzungsdauer nach Handelsrecht kürzer ist als die nach Steuerrecht.
- die Nutzungsdauer nach Handelsrecht muss in der Klausur gegeben sein. Sollte dies nicht geschehen sein, so ist eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zu unterstellen (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Verbindlichkeiten
- Nach dem Handelsrecht sind Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG erfolgt der Ansatz
- im Steuerrecht mit ihren Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- Handelsrechtlich werden **unverzinsliche Verbindlichkeiten** nicht abgezinst, steuerrechtlich hingegen schon, wenn sie eine Laufzeit von länger als einem Jahr haben (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Verbindlichkeiten
- Arten von Verbindlichkeiten:
 - Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt,
 - Verbindlichkeiten, welche verzinslich sind,
 - Verbindlichkeiten, die auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG),
 - Verbindlichkeiten unter einer Auflage, nach welcher die Vorteile aus der Zinslosigkeit dem Schuldner nicht verbleiben.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Verbindlichkeiten
- **Unverzinsliche** Verbindlichkeiten, welche eine **Laufzeit von mindestens einem Jahr** haben, sind nach dem **Steuerrecht abzuzinsen**, und zwar mit einem **Zinssatz von 5,5 %** (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- Beispiel: unverzinsliche Verbindlichkeit in Höhe von 30.000 €, die eine Laufzeit von drei Jahren aufweist
- Der Vervielfältiger für drei Jahre liegt bei 0,852 (§ 12 Abs. 3 BewG). Die Verbindlichkeit wird deswegen mit $30.000 \text{ €} \cdot 0,852 = 25.560 \text{ €}$ angesetzt. $(30.000 / 1,055^3)$
- Damit ist das steuerrechtliche Ergebnis um 4.440 Euro höher als das handelsrechtliche Ergebnis. Also wird das HGB Ergebnis außerbilanziell korrigiert, § 60 Abs. 2 EStDV.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Immobilien
- Immobilien werden unterscheiden in:
 - Grundstücke (= Grund und Boden), nicht abnutzbar und
 - Gebäude, abnutzbar.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Immobilien
- es wird unterschieden in:
 - Grund und Boden,
 - Außenanlagen,
 - Gebäude
 - inklusive unselbstständiger Gebäudeteile,
 - selbstständige Gebäudeteile.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- R 4.2 Abs. 3 EStR

Gebäudeteile, die **nicht** in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** mit dem Gebäude stehen, **sind selbständige** Wirtschaftsgüter.

Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn **er besonderen Zwecken** dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- R 4.2 Abs. 3 EStR

Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind:

1. Betriebsvorrichtungen (> R 7.1 Abs. 3); (Bilanzposten: Technische Anlagen und Maschinen)

2. Scheinbestandteile (> R 7.1 Abs. 4);

3. Ladeneinbauten, >Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen; als

Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die **statisch** für das gesamte Gebäude **unwesentlich** sind, z. B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken;



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- R 4.2 Abs. 3 EStR

Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind:

4. sonstige >Mietereinbauten

5. sonstige selbständige Gebäudeteile (>Absatz 4).

Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen (z. B. in Form von Solardachsteinen) sind wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Immobilien
- **Außenanlagen** sind **keine Gebäudeteile**, sondern sonstige bauliche Maßnahmen wie Einfriedungen, Straßenzufahrten als auch Hof- und Bodenbefestigungen.
- Die Anschaffungskosten von Außenanlagen gehören **nicht** zu den Anschaffungskosten des **Grund und Bodens**.
- Sie sind vielmehr als **abnutzbare unbeweglichen Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens nur **linear abzuschreiben** (§ 7 Abs. 1 EStG in Verbindung mit R 7.1 Abs. 1 Nr. 3 EStR).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Immobilien
- **Selbständige Gebäudeteile** sind Teile des Gebäudes, welche **nicht** in einem einheitlichen **Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude** stehen.
- Sie sind selbstständige Wirtschaftsgüter.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Immobilien
- Wegen des unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs unterscheidet man fünf unterschiedliche Arten selbstständiger Gebäudeteile (R 4.2 Abs. 3 EStR):
 - Betriebsvorrichtungen,
 - Scheinbestandteile,
 - Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen,
 - sonstige Mietereinbauten und
 - sonstige selbstständige Gebäudeteile.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Betriebsvorrichtung
- Bilanzposten: Technische Anlage und Maschine
- Eine Betriebsvorrichtung ist eine Vorrichtung, mit der **das Gewerbe unmittelbar betrieben** wird
- sie **gehören zu den beweglichen** Wirtschaftsgütern und können linear oder degressiv abgeschrieben werden.
- Im ersten Jahr ist nur eine zeitanteilige Abschreibung (monatsgenau) möglich.
- Sie zählt selbst dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie ein wesentlicher Gebäudebestandteil ist (R 7.1 Abs. 3 EStR).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Betriebsvorrichtung
- Der **Klassiker in der Klausur: Lastenaufzug**, zivilrechtlich ein wesentlicher Gebäudebestandteil, kann nicht losgelöst vom Gebäude genutzt werden und ist allein schon deswegen unbeweglich.
Zu den **AK** des Lastenaufzugs gehört auch der **Aufzugschacht und die Elektrik**.
- Steuerrechtlich zählt der Lastenaufzug als Betriebsvorrichtung zu den beweglichen Wirtschaftsgütern.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Ein **Scheinbestandteil** ist ein bewegliches Wirtschaftsgut, welches zu einem **vorübergehenden Zweck** in ein Gebäude eingefügt wird (R 7.1 Abs. 4 EStR).

Es handelt sich um einen vorübergehenden Zweck, wenn

- die **Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger** ist als der voraussichtlich **vorgesehene Nutzungszeitraum**,
- wenn die Sache **nach ihrem Ausbau** noch einen **beachtlichen Wiederverwendungswert** hat, also nicht lediglich einen Schrottwert und
- wenn nach den äußeren Umständen, also nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, dass die eingefügte Sache **später wieder entfernt** wird.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Die Voraussetzungen müssen alle drei gleichzeitig gelten.
- **Scheinbestandteile** treten insbesondere im Zusammenhang mit
 - Mietereinbauten und Mieterumbauten bei Gebäuden auf fremden Grundstücken auf.





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- **Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen** sind privatrechtlich wesentliche Gebäudebestandteile, diese werden aber **steuerrechtlich als selbstständige Gebäudeteile** behandelt.
- Grund: Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen dienen **besonderen Zwecken**.
- Sie werden als **unbewegliches Anlagevermögen** behandelt und **wie Gebäude abgeschrieben** (R 7.1 Abs. 6 EStR)



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- **Sonstige Mietereinbauten** werden nicht dem Grundstückseigentümer bzw. dem Gebäudeeigentümer zugerechnet, sondern dem Mieter (R 4.2 Abs. 3 Nr. 4 EStR).
- Wenn der Mieter die Einbauten für betriebliche Zwecke nutzt, so müssen sie in der Bilanz des Mieters aktiviert und danach abgeschrieben werden.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Gebäude, unterschiedliche Wirtschaftsgüter
- Die unterschiedliche Gebäudenutzung kann
 - betrieblich
 - eigenbetrieblich und
 - fremdbetrieblich als auch
 - zu Wohnzwecken
 - zu eigenen Wohnzwecken und zu
 - fremden Wohnzwecken

erfolgen





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Aufteilung der AK
- Es sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die sonstigen selbstständigen Gebäudeteile im Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen.
- Entscheidend ist hierbei das Verhältnis der Nutzflächen des jeweiligen Gebäudeteils zur Nutzfläche des Gesamtgebäudes insgesamt (R 4.2 Abs. 6 Satz 2 EStR).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Herstellungskosten, Aufwendungen, welche
 - nach Fertigstellung eines Gebäudes,
 - für den Verbrauch von Gütern oder
 - für die Inanspruchnahme von Diensten,
 - für die Erweiterung oder für
 - die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende
 - wesentliche Verbesserung eines Gebäudesentstehen (R 21.1 Abs. 3 Satz 1 EStR).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Eine **Erweiterung** liegt dann vor, wenn die **Substanz des Gebäudes** zum Beispiel durch Aufstockung oder Anbau, Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder einen nachträglichen Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile **vermehrt** wird.
- Die **Verbesserung** geht über den **ursprünglichen Zustand** wesentlich **hinaus**, wenn insgesamt betrachtet die Maßnahme zu einer **Erhöhung zukünftiger Nutzungsmöglichkeiten** führt. Dies ist z.B. der Fall bei einer
 - **Verlängerung** der technischen oder wirtschaftlichen **Nutzungsdauer** oder bei
 - **qualitativer Verbesserung** des Gebäudes.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Erhaltungsaufwand, R 21.1 Abs. 1 Satz 1 EStR:
 - Aufwendungen
 - für die Erneuerung von
 - bereits vorhandenen Teilen,
 - Einrichtungen oder
 - Anlagen.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Herstellungsaufwendungen werden erst bei verhältnismäßig großen Aufwendungen geprüft.
- Hierfür gilt die Regel, dass **Aufwendungen für einzelne Baumaßnahmen nach Fertigstellung** des Gebäudes grundsätzlich als **Erhaltungsaufwand** gelten, **wenn** Sie den Betrag von **4.000 €** ohne Umsatzsteuer **nicht übersteigen** (R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Anschaffungsnahe Herstellungskosten, § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG
- Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen, welche
 - in engem **zeitlichen Zusammenhang (3 Jahre)** mit der Anschaffung entstehen und
 - im Verhältnis zum Kaufpreis für das Gebäude hoch sind (**> 15% der AK des Gebäudes**),zählen zu den Herstellungsaufwendungen, es handelt sich, um sog. anschaffungsnahe Herstellungsaufwand (R 21.1 Abs. 4 EStR).
- die 3 Jahre berechnen sich ab dem Zeitpunkt der Anschaffung (= Gefahrenübergang, nicht Eintragung ins Grundbuch)



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Abbruchkosten
- Es ist entscheidend, in welcher Absicht das Gebäude erworben wurde.
- Wenn sich das Gebäude schon seit längerem im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet, handelt es sich bei den Abbruchkosten um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (H 6.4 Abbruchkosten EStH).
- es ist wichtig, ob der Erwerb
 - mit Abbruchabsicht oder
 - ohne Abbruchabsicht

erfolgte



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- das Gebäude in der Absicht erworben, es als Gebäude zu nutzen (Erwerb **ohne Abbruchabsicht**),
 - im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Betriebsausgaben
- der Steuerpflichtige hat das Gebäude zum Zweck des Abbruchs erworben (Erwerb **mit Abbruchabsicht**)
 - Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, dann Buchwert und die Abbruchkosten zu den HK des neuen Gebäudes, wenn enger wirtschaftlicher Zusammenhang (3 Jahre)
 - Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs objektiv wertlos, entfällt der volle Anschaffungspreis und Abbruchkosten auf den Grund und Boden



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Bei der **Nachaktivierung** der Abbruchkosten wird das **Gebäude** wie folgt bewertet:

Historische AK	500.000,- (AfA mit 2% = 10.000,-)
Buchwert aktuell	100.000,-
Abbruchkosten und BW Altgebäude	<u>50.000,-</u>
Summe	150.000,-
./. weitere AfA nach R 7.4 Abs. 9 EStR	<u>11.000,-</u> p.a. (2% von 500.000 + 50.000)
= BW 31.12.	139.000,-

(darauf folgt eine Restnutzungsdauer von ca. 13,5 Jahren)





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- R. 7.4 Abs. 9 EStR:

„Bei **nachträglichen Herstellungskosten** für Wirtschaftsgüter, die nach **§ 7 Abs. 1 , 2 oder 4 Satz 2 EStG** abgeschrieben werden, **ist die Restnutzungsdauer** unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten **neu zu schätzen**.

In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist es **aus Vereinfachungsgründen** nicht zu beanstanden, wenn die weitere AfA nach dem **bisher angewandten Prozentsatz** bemessen wird. Bei der Bemessung der AfA für das **Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** sind diese so zu berücksichtigen, **als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet** worden.“



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklagen
 - stille Rücklagen (= stille Reserven),
 - offene Rücklagen
- handelsrechtliche Rücklagen
 - Kapitalrücklage ,
 - Gewinnrücklagen
 - gesetzliche Rücklage,
 - Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen,
 - satzungsmäßige Rücklage und andere Gewinnrücklage



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- steuerrechtliche Rücklagen
 - Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR),
 - Reinvestitionsrücklage (§ 6b EStG),
 - Investitionsrücklage (Investitionsabzugsbetrag) für kleinere und mittlere Unternehmen (§ 7g EStG).

stillen Rücklagen (= stillen Reserven) entstehen durch die

- Unterbewertung von Aktiva oder
- Überbewertung von Passiva.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- **Klausurrelevant** sind die Regelungen nach § 6b EStG und R 6.6 EStR
- Beispiel: Rücklage für Ersatzbeschaffung

Am 30.06.2021 wurde eine Spezialmaschine der A-GmbH durch einen Brand vernichtet. Der Restbuchwert der untergegangenen Maschine betrug zum 30.06.2021 EUR 129.000,-. Die Versicherung hat am 25.08.2021

überwiesen:	Entschädigung für die Maschine	EUR 160.000,-
	Aufräumkosten	EUR 10.000,-
	entgangener Gewinn	EUR 6.000,-
	kurzfristige Wiederbeschaffung	<u>EUR 10.000,-</u>
		EUR 186.000,-





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Die A-GmbH plant zum 30.03.2022 die Anschaffung einer neuen Maschine.
- Für die **Bemessung des Rücklagenbetrages** sind gegenüberzustellen die **erhaltene Entschädigung** und der **Restbuchwert des untergegangenen Wirtschaftsgutes** im Zeitpunkt des Unterganges, R 7.4 Abs. 8 EStR, H 6.6 Abs. 3 „Buchwert“ EStH und R 6b.1 Abs. 2 EStR.
- in die Berechnung der Entschädigungshöhe **fließt die Entschädigung** für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut **ein**
- Entschädigungsleistungen für **Schäden, welche aus dem Untergang** des Wirtschaftsgutes **resultieren** (z.B. Schadensbeseitigung, entgangener Gewinn) sind **nicht einzubeziehen**, **Entschädigungsleistungen** für eine **beschleunigte Wiederbeschaffung fließen mit ein**.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Somit ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Entschädigungsleistung für die Maschine	EUR 160.000,-
kurzfristige Wiederbeschaffung	EUR 10.000,-
	<u>EUR 170.000,-</u>
abzüglich Restbuchwert	<u>EUR 129.000,-</u>
Bemessungsgrundlage (übertragbare stille Reserve):	EUR 41.000,-

Nach R 6.6 Abs. 4 S. 1 EStR kann im Jahr 2021 eine Rücklage gebildet werden



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Buchungssätze (nicht verrechnen!, § 246 Abs. 2 HGB)

per Teilwertabschreibung EUR 129.000,-

an TAM (Restbuchwert) EUR 129.000,-

per Bank EUR 186.000,- (Entschädigungsleistung)

an sonstigen betrieblichen Ertrag EUR 186.000,-

per Zuführung Rücklage (Aufwand), R 6.6 EStR EUR 41.000,-

an Rücklage R 6.6 EStR EUR 41.000,-



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Handelsrechtlich ist die Rücklage nicht zulässig.

Damit ist der JÜ um 41.000 Euro höher als in der Steuerbilanz:

pass. latente Steuern i.H.v. 12.300 Euro ($41.000 \times 30\%$), § 274 Abs. 1 HGB

Nicht abzinsen, § 274 Abs. 2 S.1 HGB.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach § 6b EStG

Abs. 1: Steuerpflichtige, die **Grund und Boden**,

Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört,

Gebäude oder Binnenschiffe

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, **die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung** oder im **vorangegangenen Wirtschaftsjahr** angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des **bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen**



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach § 6b EStG

Abs. 3: Soweit Steuerpflichtige den **Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen** haben, **können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung** eine den steuerlichen Gewinn **mindernde Rücklage** bilden. Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den **folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt** worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 **abziehen**. Die **Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre**, wenn **mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten** auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres **begonnen worden ist**.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach § 6b EStG

Beispiel:

Die K-GmbH **veräußert ein vor zehn Jahren für 100.000 € erworbenes Grundstück für 150.000 €**. In der **Handelsbilanz** ist zwingend ein **Ertrag i.H.v. 50.000 € auszuweisen**.

In der **Steuerbilanz** besteht hingegen das **Wahlrecht** ebenso einen **Ertrag auszuweisen oder** statt des Ertrages **eine Rücklage (§ 6b Abs. 1 und 3 EStG)** zu bilden. Wird die sog. **§ 6b EStG-Rücklage gebildet**, beträgt der **Bilanzierungsunterschied** zwischen der Handels- und Steuerbilanz **50.000 €**. Es ergeben sich **passive latente Steuern i.H.v. 15.000 €**.





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach R 6.5 EStR, aber der **Sonderposten für Investitionszuschüsse** gilt auch im HGB

Abs. 2: „Werden **Anlagegüter mit Zuschüssen** aus öffentlichen oder privaten Mitteln **angeschafft oder hergestellt**, hat der Stpfl. ein **>Wahlrecht**. Er kann die **Zuschüsse als Betriebseinnahmen** ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. Er kann die **Zuschüsse aber auch erfolgsneutral** behandeln; in diesem Fall dürfen die **Anlagegüter**, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, **nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet** werden, **die der Stpfl. selbst**, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat.“



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach R 6.5 EStR, Beispiel:

Tiefkühlkost-Hersteller D leistet an den Lebensmitteleinzelhändler C am **15.12.2020** einen **Zuschuss in Höhe von EUR 2.000,-** zur Anschaffung einer Gefrieranlage (unbeweglich), die von C am **05.01.2021** **angeschafft** wurde. **Anschaffungskosten EUR 10.000,-** betragen. **Nutzungsdauer 10 Jahre.**

C bildet einen Passivposten als Zuschussrücklage.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rücklage nach R 6.5 EStR, Beispiel:

Am 15.12.2020 wird gebucht:

per Finanzkonto	2.000,-	an Rücklage	2.000,-.
-----------------	---------	-------------	----------

Am 05.01.2021 ist zu buchen:

per Zuschussrücklage	2.000,-	an Ertrag aus der Auflösung der Rücklage	2.000,-
----------------------	---------	--	---------

per Sonderabschreibung	2.000,-	an AK Gefrieranlage	2.000,-.
------------------------	---------	---------------------	----------



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rückstellungen
- Grundsätzlich sind die steuerlichen Rückstellungen so wie die handelsrechtlichen Rückstellungen zu bilden (R 5.7 Abs. 1 Satz 1 EStR).





▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- R 5.7 Abs. 2 EStR: „Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist **nur zu bilden, wenn**
 1. es sich um eine Verbindlichkeit **gegenüber einem anderen** oder eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** handelt,
 2. die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag **wirtschaftlich verursacht** ist,
 3. mit einer **Inanspruchnahme** aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit **ernsthaft zu rechnen ist** und
 4. die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren **nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für ein Wirtschaftsgut führen.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Beachte R 5.7 Abs. 6 letzter HS EStR: „es müssen mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen“, die **Eintrittswahrscheinlichkeit muss über 50% liegen**

Keine RSt, wenn die die Aufwendungen später zu AK/HK führen, § 5 Abs. 4b EStG



2.2 Wirtschaftsgut

Rückstellungsgrund	HGB	Steuerbilanz
Ungewisse Verbindlichkeiten (Außenverpflichtung)	Pflicht	Pflicht
Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Außenverpflichtung)	Pflicht	Verbot
Unterlassene Instandhaltungen < 3 Monate im neuen GJ nachgeholt (Innenverpflichtung)	Pflicht	Pflicht
Abraumbeseitigung im folgenden GJ nachgeholt (Innenverpflichtung)	Pflicht	Pflicht
Gewährleistungen ohne rechtl. Verpflichtung (faktische Außenverpflichtung)	Pflicht	Pflicht



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Bewertung, vgl. R. 6.11 EStR

HGB: Erfüllungsbetrag, d.h. zukünftige Preis- und Kostenverhältnisse, Abzinsung, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr, Zinssatz ist laufzeitabhängig (www.bundesbank.de)

Steuerrecht: Teilwert, d.h. Gegenwartswert der Verpflichtung, Abzinsung bei einer Restlaufzeit > 1 Jahr, mit 5,5 % p.a



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Pensionsrückstellungen

Voraussetzungen, § 6a Abs. 1 EStG.

Wichtig ist, dass

- der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und
- die Pensionszusage schriftlich erteilt ist (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Pensionsrückstellung darf erstmals dann gebildet werden,
 - vor Eintritt des Versorgungsfalls
für das Wirtschaftsjahr, in dem die **Pensionszusage erteilt** wird,
frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das **27. Lebensjahr vollendet hat** (§ 6a Abs. 2 Nr. 1 EStG)
 - nach Eintritt des Versorgungsfalls
für das Wirtschaftsjahr, **in dem der Versorgungsfall eintritt** (§ 6a Abs. 2 Nr. 2 EStG).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Die **Bewertung** von Pensionsrückstellungen ist in **§ 6a Abs. 3 EStG** geregelt
- Es existieren zwei unterschiedliche Methoden zur Ermittlung des Wertes,
 - Gegenwartswertmethode und die
 - Teilwertmethode.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Die **Gegenwartswertmethode** berechnet ab dem **Zeitpunkt der Zusage**,
- die **Teilwertmethode** hingegen **ab dem Eintritt des Arbeitnehmers** in die Unternehmung.

Beide Methoden lassen sich zum einen nach einer **direkten Methode**, zum anderen nach **einer indirekten Methode**, rechnen.

Bei der **indirekten Methode** werden die Rückstellungswerte über einen **sog. Anwartschaftsbarwert ermittelt**, bei der **direkten** hingegen über die **Rentenendwerte der Annuitäten**.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Eine **unmittelbare Zusage** liegt vor, wenn sich ein **Unternehmen gegenüber seinem Arbeitnehmer** (oder ggf. anderen Personen) **bei Eintritt des Versorgungsfalls** zur Erbringung von Versorgungsleistungen **verpflichtet**.
- Eine **mittelbare Zusage** liegt vor, wenn sich das Unternehmen verpflichtet seinem Arbeitnehmer (oder ggf. einer anderen Person) durch **Einschaltung eines selbstständigen Versorgungsträgers** Pensionsleistungen zu erbringen (z.B. über eine **Direktversicherung**).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Nach **§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB** müssen **Vermögensgegenstände**, die ausschließlich zur **Erfüllung von Altersversorgungs- oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen** (z.B. Zeitwertkonten, Altersteilzeit) bestimmt **und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind, mit diesen Schulden verrechnet** werden.

Insoweit wird das sonst herrschende **Saldierungsverbot durchbrochen**. Zudem sind die **Vermögensgegenstände** nicht mit den Anschaffungskosten, sondern **mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten** (§§ 253 Abs. 1 S. 4, 255 Abs. 4 HGB).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Nach **§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB** erfolgt die Bewertung von Pensionsrückstellungen zum **laufzeitäquivalent abgezinsten Erfüllungsbetrag** der zu Grunde liegenden Verpflichtung. Für die Verzinsung ist der für die Abzinsung zu **verwendende Zinssatz**, der sich bei einer angenommenen **Laufzeit von 15 Jahren** ergibt, zu verwenden.

Aufgrund der Komplexität der Berechnung erfolgt die Bewertung der Pensionsrückstellung in der Praxis meist durch ein **versicherungsmathematisches Gutachten**.



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rückstellungen

Folgende Rückstellungen existieren **nur und ausschließlich in der Steuerbilanz**, nicht hingegen in der Handelsbilanz:

- Rückstellungen für aus künftigen Erträgen zu tilgende Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2a EStG),
- Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG, R 5.7 Abs. 7 EStR),
- Rückstellungen für Dienstjubiläumsverpflichtungen (§ 5 Abs. 4 EStG),
- Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG).



▶ 2.2 Wirtschaftsgut

- Rechnungsabgrenzungsposten, Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Behandlung:
 - handelsrechtlich verboten, steuerrechtlich Pflicht
 - als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorwärtsvermögens entfallen (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG),
 - als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen gesetzte Anzahlungen (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG)
 - handelsrechtlich Wahlrecht, steuerrechtlich Pflicht
 - Disagio (= Damnum = Abgeld) bei der Aufnahme eines Kredits (§ 250 Abs. 3 HGB).

