
Rechnungswesen für Steuerberater

Hans-Joachim Röhle · Thomas Wiegmann

Rechnungswesen für Steuerberater

2., aktualisierte Auflage



Springer Gabler

Hans-Joachim Röhle
Ratingen, Deutschland

Thomas Wiegmann
Kamp-Lintfort, Deutschland

ISBN 978-3-658-15229-1

ISBN 978-3-658-15230-7 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-15230-7>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2015, 2018

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Den Anstoß für die Erstellung dieses Lehrbuchs gaben sowohl langjährige Erfahrungen aus der Lehr- und Vortragstätigkeit, als auch eigene Erfahrungen aus der praktischen Tätigkeit bei der Überprüfung von Jahresabschlüssen im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung.

Mit diesem Lehrbuch sollen sich insbesondere angehende Steuerberater und Steuerfachwirte (m/w) gezielt auf die Abschlussprüfung im Bereich Rechnungswesen (Buchführung und Bilanzierung) vorbereiten. Darüber hinaus kann dieses Lehrbuch aber auch für angehende Bilanzbuchhalter sowie für Finanzanwärter eine wertvolle Hilfe zu Beginn und während der Ausbildung sein. Für Praktiker kann es eine wertvolle Unterstützung bei der Erstellung des Jahresabschlusses bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sein.

Inhaltlich besteht das Ziel des Lehrbuches darin, die Grundlagen des Bilanzsteuerrechts, insbesondere die Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern (Vermögensgegenständen und Schulden) nach Handels- und Steuerrecht umfassend und verständlich zu vermitteln. Zahlreiche anschauliche Beispiele und Lösungshinweise sollen zu dem gewünschten Lernerfolg beitragen.

Das Lehrbuch beinhaltet den prüfungsaktuellen Rechtsstand zum 31.12.2017. Aktuelle und in 2018 veröffentlichte BMF-Schreiben werden in der nächsten Auflage berücksichtigt.

Dipl.-Finanzwirt(FH) Hans-Joachim Röhle ist pensionierter Finanzbeamter (Oberregierungsrat a.D.) und Steuerberater. Neben diversen Dozententätigkeiten, u. a. an der Fachhochschule für Finanzen sowie bei verschiedenen privaten Veranstaltern zur Vorbereitung auf die Steuerfachwirt- und Steuerberaterprüfung, war und ist er Vorsitzender und Mitglied in Prüfungsausschüssen der Steuerberaterkammer Düsseldorf. Darüber hinaus kann er aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Bereich der Groß- und Konzernbetriebsprüfung als leitender Prüfer und Sachgebietsleiter auch auf praktische Erfahrungen im Bereich der Bilanzierung sämtlicher Bilanzposten zurückgreifen.

Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater Thomas Wiegmann ist Partner einer Steuerberaterkanzlei und ehemaliger Dozent an der Fachhochschule für Finanzen. Neben diversen Dozententätigkeiten bei verschiedenen privaten Veranstaltern zur Vorbereitung auf die

Steuerfachwirt- und Steuerberaterprüfung, ist er Mitglied im Prüfungsausschuss der Steuerberaterkammer Düsseldorf.

Als Autoren haben wir mit äußerster Sorgfalt nach bestem Wissen und Gewissen gearbeitet. Sollten sich aus der Sicht des Lesers Anregungen oder Hinweise zur Vervollkommnung dieses Lehrbuches ergeben, so bitten wir um Mitteilung über den Verlag.

Der Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass sich juristische Ansprüche aus etwaigen Fehlern in diesem Lehrbuch weder gegen den Verlag noch gegen die Autoren ableiten lassen und eine wie auch immer geartete Haftung nicht übernommen werden kann.

Die Autoren bedanken sich bei den Mitarbeitern (m/w) in Verlag und Druckerei für deren tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Buches.

Ratingen-Lintorf, Kamp-Lintfort, im Mai 2017

Hans-Joachim Röhle
Thomas Wiegmann

Inhaltsverzeichnis

1	Buchführungspflicht/Gewinnermittlungsarten/Jahresabschluss	1
1.1	Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht	1
1.1.1	Buchführungspflicht nach Handelsrecht	1
1.1.2	Originäre Buchführungspflicht nach Steuerrecht	2
1.1.3	Gewerbliche Unternehmer	2
1.1.4	Aufbewahrungsfristen	4
1.1.5	GoBD, Grundsätze zum Datenzugriff, Prüfbarkeit digitaler Unterlagen	5
1.1.6	Elektronische Übermittlung der Bilanzen sowie der Gewinn- und Verlustrechnungen	6
1.1.7	Folgen der Verletzung von Buchführungs- und Bilanzierungsbestimmungen	7
1.2	Die Gewinnermittlung	9
1.2.1	Die Gewinnermittlungsarten des EStG (Abb. 1.2)	9
1.2.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Abb. 1.3)	10
1.2.3	Sachliche Gemeinsamkeiten bei den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	10
1.2.4	Unterschiede zwischen der Überschussrechnung dem BV-Vergleich	11
1.2.5	Wechsel der Gewinnermittlung von der Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich	12
1.3	Buchführung und Bilanzsteuerrecht/Jahresabschluss	14
1.3.1	Gegenstand und Bedeutung des Rechnungswesens	14
1.3.2	Jahresabschluss	16
1.3.3	Steuerbilanz	17
1.4	Gesetzliche Grundlagen für die Buchführung, den Inventar und den Jahresabschluss	18
1.4.1	Aufbau des HGB/Anwendung weiterer Gesetze (Abb. 1.6)	18
1.4.2	Allgemeine Anforderungen an den Jahresabschluss	19
1.4.3	Jahresabschluss (Inventur)	20
	Literatur	27

2	Gegenstand der Bilanzierung	29
2.1	Anwendungsbereich	29
2.2	Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bilanzierung	30
2.2.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise	30
2.2.2	Materielle Wirtschaftsgüter	31
2.2.3	Betriebsvorrichtungen	36
2.2.4	Übrige Wirtschaftsgüter	45
2.2.5	Behandlung der GWG in der Handelsbilanz	45
2.2.6	Beteiligungen an Personengesellschaften	48
2.3	Immaterielle Einzel-Wirtschaftsgüter	49
2.3.1	Allgemeines, gesetzl. Grundlagen, Änderungen durch BilMoG	49
2.3.2	Immaterielle Einzel-Wirtschaftsgüter	51
2.3.3	Geschäfts- und Firmenwert	57
2.4	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	59
2.4.1	Bilanzierungsgrundsätze und Fallbeispiele	59
2.4.2	Passive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. auch Kap. 8 zur Passiva!)	61
	Literatur	65
3	Bilanzierungspflichtiger (personelle Zurechnung der WG)	67
3.1	Allgemeines	67
3.2	Zurechnung von Wirtschaftsgütern	67
3.2.1	Grundsätze	67
3.2.2	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	72
3.3	Erbbaurecht	76
3.3.1	Zivilrechtliche Beurteilung	76
3.3.2	Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung	77
3.4	Mieterein- und Mieterumbauten	78
3.4.1	Die Aufwendungen stellen Erhaltungsaufwand dar	79
3.4.2	Die Aufwendungen stellen Herstellungskosten dar	79
3.4.3	Aufwendungen für ein immaterielles Wirtschaftsgut	86
3.4.4	Zusammenfassung (Mietereinbauten):	88
3.5	Mietkaufverträge	90
3.6	Leasing	91
3.6.1	Allgemeines	91
3.6.2	Vertragsgruppen	92
	Literatur	103
4	Aktivierung/Passivierung nach HGB/EstG	105
4.1	Aktivierung/Passivierung (Ansatzvorschriften)	105
4.1.1	Ausweis in der Handelsbilanz	105
4.1.2	Ausweis in der Steuerbilanz	106

4.1.3	Sonderfälle Aktivierung/Passivierung	107
4.1.4	Bilanzierungsverbote gem. § 248 Abs. 1 und 2 S. 2 HGB	109
4.1.5	Latente Steuern in der HB (nur als Hinweis für die Praxis!)	109
4.1.6	Ansatzvorschriften nach Handels- und Steuerrecht (vgl. Tab. 4.1 und 4.2)	113
4.1.7	Fälle Aktivierung/Passivierung (Ansatzvorschriften) (vgl. Tab. 4.3)	115
4.2	Steuerrechtliches Betriebsvermögen	116
4.2.1	Grundsätze	116
4.2.2	Notwendiges Betriebsvermögen	119
4.2.3	Notwendiges Privatvermögen	120
4.2.4	Gewillkürtes (= neutrales) Vermögen	121
4.2.5	Beispiele zum notwendigen bzw. gewillkürten Betriebsvermögen	122
4.2.6	Zugehörigkeit von WG zum steuerlichen Betriebsvermögen	124
4.2.7	Grundstücke (bzw. Grundstücksteile) als Betriebsvermögen	125
4.2.8	Forderungen und Verbindlichkeiten	136
	Literatur	138
5	Bewertungsmaßstäbe nach HGB und EStG	139
5.1	Übersicht über die Bewertungsmaßstäbe nach Handels- und Steuerrecht	139
5.1.1	Bewertungsmaßstäbe im Handelsrecht	139
5.1.2	Bewertungsmaßstäbe im Steuerrecht	140
5.2	Anschaffungskosten (AK)	140
5.2.1	Allgemeines	140
5.2.2	Anschaffungszeitpunkt	142
5.2.3	Anschaffungskosten-Zeitraum	142
5.2.4	Ermittlung der Anschaffungskosten	143
5.2.5	Behandlung von Zuschüssen	144
5.2.6	Übertragung stiller Reserven	147
5.2.7	Nicht abziehbare Vorsteuer	147
5.2.8	Finanzierungskosten	148
5.2.9	Abgrenzung zu laufendem Aufwand (Erhaltungsaufwand)	149
5.2.10	Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB)	150
5.2.11	AK von Anteilen an Kapitalgesellschaften	151
5.2.12	Stückzinsen	154
5.2.13	Ermittlung der Anschaffungskosten bei Vorräten	154
5.2.14	Tausch	157
5.2.15	Unentgeltlicher Erwerb einzelner WG	159

5.3	Herstellungskosten (HK)	160
5.3.1	Grundsätzliche Ermittlung	160
5.3.2	Umfang der Herstellungskosten nach Handelsrecht	160
5.3.3	Umfang der Herstellungskosten nach Steuerrecht	162
5.3.4	Aktivierung selbst geschaffener immaterieller WG	167
5.3.5	Bestandteile der Herstellungskosten und der Selbstkosten	167
5.3.6	Herstellungskosten bei Gebäuden	171
5.4	Besondere Bewertungsmaßstäbe des Handelsrechts	175
5.4.1	Beizulegender Wert	175
5.4.2	Börsen- oder Marktwert	176
5.5	Besondere Bewertungsmaßstäbe des Steuerrechts	177
5.5.1	Teilwert	177
5.5.2	Gemeiner Wert	183
	Literatur	183
6	Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, Bewertungsmethoden	185
6.1	Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	185
6.1.1	Dominierende Grundsätze	185
6.1.2	Überblick über die GoB, soweit sie in § 252 HGB beschrieben sind	186
6.2	Die Bilanzierungs- u. Bewertungsgrundsätze im Einzelnen	187
6.2.1	Bilanzzusammenhang	187
6.2.2	Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern)	196
6.2.3	Einzelbewertung	197
6.2.4	Bewertungsgrundsätze des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB	211
6.2.5	Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)	222
6.2.6	Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)	223
	Literatur	225
7	Bewertung nach HGB und EStG	227
7.1	Anlagevermögen	227
7.1.1	Nicht abnutzbares Anlagevermögen:	227
7.1.2	Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens:	229
7.2	Abnutzbares Anlagevermögen	234
7.2.1	Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände)	234
7.2.2	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens	235
7.2.3	Abschreibungen	238
7.2.4	AfA-Beginn und Abschreibungszeitraum	241
7.2.5	AfA-Bemessungsgrundlage nach einer Einlage (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG)	242
7.2.6	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)	244

7.2.7	Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens	246
7.2.8	Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung nach § 7g EStG zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	248
7.3	Umlaufvermögen	253
7.3.1	Begriff	253
7.3.2	Bewertung	253
7.3.3	Vorräte	255
7.3.4	Übersicht: Teilwertermittlungsverfahren (Vorräte)	263
7.3.5	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen:	263
7.4	Unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten gem. § 6 Abs. 3 EStG	268
7.5	Unentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl., § 6 Abs. 4 EStG	270
7.6	Überführung und Übertragung von Einzel-WG (§ 6 Abs. 5 EStG)	273
7.7	Gewinnrealisierung: Tausch/verdeckter Einlage, § 6 Abs. 6 EStG	274
7.7.1	Tausch einzelner WG, § 6 Abs. 6 S. 1 EStG	274
7.7.2	Verdeckte Einlage, § 6 Abs. 6 S. 2 EStG	275
7.7.3	Behandlung bei der Kapitalgesellschaft:	276
	Literatur	278
8	Bilanzierung des Eigen- und Fremdkapitals	279
8.1	Bilanzierung des Kapitals	279
8.1.1	Kapitalausweis bei Kapitalgesellschaften (Handelsbilanz)	279
8.1.2	Eigenkapital bei Einzelunternehmen u. Personengesellschaften	287
8.2	Rücklagen	294
8.2.1	Allgemeines	294
8.2.2	Re-Investitionsrücklage nach § 6b EStG (nur StB)	295
8.2.3	Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR, H 6.6 EStH) (steuerliches Gewohnheitsrecht)	301
8.3	Rückstellungen	309
8.3.1	Allgemeines	309
8.3.2	Bildung von Rückstellungen	310
8.3.3	Bewertung der Rückstellungen	334
8.3.4	Wegfall der Rückstellung	336
8.3.5	Zusammenfassende Übersicht über Passivierungsgebote- und Verbote sowie ertragsteuerliche Sonderbestimmungen bei den Rückstellungen	337
8.4	Verbindlichkeiten	338
8.4.1	Allgemeines	338
8.4.2	Passivierungsgebot	338
8.4.3	Ausweis der Verbindlichkeiten in der Bilanz	345

8.4.4	Bewertung der Verbindlichkeiten	346
8.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	351
8.5.1	Allgemeines	351
8.5.2	Ausweispflicht	352
8.5.3	Wertansatz	353
8.5.4	Beispiele für passive Rechnungsabgrenzungsposten	353
8.6	Passive Latente Steuern	354
	Literatur	354
9	Jahresabschluss bei Personengesellschaften	355
9.1	Buchführungspflicht nach Handelsrecht- u. Steuerrecht	355
9.1.1	Buchführungspflicht nach Handelsrecht	355
9.1.2	Befreiung von Buchführungs- und Bilanzierungspflichten und der Inventarerstellung für Kaufleute gem. § 241a HGB	356
9.1.3	Buchführungspflicht nach Steuerrecht	356
9.2	Allgemeine Grundsätze zum handelsrechtlichen Jahresabschluss	357
9.2.1	Allgemeines zum Jahresabschluss bei PersGes	357
9.2.2	Umfang des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB)	358
9.2.3	Aufstellungsfristen (§ 243 Abs. 3 HGB)	358
9.2.4	Gliederung (§ 247 Abs. 1 HGB)	358
9.2.5	Kapitalkonten bei PersGes (die nicht unter § 264a HGB fallen!)	359
9.2.6	Bilanzschema bei Personengesellschaften	366
9.2.7	Inhalt der Handelsbilanz (Gesamthandsbilanz)	367
9.2.8	Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)	368
9.2.9	Prüfungs- und Offenlegungspflicht	369
9.2.10	Gesellschafterwechsel, Ausscheiden eines Gesellschafters	370
9.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Gewinnermittlungsart/ Steuerliche Gewinnermittlung	370
9.3.1	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	370
9.3.2	Qualifizierung von Einkünften aus Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (H 15.8 Abs. 1 EStH)	371
9.3.3	Gewinnermittlungsart	372
9.3.4	Steuerliche Gewinnermittlung	372
9.4	Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	374
9.4.1	Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) – Handelsbilanz	374
9.4.2	Abgrenzung zum Privatvermögen/steuerliche Korrekturen	375
9.4.3	Sonderbetriebsvermögen	375
9.5	Die Bilanzen der Personengesellschaft	383
9.5.1	Handelsbilanz/Steuerbilanz	383
9.5.2	Ergänzungsbilanzen (bei PersGes)	384
9.5.3	Sonderbilanzen (bei PersGes)	398
9.5.4	Fallbeispiel zur Erstellung einer Sonderbilanz	404

9.5.5 Zusammenfassung von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanz . . .	410
9.6 Gewinnverteilung bei PersGes	411
9.6.1 Gewinnanteil im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG:	411
9.7 Realteilung bei Personengesellschaften	415
Literatur	415