

# BBK

► SONDERAUSGABE

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

## Jahresabschluss 2018/2019

- 1 Bilanzielle Überlegungen und Gestaltungsalternativen zum Jahresabschluss 2018 – Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung  
Bernd Rätke
- 22 Jahresabschluss kompakt – 25 Arbeitshilfen für die effiziente Jahresabschluss-Erstellung

# Bilanzielle Überlegungen und Gestaltungstipps zum Jahresabschluss 2018

Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

Bernd Rätke\*

Der Beitrag bietet einen Leitfaden für die Erstellung des Jahresabschlusses 2018 und enthält zahlreiche Hinweise. Sowohl die aktuelle Rechtsprechung des BFH und des EuGH als auch die neuen BMF-Schreiben werden berücksichtigt.

 Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2018, NWB 49/2018 S. 3581-3695 [\[>KAAAH-00674\]](#)

## Inhaltsübersicht

- I. Aktiva
- II. Kapital
- III. Passiva
- IV. Außerbilanzielle Korrekturen

## I. Aktiva

### 1. Grundstücke und Gebäude

#### 1.1 Kaufpreisaufteilung

Erwirbt ein Unternehmer ein bebautes Grundstück, muss er den Kaufpreis sowie die Anschaffungsnebenkosten wie Grunderwerbsteuer oder Notar- und Grundbuchkosten auf den Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits aufteilen. Die Aufteilungsquote kann sich an dem Kaufvertrag orientieren, falls dort eine Aufteilung des Kaufpreises auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude vorgenommen worden ist und diese Aufteilung nicht nur zum Schein oder aus Steuerspargründen getroffen worden ist.<sup>1</sup> Anderenfalls kann die Excel-Arbeitshilfe der Finanzverwaltung herangezogen werden, die allerdings nicht immer zu einem hohen Gebäudeanteil führt.<sup>2</sup>

 BMF, Kaufpreisaufteilung: Berechnung für bebaute Grundstücke, Berechnungsprogramm [\[>LAAAE-61859\]](#)

#### 1.2 Abfindung für Aufhebung einer Nutzungsbeschränkung

Ist die Nutzung des Grundstücks rechtlich beschränkt, weil eine bestimmte Nutzungsart durch eine Dienstbarkeit untersagt ist, stellen Aufwendungen für die Aufhebung der Nutzungsbeschränkung nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden dar, nicht auf das Gebäude. Sie mindern daher nicht den Gewinn, sondern sind erfolgsneutral zu aktivieren und dürfen nicht abgeschrieben werden.<sup>3</sup>


Aufhebung von Nutzungsbeschränkungen als nachträgliche Anschaffungskosten

\* Bernd Rätke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, BBK-Herausgeber.

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 16.9.2015 - IX R 12/14, BStBl 2016 II S. 397 [\[>YAAAF-19026\]](#); Cremer, Aktivierung und Abschreibung von Grundstücks- und Gebäudeteilen, BBK 23/2018 S. 1088 [\[>YAAAH-01180\]](#).


<sup>2</sup> BMF, Kaufpreisaufteilung: Berechnung für bebaute Grundstücke, Berechnungsprogramm [\[>LAAAE-61859\]](#), Stand: März 2018; kritisch hierzu: Rätke, Kaufpreisaufteilung auf Gebäude und Grund und Boden – Trauen Sie niemandem!, Editorial zu BBK 7/2016 S. 305 [\[>LAAAF-69733\]](#).

<sup>3</sup> BFH, Urteil v. 7.6.2018 - IV R 37/15 [\[>YAAAG-92053\]](#).

**Beispiel**  A erwirbt eine bebaute Immobilie, auf der keine Fahrzeuge abgestellt werden dürfen; dies ist durch eine Grunddienstbarkeit abgesichert. A möchte das Grundstück als Abstellmöglichkeit für seine Lkw nutzen und vereinbart mit der Gemeinde eine Aufhebung der Grunddienstbarkeit gegen Zahlung einer Abfindung von 100.000 €. Dieser Betrag erhöht den Aktivposten „Grund und Boden“.

Abfindung eines Pächters

Anders ist dies bei Abfindungen für den Austausch des bisherigen Pächters, um einen neuen Pachtvertrag mit einer höheren Pacht abschließen zu können. Eine solche Abfindung ist als Betriebsausgabe absetzbar, da die bestimmungsgemäße Nutzung des Grundstücks, nämlich die Verpachtung, schon vor der Abfindung möglich war.<sup>4</sup>

 Cremer, Aktivierung anschaffungsnaher Herstellungskosten, BBK 13/2018 S. 608  
 [KAAAG-87721]

### 1.3 Nachträgliche Anschaffungskosten

In den drei Jahren nach der Anschaffung einer bebauten Immobilie führen Aufwendungen für Modernisierung und Instandsetzung zu nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, wenn die Aufwendungen 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen. Zu diesen Aufwendungen gehören auch Schönheitsreparaturen sowie Kosten für die Beseitigung unvorhergesehener oder versteckter Mängel, die erst nach dem Kauf entdeckt werden.<sup>5</sup> Bei Überschreitung der 15 %-Grenze erhöht sich der Aktivposten „Gebäude“, der nur mit 3 % jährlich abgeschrieben werden kann.<sup>6</sup> Die Prüfung der Überschreitung der 15 %-Grenze erfolgt gebäudeteilbezogen und nicht grundstücksbezogen und orientiert sich damit an der Bilanzierung der einzelnen Gebäudeteile, z. B. der unterschiedlich genutzten Stockwerke.

**Hinweis:** Ausgenommen von der Aktivierung sind Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, z. B. Kosten für Wartungsarbeiten an der Heizungs- oder Fahrstuhl-anlage, für die Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen oder Ablesekosten.<sup>7</sup>

Voraussetzungen für Teilwertabschreibungen

### 1.4 Teilwertabschreibung und höhere Gebäude-AfA

Die Anforderungen an eine Teilwertabschreibung auf ein Gebäude oder auf den Grund und Boden sind hoch. Denn der aktuelle niedrigere Teilwert muss mindestens noch für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen.<sup>8</sup> Beträgt die Restnutzungsdauer also z. B. noch 30 Jahre, muss der Teilwert noch mindestens 15 Jahre unter dem jeweiligen Buchwert der nächsten zehn Bilanzstichtage liegen.

Verkürzung der Nutzungsdauer als Alternative

Denkbar ist ein Wechsel von der betrieblichen AfA i. H. von 3 % zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die kürzere Nutzungsdauer setzt allerdings einen technischen Verschleiß des Gebäudes, insbesondere an den tragenden Teilen, oder eine wirtschaftliche Entwertung voraus, weil die Immobilie nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann.<sup>9</sup>

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 26.1.2011 - IX R 24/10 [KAAAD-87487].

<sup>5</sup> BFH, Urteile v. 13.3.2018 - IX R 41/17, BStBl 2018 II S. 533 [EAAAG-88491]; v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992 [BAAAF-82844], IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 [HAAAF-82842] und IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999 [RAAAF-82843].

<sup>6</sup> Zur Buchung vgl. Cremer, Aktivierung anschaffungsnaher Herstellungskosten, BBK 13/2018 S. 608, 611 [KAAAG-87721], Fall 1.

<sup>7</sup> BFH, Urteile v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992 [BAAAF-82844]; IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 [HAAAF-82842]; IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999 [RAAAF-82843]; vgl. hierzu auch BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006, BStBl 2017 I S. 1447 [EAAAG-62071].

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 29.4.2009 - I R 74/08, BStBl 2009 II S. 899 [GAAD-26610]; BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002:002, BStBl 2016 I S. 995 [BAAAF-81512].

<sup>9</sup> FG Köln, Urteil v. 30.6.2016 - 11 K 3657/14 [RAAG-53550]; BFH, Urteil v. 4.3.2008 - IX R 16/07 [HAAAC-81438].

## 1.5 Sonderabschreibungen gem. § 7b EStG

Zwar sieht der neue § 7b EStG<sup>10</sup>, der vorerst aber nicht als Gesetz in Kraft treten wird (siehe Hinweis unten), eine Sonderabschreibung für vermietete Wohnungen von jährlich bis zu 5 % vor. Voraussetzung ist aber u. a., dass der Bauantrag nach dem 31.8.2018 gestellt worden ist (§ 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F.). Da zudem die Wohnung am Bilanzstichtag fertiggestellt sein muss, um AfA nach allgemeinen Grundsätzen in Anspruch nehmen zu können, dürfte die Sonder-AfA zum 31.12.2018 praktisch noch nicht relevant werden. Wer es dennoch geschafft hat, in dem kurzen Zeitraum vom 1.9.2018 bis 31.12.2018 einen Bauantrag gestellt und die Wohnung fertiggestellt zu haben, und die übrigen Voraussetzungen erfüllt, z. B. maximal Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 3.000 €/qm, kann – wenn die vermietete Wohnung zum Betriebsvermögen gehört – zusätzlich zur linearen AfA von 3 % jährlich weitere 5 %, begrenzt auf eine Bemessungsgrundlage von maximal 2.000 €/qm, in Anspruch nehmen.<sup>11</sup>

Für gewerbliche Vermietungsunternehmen ist von Bedeutung, dass der Gesamtbetrag an Sonder-AfA in drei Veranlagungszeiträumen einen Betrag von 200.000 € nicht übersteigen darf (§ 7b Abs. 5 EStG n. F.).


**Hinweis:** Kurzfristig hat der Bundesrat am 14.12.2018 den Gesetzesbeschluss des Bundestages zu Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau von der Tagesordnung abgesetzt. Der Bundesrat hatte bereits mit Stellungnahme vom 19.10.2018 vor allem eine fehlende Begrenzung der Miethöhe bemängelt und kritisiert, dass die Deckelung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 3.000 €/qm Wohnfläche allein nicht ausreicht, um neue Wohnungen im bezahlbaren Mietsegment zu schaffen. Auf Antrag eines Landes oder der Bundesregierung kann das Thema nunmehr erst wieder auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrats gesetzt werden. Wir werden über das weitere Vorgehen in BBK berichten.


 Morawitz, Betriebswirtschaftliche Auswirkungen der geplanten Sonderabschreibung nach § 7b EStG-E, BBK 23/2018 S. 1108 [☞TAAAH-01199](#)

Bundesrat stoppt (vorerst) neue § 7b-Sonder-AfA

## 1.6 Betriebsvorrichtungen

Nicht zu den Gebäuden gehören Betriebsvorrichtungen i. S. von § 68 BewG. Diese werden als bewegliches Wirtschaftsgut aktiviert und aufgrund ihrer jeweiligen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 EStG abgeschrieben. Die Nutzungsdauer und damit der AfA-Satz können den amtlichen AfA-Tabellen entnommen werden. Eine Betriebsvorrichtung gehört zivilrechtlich zum Gebäude, wird steuerlich aber als bewegliches Wirtschaftsgut behandelt, weil sie ausschließlich eine betriebliche Funktion und keine Gebäudefunktion hat.

**Beispiele**  *Lastenfahrstuhl in einem Fabrikgebäude, Verladerampe, Silo, Transformator für Starkstrom, aber auch Wege und Straßen, wenn das konkrete Gewerbe auf ihnen betrieben wird, z. B. eine Landebahn für einen Flugplatz oder eine Teststrecke für einen Autohersteller.*

 Grütznert, Bilanzierung von Betriebsvorrichtungen (HGB, EStG), infoCenter [☞QAAAE-70917](#)

<sup>10</sup> I. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, BT-Drucks. 19/4949.

<sup>11</sup> Zu Einzelheiten vgl. Morawitz, Betriebswirtschaftliche Auswirkungen der geplanten Sonderabschreibung nach § 7b EStG-E, BBK 23/2018 S.1108 [☞TAAAH-01199](#); Hechtner/Sielaff, Überblick zu den aktuellen steuerpolitischen Gesetzesvorhaben, BBK 21/2018 S. 999 [☞QAAAG-97987](#); Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2016 – Teil 2: Praxisrelevante Hinweise zu anstehenden steuergesetzlichen Änderungen, NWB 49/2016 S. 3661 [☞YAAAF-87365](#); Hechtner, Steuerpolitisches Update aus Berlin: Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus, NWB 38/2018 S. 2761 [☞KAAAG-94191](#).

Vertragsauslegung bei internationalen Verträgen

## 2. Aktivierung von Ansprüchen aus internationalen Verträgen

Ansprüche können sich auch aus internationalen Verträgen mit ausländischen Vertragspartnern ergeben. Haben die Vertragspartner den Vertrag dem ausländischen Recht unterworfen, richtet sich die Frage, ob ein bilanzierbarer Anspruch am Bilanzstichtag besteht, nach dem ausländischen Vertragsrecht.<sup>12</sup> Es ist dann anhand des ausländischen Zivilrechts zu prüfen, ob der deutsche Kaufmann eine Forderung hat, ob es sich um eine Anzahlung oder um eine Vergütung handelt oder ob eine Bedingung vereinbart worden ist.

**Hinweis:** Es geht hierbei um die Auslegung des Vertrags, nicht um die Auslegung der Bilanzierungsvorschriften. Letzteres richtet sich natürlich nach dem deutschen Steuerrecht, unabhängig davon, ob deutsches oder ausländisches Vertragsrecht für die Vertragsauslegung anwendbar ist.

**W<sup>9</sup>** Schöneborn, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen, Grundlagen [↪TAAAE-52365]

**👁** Kolbe, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen zu Herstellungskosten des Umlaufvermögens, BBK 24/2018 S. 1150 [↪KAAAH-03201]

## 3. Aktivierung von Zinsen

Unternehmer, die Wirtschaftsgüter herstellen und dies mit Fremdkapital finanzieren, sollten überlegen, ob sie hinsichtlich der Zinsen vom Aktivierungswahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB i. V. mit R 6.3 Abs. 5 EStR Gebrauch machen. Dies kann gewerbesteuerlich den Vorteil haben, dass eine Hinzurechnung der Zinsen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterbleibt.

Nach – allerdings höchstrichterlich noch nicht geklärt – Auffassung der Finanzgerichtsbarkeit darf eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Schuldzinsen nicht erfolgen, wenn die Zinsen nicht als Aufwand behandelt worden sind, sondern als Herstellungskosten aktiviert worden sind;<sup>13</sup> zum Teil wird dabei aber verlangt, dass das hergestellte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch vorhanden sein muss und nicht über die Bestandsveränderung den Gewinn gemindert haben darf.<sup>14</sup>

**Hinweis:** Der BFH hatte für die alte Hinzurechnungsregelung des § 8 GewStG (i. d. F. vor der Unternehmensteuerreform 2008) sog. Bauzeitzinsen für die Herstellung von Anlagevermögen nicht dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.<sup>15</sup> Ob dies nun auch für die neue Fassung des § 8 Nr. 1 GewStG und auch für Herstellungskosten für das Umlaufvermögen gilt, muss der BFH nun in zwei Revisionsverfahren (Az. III R 24/18<sup>16</sup> und IV R 31/18) klären.

**W<sup>9</sup>** Schmidt, Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen (HGB, EStG, IFRS), info-Center [↪BAAAA-41691]

## 4. Überprüfung der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sollte geprüft werden, ob die Wirtschaftsgüter zutreffend dem Anlage- oder Umlaufvermögen zugeordnet worden sind. Insbesondere bei Beteiligungen (auch Aktien) oder bei Grundstücken einer Immobiliengesellschaft ist die richtige Zuordnung nicht einfach. Die Zuordnung hat Bedeutung für:

- ▶ die Inanspruchnahme von AfA, die nur beim Anlagevermögen möglich ist;
- ▶ den Schuldzinsenabzug, da dieser bei der Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unbeschränkt zulässig ist (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG);

<sup>12</sup> BFH, Urteil v. 7.12.2017 - IV R 23/14, BStBl 2018 II S. 444 [↪QAAAG-73187].

<sup>13</sup> FG Münster, Urteil v. 20.7.2018 - 4 K 493/17 G [↪VAAAG-96769], Revision beim BFH: IV R 31/18.

<sup>14</sup> Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 21.3.2018 - 1 K 243/15 [↪FAAAG-86285], Rev. beim BFH: Az. III R 24/18 [↪MAAAG-86796].

<sup>15</sup> BFH, Urteil v. 30.4.2003 - I R 19/02, BStBl 2004 II S. 192 [↪AAAAA-71709].

<sup>16</sup> Az. III R 24/18 [↪MAAAG-86796].

- ▶ Teilwertabschreibungen einer GmbH auf Aktien oder GmbH-Beteiligungen, da diese nur steuerlich bei einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut (z. B. Holding) wirksam sein können, wenn die Aktien bzw. GmbH-Beteiligungen zum Umlaufvermögen gehören (§ 8b Abs. 7 Satz 2 KStG);
- ▶ die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG für einen Veräußerungsgewinn, da das veräußerte Wirtschaftsgut sowie das Ersatzwirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören müssen (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG).

Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Hingegen gehören zum Umlaufvermögen diejenigen Wirtschaftsgüter, die verkauft werden sollen.


Änderung der Zuordnung möglich

**Hinweis:** Die Zuordnung kann sich zum Bilanzstichtag ändern. Der Vorfühswagen eines Autohauses gehört zum Anlagevermögen, wird aber Umlaufvermögen, wenn er verkauft werden soll.

## 5. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG), die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder eingelegt worden sind, gilt nunmehr eine Wertgrenze von 800 € netto statt bislang 410 € netto.<sup>17</sup>


Des Weiteren ist die untere Wertgrenze für die Aufnahme eines GWG in einen Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG von mehr als 150 € auf mehr als 250 € ab dem 1.1.2018 angehoben worden.<sup>18</sup>

 Hänsch, Geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens, BBK 1/2018 S. 25 [☞VAAAG-68289](#)

**Hinweis:** Im JStG 2018 ist weder die vorgeschlagene Anhebung der Wertgrenze für GWG auf 1.000 € noch die Abschaffung der Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2a EStG umgesetzt worden.


## 6. Teilwertabschreibung auf bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter

Neben der Teilwertabschreibung für Gebäude und Grund und Boden (siehe Abschnitt I.1.4) sollte auch bei beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgütern geprüft werden, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung am Bilanzstichtag eingetreten ist. Für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter sind die Grundsätze zu beachten, die auch für Gebäude gelten: Der aktuelle niedrigere Teilwert muss also mindestens noch für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen.

 Kolbe, Außerplanmäßige Abschreibungen/Teilwertabschreibungen im Anlagevermögen (HGB, EStG), infoCenter [☞OAAAE-35805](#)

## 7. Einlage von GmbH-Beteiligung und Forderungen gegen die GmbH

Legt der Unternehmer eine **Beteiligung** an einer GmbH ein, an der er zu mindestens 1 % beteiligt ist, erfolgt diese Einlage<sup>19</sup> nicht mit dem Teilwert, sondern mit den Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG. Dies gilt nicht nur dann, wenn der Wert der Beteiligung vor der Einlage bereits gestiegen ist, sondern nach dem BFH auch dann, wenn es sich um eine wertgeminderte Beteiligung handelt, deren Wert vor der Einlage gesunken ist.<sup>20</sup> Auf diese Weise wird die vor der Einlage im Privatvermögen entstandene Wertsteigerung bzw. -minderung, die von § 17 EStG erfasst

 Rätke, Einlage einer wesentlichen GmbH-Beteiligung in das Betriebsvermögen, BBK 21/2018 S. 992 [☞AAAAG-97988](#)

<sup>17</sup> § 6 Abs. 2 i. V. mit § 52 Abs. 12 Satz 3 (jetzt: Satz 4) EStG i. d. F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

<sup>18</sup> § 6 Abs. 2a EStG und § 52 Abs. 12 Satz 5 (jetzt: Satz 6) EStG i. d. F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

<sup>19</sup> Zu der Einlage zählt nicht die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, da sie mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist.

<sup>20</sup> BFH, Urteile v. 29.11.2017 - X R 8/16, BStBl 2018 II S. 426 [☞CAAAG-80499](#); v. 2.9.2008 - X R 48/02, BStBl 2010 II S. 162 [☞ZAAAC-95290](#).

wird, in den betrieblichen Bereich übernommen und dort bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung realisiert.

**Hinweis:** Bei der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung kommt es in der Steuerbilanz somit zu einer Überbewertung, weil die Bewertung mit den Anschaffungskosten höher ist als der niedrigere Teilwert. Dieser Wertunterschied darf nicht gewinnmindernd abgeschrieben werden, solange die Beteiligung noch nicht veräußert oder aufgegeben worden ist; allerdings lässt der BFH eine Teilwertabschreibung zu, wenn sie außerbilanziell wieder hinzugerechnet wird oder wenn ein gewinnerhöhender Aktiv-Korrekturposten auf die Beteiligung aktiviert wird.<sup>21</sup>

 Rätke, Einlage einer Darlehensforderung eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters, BBK 22/2018 S. 1039  
 DAAAG-99114

Die Einlage einer **Forderung** gegen eine GmbH, an der der Unternehmer mit mindestens 1 % beteiligt ist, richtet sich ebenfalls nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG, wenn die Forderung im Rahmen von § 17 EStG zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen würde. Dies bestimmt sich nach den Grundsätzen des § 17 EStG, so dass es darauf ankommt, ob die Forderung bis zum 27.9.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist (und jetzt eingelegt wird) oder ob sie nach dem 27.9.2017 mit einem Rangrücktritt versehen worden ist, der von § 5 Abs. 2a EStG erfasst wird und zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit bei der GmbH führt.<sup>22</sup> Die Einlage erfolgt dann in Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten, die im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen wären. Wird die Forderung nicht von § 17 EStG erfasst, wird sie regulär mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG eingelegt.



**Hinweis:** Die Beachtung dieser Grundsätze ist wichtig, um Wertminderungen der Forderung bzw. Beteiligung, die vor der Einlage im Privatvermögen eingetreten sind, steuerlich bei einem Verkauf oder einer Aufgabe der Beteiligung berücksichtigen zu können.


Teilwertabschreibung bei nicht mehr werthaltigen Forderungen

## 8. Teilwertabschreibungen auf Forderungen und Finanzanlagen

Bei **Forderungen** kommt eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Betracht, wenn sie am 31.12.2018 nicht mehr voll werthaltig sind. Die entsprechenden Unterlagen, aus denen sich die Wertminderung ergibt wie z. B. Mahnungen oder Klagen auf Zahlung, sollten unbedingt aufbewahrt werden, um die Wertminderung gegenüber dem Finanzamt nachweisen zu können. Eine teilweise oder vollständige Uneinbringlichkeit der Forderung führt auch zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer zugunsten des Gläubigers gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

**Hinweis:** Besteht die Forderung gegenüber einer Kapitalgesellschaft, an der der Unternehmer zu mehr als 25 % beteiligt ist, kann die Teilwertabschreibung steuerlich ausgeschlossen sein, wenn der Unternehmer und Gläubiger eine Kapitalgesellschaft ist (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG), oder nur zu 60 % abziehbar sein, wenn der Unternehmer

<sup>21</sup> BFH, Urteil v. 2.9.2008 - X R 48/02, BStBl 2010 II S. 162  ZAAAC-95290 ], Rz. 22 ff.; zu Einzelheiten vgl. Rätke, Einlage einer wesentlichen GmbH-Beteiligung in das Betriebsvermögen, BBK 21/2018 S. 992, 994 f.  AAAAG-97988 ].

<sup>22</sup> Zu Einzelheiten vgl. Rätke, Einlage einer Darlehensforderung eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters, BBK 22/2018 S. 1039, 1040 f.  DAAAG-99114 ].

und Gläubiger ein Einzelunternehmer oder eine Personengesellschaft ist (§ 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG). Beide Vorschriften setzen aber voraus, dass der Darlehensvertrag nicht fremdüblich ist.

Für die verbleibenden Forderungen kann eine Pauschalwertberichtigung in Gestalt eines **Delkredere** vorgenommen werden.<sup>23</sup> Das Delkredere kann anhand der Erfahrungen in der Vergangenheit bestimmt werden; ein pauschaler Satz von 1 % wird i. d. R. akzeptiert.<sup>24</sup> Die Umsatzsteuer wird mangels Uneinbringlichkeit nicht berichtigt.

Angesichts des Einbruchs beim DAX Ende 2018 sollten Teilwertabschreibungen auf **Aktien** zum 31.12.2018 geprüft werden. Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG setzt voraus, dass der Börsenkurs am 31.12.2018 mindestens 5 % unter den Anschaffungskosten liegt.<sup>25</sup> Nach umstrittener Auffassung des BMF gilt diese Bagatellgrenze von 5 % auch bei Aktien des Umlaufvermögens sowie bei Teilwertabschreibungen in Folgejahren, so dass eine Wertminderung gegenüber dem Buchwert vom 31.12.2017 um mindestens 5 % erforderlich ist.<sup>26</sup> Wertveränderungen nach dem 31.12.2018 bis zum Tag der Bilanzaufstellung sind wertbegründend und werden zum 31.12.2018 nicht berücksichtigt.


Eine Kursminderung bei **festverzinslichen Wertpapieren** mit fester Laufzeit rechtfertigt nach dem BFH grundsätzlich keine Teilwertabschreibung, weil am Ende der Laufzeit der Nominalwert von 100 % ausgezahlt wird.<sup>27</sup> Dies gilt selbst bei Zugehörigkeit der Wertpapiere zum Umlaufvermögen.

**Hinweis:** Allerdings gibt es hiervon zwei Ausnahmen: Eine Teilwertabschreibung kommt zum einen in Betracht, wenn die Wertpapiere zum Umlaufvermögen gehören und am Bilanzstichtag konkrete Anhaltspunkte für eine Veräußerungsabsicht vorliegen,<sup>28</sup> und zum anderen dann, wenn der Schuldner nicht in vollem Umfang zahlungsfähig ist, z. B. Griechenland.

## 9. Forderungen gegenüber GmbH-Gesellschaftern


Bei der Erstellung des Jahresabschlusses einer GmbH sollte der Bestand an Forderungen gegenüber den Gesellschaftern überprüft und der jeweilige Saldo pro Darlehen festgestellt werden. Dabei sind einzelne Tilgungszahlungen des Gesellschaftern dem jeweiligen Darlehen konkret zuzuordnen. Tilgungen sollten nicht auf einem allgemeinen Verrechnungskonto gebucht werden; denn die Höhe des einzelnen Darlehens hat Auswirkungen auf die Verzinsung, auf einen etwaigen Verzicht und ggf. auch auf das Kapitalkonto, wenn Einlagen versehentlich als Darlehenstilgungen oder umgekehrt gebucht werden.

Bei Verzinslichkeit des Darlehens, die schon wegen der Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vereinbart sein sollte, muss die Zinsforderung gewinnerhöhend gebucht werden. Außerdem ist zu kontrollieren, ob die für 2017 gebuchte Zinsforderung im Jahr 2018 vom Gesellschafter beglichen wurde und ob für 2018 gebuchte unterjährige Zinsforderungen (z. B. halbjährlich zum 30.6.2018) bereits beglichen sind. Bei einem beherrschenden Gesellschafter kann die

 Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685 [☞OAAAF-77469](#) ]

 Wertverlust bei Aktien prüfen!

I. d. R. keine Teilwertabschreibung bei festverzinslichen Wertpapieren

 Eggert, Besondere Buchungen beim Kapital von Personengesellschaften, BBK 2/2017 S. 60 [☞OAAAF-90811](#) ]

 Eggert, Grenzen bei Gesellschaftsdarlehen, BBK 8/2017 S. 385 [☞FAAAG-42327](#) ]

<sup>23</sup> Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685 [☞OAAAF-77469](#)].

<sup>24</sup> Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685, 701 [☞OAAAF-77469](#)].

<sup>25</sup> BFH, Urteil v. 21.9.2011 - I R 89/10, BStBl 2014 II S. 612 [☞FAAAD-98629](#)]; BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [☞BAAAF-81512](#)], Rz. 17 ff.

<sup>26</sup> BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [☞BAAAF-81512](#)], Rz. 17.

<sup>27</sup> BFH, Urteil v. 18.4.2018 - I R 37/16 [☞TAAAG-87919](#)].

<sup>28</sup> BFH, Urteil v. 18.4.2018 - I R 37/16 [☞TAAAG-87919](#)].



fehlende tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags nämlich zu einer vGA führen. Wird für den Gesellschafter ein allgemeines Verrechnungskonto geführt, aus dem sich eine Forderung der GmbH ergibt, sollte auch diese verzinst werden, um eine vGA zu vermeiden.<sup>29</sup>

Forderungsverzicht  
als vGA

Sollte die GmbH auf eine Forderung gegenüber ihrem Gesellschafter verzichtet haben, ist der Aufwand aus der Ausbuchung der Forderung außerbilanziell als vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinzuzurechnen, wenn der Verzicht – wie dies i. d. R. der Fall sein wird – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Besicherung erforderlich

Ferner sollte geprüft werden, ob Darlehen, die dem Gesellschafter im Jahr 2018 gewährt worden sind, besichert worden sind und – falls nicht – ob eine nachträgliche Besicherung möglich ist. Ohne Besicherung droht nämlich bei einer späteren Teilwertabschreibung wegen fehlender Werthaltigkeit der Forderung der Ansatz einer vGA in Höhe der Teilwertabschreibung.<sup>30</sup>

## 10. Wertaufholungen

Ist zum 31.12.2017 eine Teilwertabschreibung auf das Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt oder beibehalten worden, muss geprüft werden, ob der Teilwert am 31.12.2018 immer noch niedriger ist und ob dies gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG nachgewiesen werden kann.

👁 Rätke, Neues zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 20/2016 S. 987  
☞MAAAF-83941]

**Hinweis:** Sollte dies der Fall sein, kann es steuerlich aber sinnvoll sein, den Nachweis des weiterhin niedrigeren Teilwerts bewusst zu unterlassen, um so eine gewinnerhöhende Wertaufholung zu provozieren.<sup>31</sup> Diese Gewinnerhöhung kann verwendet werden, um z. B. einen im Jahr 2018 entstandenen Verlust zu mindern oder um steuerliche Progressionsvorteile zu nutzen oder um einen drohenden Verlustuntergang aufgrund einer Umwandlung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG oder einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % gem. § 8c Abs. 1 KStG i. d. F. des JStG 2018 abzumildern.<sup>32</sup>

## 11. Kassenbestand

Insbesondere bei bargeldintensiveren Betrieben wie Restaurants, Einzelhandelsgeschäften, Taxiunternehmen oder Kfz-Werkstätten sollten die Kassenaufzeichnungen auf Auffälligkeiten wie negative Kassenbestände, hohe Einlagen oder Einnahmensprünge überprüft werden. Zwar ist eine nachträgliche Veränderung der Aufzeichnungen nicht mehr zulässig; jedoch kann der Grund für die Auffälligkeit zum Anlass genommen werden, in Zukunft mehr Sorgfalt auf ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu verwenden. Außerdem können die Gründe für die Auffälligkeiten bei einer späteren Außenprüfung genutzt werden, um eine Hinzuschätzung abzuwenden oder deren Höhe abzumindern.

Geprüft werden sollte auch, ob die **Einzelaufzeichnungspflicht** bei Bareinnahmen beachtet worden ist, die durch den AEAO aus Sicht der Finanzverwaltung präzisiert worden ist.<sup>33</sup> Grundsätzlich erforderlich sind Aufzeichnungen zum verkauften Artikel,

👁 Levenig, Fallstricke bei der Kassen- und Buchführung in der Gastronomie, BBK 13/2018 S. 615  
☞UAAAG-87722]

👁 Wied, Neufassung der Aufzeichnungspflichten im AEAO zu § 146 AO, BBK 6/2018 S. 266  
☞LAAAG-75458]

<sup>29</sup> FG München, Urteil v. 25.4.2016 - 7 K 531/15 ☞SAAAF-83002].

<sup>30</sup> BFH, Urteil v. 11.11.2015 - I R 5/14, BStBl 2016 II S. 491 ☞IAAAF-70018].

<sup>31</sup> BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 ☞BAAAF-81512], Rz. 27 und 4.

<sup>32</sup> Vgl. Rätke, Neues zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 20/2016 S. 987, 999 f. ☞MAAAF-83941].

<sup>33</sup> § 146 Abs. 1 Satz 1 AO i. d. F. v. 22.12.2016; BMF, Schreiben v. 19.6.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005 :053, BStBl 2018 I S. 706 ☞KAAAG-87345]; Wied, Neufassung der Aufzeichnungspflichten im AEAO zu § 146 AO, BBK 6/2018 S. 266 ☞LAAAG-75458]; Reckendorf, Kassenführung und Registrierkassen im Spiegel der Rechtsprechung: Rückkehr zur Normalität?, BBK 9/2018 S. 420 ☞QAAAG-82071]; Hülshoff/Wied, Einzelaufzeichnungspflichten bei Bargeschäften, NWB 28/2017 S. 2094 ☞BAAAG-48821].

zum Endverkaufspreis, zum Umsatzsteuersatz, zu einem gewährten Rabatt, zum Tag des Verkaufs und zur Anzahl der verkauften Artikel. Ausnahmen bestehen aber bei Unzumutbarkeit, d. h. beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen; allerdings gilt dies nur bei Verwendung einer offenen Ladenkasse, nicht aber bei Nutzung eines elektronischen Kassensystems.

Bei Einzelhändlern sollte geprüft werden, ob die mit der EC-Karte bezahlten Umsätze entweder gesondert kenntlich gemacht worden sind oder ob die Umsätze aus dem Kassenbuch wieder ausgetragen bzw. auf ein anderes Konto umgetragen worden sind. Anderenfalls droht eine Beanstandung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung durch das Finanzamt.<sup>34</sup> In diesem Fall sollte zumindest der Kassenbestand zum Bilanzstichtag überprüft werden und für 2019 eine Umstellung des Kassensystems bei EC-Kartenzahlungen in Angriff genommen werden.

 **Bellinger**, Bargeldlose Zahlungen mit EC-Karten im Rahmen der Kassenführung, BBK 8/2017 S. 369 [\[LAAAG-42325\]](#)

**Hinweis:** Die Pflicht zur Verwendung eines zertifizierten Kassensystems gem. § 146a AO besteht erst ab 1.1.2020, sofern überhaupt eine elektronische Kasse verwendet wird.

## 12. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Aktiv-RAP)

Für Zahlungen des Steuerpflichtigen im Jahr 2018 ist ein Aktiv-RAP zu bilden, wenn sie Aufwand des Jahres 2019 darstellen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Dies betrifft z. B. bereits im Jahr 2018 gezahlte Versicherungsbeiträge für den Versicherungszeitraum 2019.


Mieten und Versicherungsbeiträge für 2019

## II. Kapital

### 1. Einlagen

#### 1.1 Ungeklärte Einlagen

Ungeklärte Positionen sollten keinesfalls als Einlage gebucht werden, weil das FA bei ungewöhnlich hohen Einlagen unversteuerte Einnahmen annehmen könnte. Daher müssen ungeklärte Positionen unbedingt geklärt werden.<sup>35</sup>


 **Verdecken Einlagen unversteuerte Einnahmen?**

#### 1.2 Einlagen bei einer GmbH

Einlagen eines GmbH-Gesellschafters in die GmbH können in einem Folgejahr steuerfrei gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zurückgezahlt werden. Zu den Einlagen zählen sowohl offene Einlagen, die auf einem Gesellschafterbeschluss beruhen, als auch verdeckte Einlagen. Zu den verdeckten Einlagen gehören z. B. der Verzicht auf eine werthaltige Forderung, ein missglückter Rangrücktritt i. S. von § 5 Abs. 2a EStG, bei dem eine Tilgung aus freiem Vermögen ausgeschlossen worden ist und der zu einer gewinnerhöhenden Ausbuchung der Verbindlichkeit führt, die durch eine verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils kompensiert wird, oder ein Ertragszuschuss.<sup>36</sup>

Gesonderte Erfassung von Einlagen


Voraussetzung für die steuerfreie Rückzahlung einer Einlage ist u. a. die vorherige gesonderte Feststellung der Einlagen durch einen Bescheid gem. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG. Damit die Einlagen in der entsprechenden Feststellungserklärung nicht vergessen werden, sollten sie in der Buchführung gesondert erfasst werden, z. B. auf dem Konto 2928 (SKR 04) oder auf einem mit „Gesellschaftereinlage gem. § 27 KStG“ beschrifteten Konto.

 **Ott**, Aktuelle Entwicklungen beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG, StuB 8/2018 S. 273 [\[DAAAG-81316\]](#)

<sup>34</sup> BMF, Stellungnahme v. 29.6.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10003-09 [\[XAAAG-87935\]](#), zur Anfrage des Deutschen Industrie- und Handelskammertags e. V., des Handelsverbands Deutschland e. V. sowie des Zentralverbands des Deutschen Handwerks e. V.

<sup>35</sup> FG München, Urteil v. 26.10.2015 - 7 K 3069/13 [\[OAAAF-71280\]](#).

<sup>36</sup> Vgl. auch BFH, Urteile v. 11.7.2017 - IX R 36/15 [\[VAAAG-58248\]](#), Rz. 38; v. 15.3.2017 - I R 67/15 [\[LAAAG-51394\]](#).

 Hänsch, Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, BBK 22/2014 S. 1054 [\[HAAAE-79090\]](#)

 Grenzwerte und Pauschalen, Arbeitshilfe [\[DAAAE-34802\]](#)

Private Kfz-Nutzung

**Hinweis:** Ohne gesonderte Feststellung der Einlagen wird eine spätere Rückzahlung als Dividende besteuert und unterliegt auf Seiten der GmbH der Kapitalertragsteuer.<sup>37</sup>

## 2. Entnahmen


Bei Betrieben, die Lebensmittel, Getränke und Essen verkaufen,<sup>38</sup> sind die Sachentnahmen zu buchen. Hier veröffentlicht das BMF jährlich Pauschbeträge für die Sachentnahmen des Unternehmers, seines Ehegatten und seiner Kinder, die übernommen werden können.<sup>39</sup>

**Hinweis:** Entscheidet sich der Unternehmer gegen die vom BMF genannten Pauschbeträge, muss er alle Einzelentnahmen ermitteln und aufzeichnen.

Auch die private Nutzung eines betrieblichen Kfz ist als Entnahme zu buchen, entweder nach der 1 %-Methode oder nach der Fahrtenbuchmethode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG. Bei einem niedrigen Privatnutzungsanteil ist die Fahrtenbuchmethode günstiger.


**Hinweis:** Noch nicht relevant ist die Minderung der 1 %-Methode auf 0,5 % des Bruttolistenpreises für Elektro-Fahrzeuge. Diese Regelung, die durch das JStG 2018 eingeführt worden ist, gilt nämlich nur für Elektrofahrzeuge, die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis 31.12.2021 angeschafft werden.<sup>40</sup>

 Hoffmann, Die Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, StuB 13/2016 S. 485 [\[TAAAF-76841\]](#)

 Rätke, Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Gutschrift auf Kapitalkonto II, StuB 8/2016 S. 287 [\[ZAAAF-71191\]](#)

## 3. Kapitalkonten bei Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften sollte geprüft werden, ob die Einlagen, Entnahmen und Darlehen auf dem richtigen Kapitalkonto gebucht worden sind. Üblicherweise wird das Kapitalkonto des Gesellschafters nämlich in mehrere Unterkonten unterteilt (Kapitalkonto I, Kapitalkonto II etc.); zudem gibt es häufig noch ein Darlehenskonto des Gesellschafters.<sup>41</sup> Die Buchung auf den einzelnen Konten beeinflusst die Kapitalkontenentwicklung und wirkt sich damit steuerlich aus.

**Beispiele**  *Die Höhe eines späteren Veräußerungsgewinns hängt von der Höhe des Kapitalkontos ab, da der Veräußerungsgewinn umso höher ist, je niedriger das Kapitalkonto ist. Für die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten kommt es nur auf die Kapitalkonten an, nicht aber auf das Darlehenskonto. Die Einbringung eines Wirt-*

<sup>37</sup> BFH, Beschluss v. 11.7.2018 - I R 30/16 [\[XAAAH-01432\]](#); Urteil v. 28.1.2015 - I R 70/13, BStBl 2017 II S. 101 [\[CAAAE-91560\]](#); vgl. auch Hänsch, Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, BBK 22/2014 S. 1054 [\[HAAAE-79090\]](#); Ott, Aktuelle Entwicklungen beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG, StuB 8/2018 S. 273 [\[DAAAG-81316\]](#); Ott, Neues zur „Haftungsfälle steuerliches Einlagekonto“ i. S. des § 27 KStG, StuB 20/2015 S. 796 [\[OAAAF-05968\]](#), sowie Ott, Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto bei Kapitalherabsetzung und Rückzahlung der Kapitalrücklage, StuB 10/2015 S. 363 [\[AAAAE-90314\]](#).

<sup>38</sup> Hierzu zählen Bäckereien, Fleischereien, Metzgereien, Gaststätten, Getränke Einzelhändler und Cafés sowie Konditoreien.

<sup>39</sup> Für 2018 vgl. BMF, Schreiben vom 13.12.2017 - IV A 4 - S 1547/13/10001-05, BStBl 2017 I S. 1618 [\[UAAAG-68019\]](#).

<sup>40</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 EStG i. d. F. des JStG 2018.

<sup>41</sup> Sog. Drei- oder Vier-Konten-Modell; vgl. Hoffmann, Die Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, StuB 13/2016 S. 485 [\[TAAAF-76841\]](#).

*schaftsguts gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto I stellt einen entgeltlichen Vorgang mit entsprechenden Anschaffungskosten in Höhe der Gutschrift dar, nicht aber die Einbringung gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II oder III, so dass in diesem Fall nur der Teilwert zu aktivieren ist.*<sup>42</sup>

Für ein Eigenkapitalkonto spricht, dass nach dem Gesellschaftsvertrag auf dem Konto auch Einlagen und Entnahmen sowie Verluste gebucht werden und dass das Konto im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters bei der Berechnung der Abfindung berücksichtigt wird.<sup>43</sup> Umgekehrt spricht für ein Darlehenskonto die Festlegung von Höchstbeträgen für die Kapitalüberlassung, die Stellung von Sicherheiten, Tilgungsvereinbarungen und eine gewinnunabhängige Verzinsung. Diese Abgrenzung muss mithilfe des Gesellschaftsvertrags und des Darlehensvertrags vorgenommen werden.

 Hubert, Verlustanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft in den Bilanzen einer (anderen) Personengesellschaft, StuB 20/2016 S. 769  
[→NAAF-84447]

### III. Passiva

#### 1. Verbindlichkeiten

##### 1.1 Fremdwährungsverbindlichkeiten

Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten sollte eine gewinnmindernde Teilwerterhöhung geprüft werden, wenn sich der Devisenkurs zum Bilanzstichtag verschlechtert hat. Allerdings geht die Rechtsprechung i. d. R. nur von einer üblichen Wechselkursschwankung aus, wenn das Darlehen am Bilanzstichtag noch eine längere Restlaufzeit von z. B. zehn Jahren hat; eine Teilwerterhöhung ist dann nicht möglich.<sup>44</sup>

Eine Teilwerterhöhung kommt aber in Betracht, wenn

- ▶ die Restlaufzeit am Bilanzstichtag nur noch kurz ist, z. B. ein oder zwei Jahre, oder
- ▶ es keine bestimmte Restlaufzeit gibt, weil das Darlehen unbefristet gewährt wurde, und die Kursverschlechterung bestimmte Schwellenwerte überschreitet, z. B. mehr als 20 % am Bilanzstichtag oder jeweils mehr als 10 % am Bilanzstichtag und am vorherigen Bilanzstichtag<sup>45</sup> oder
- ▶ es einen nachweisbaren Eingriff in den Devisenkurs gegeben hat, z. B. durch den Beschluss der Nationalbank, wie dies etwa beim Schweizer Franken im Jahr 2011 der Fall war.<sup>46</sup>

 Goy, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, BBK 11/2016 S. 527  
[→TAAF-74268]

##### 1.2 Gläubigerverzicht wegen Sanierung

Die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gem. § 3a EStG und § 7b GewStG<sup>47</sup> ist zwar bereits im Jahr 2017 eingeführt worden, aber erst durch das JStG 2018 rückwirkend zum 5.7.2017 in Kraft getreten,<sup>48</sup> nachdem die EU-Kommission keine Bedenken gegen die

Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

<sup>42</sup> BMF, Schreiben v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 [→EAAF-79169]; BFH, Urteile v. 29.7.2015 - IV R 15/14, BStBl 2016 I S. 593 [→HAAF-49311], und v. 4.2.2016 - IV R 46/12, BStBl 2016 II S. 607 [→TAAF-69016]; vgl. Kraft, Die „Kapitalkonten-Falle“ bei einer Personengesellschaft, NWB 14/2016 S. 996 [→OAAF-69800]; vgl. Schudlach, Einbringung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft, NWB 44/2016 S. 3305 [→BAAF-84584]; Rätke, Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Gutschrift auf Kapitalkonto II, StuB 8/2016 S. 287 [→ZAAF-71191]; Bolik/Goldschmidt/Kummer, Steuerfolgen der Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft, StuB 16/2016 S. 628 [→CAAF-80236].

<sup>43</sup> Vgl. Hubert, Verlustanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft in den Bilanzen einer (anderen) Personengesellschaft, StuB 20/2016 S. 769 [→NAAF-84447].

<sup>44</sup> BFH, Urteile v. 23.4.2009 - IV R 62/06, BStBl 2009 II S. 778 [→CAAD-23344]; v. 4.2.2014 - I R 53/12 [→KAAE-64995]; FG Düsseldorf, Urteil v. 23.7.2018 - 6 K 884/15 K, G, F [→BAAAG-95717], Rev. beim BFH: Az. XI R 29/18; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 9.3.2016 - 2 K 84/15 [→XAAF-71277]; BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [→BAAF-81512], Rz. 32 f.; Rätke, Neues zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 20/2016 S. 987, 1001 f. [→MAAF-83941]; Goy, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, BBK 11/2016 S. 527 [→TAAF-74268].

<sup>45</sup> FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 8.3.2016 - 2 V 2763/15 [→UAAAG-37349].

<sup>46</sup> Festlegung eines Mindestkurses von 1,20 CHF durch die Schweizerische Nationalbank am 6.9.2011; für eine Teilwerterhöhung: FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.7.2017 - 5 K 1091/15 [→RAAG-68380]; gegen eine Teilwerterhöhung: FG Düsseldorf, Urteil v. 23.7.2018 - 6 K 884/15 K, G, F [→BAAAG-95717], Rev. beim BFH: Az. XI R 29/18.

<sup>47</sup> Einführung durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

<sup>48</sup> § 52 Abs. 4a Satz 3 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals JStG 2018) vom 11.12.2018, BGBl 2018 I S. 2338.

Steuerbefreiung geäußert hatte. Die Steuerbefreiung gilt für Sanierungsgewinne, die nach dem 8.2.2017 entstanden sind, auf Antrag aber auch für Sanierungsgewinne, die durch einen Schuldenerlass vor dem 9.2.2017 entstanden sind.

 Gesonderte Buchungen erforderlich

Die gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit sollte daher auf einem gesonderten Erlöskonto, das als steuerfrei beschriftet wird (z. B. Konto 4982 beim SKR 04), gebucht werden, damit die Steuerfreiheit durch außerbilanziellen Abzug des Ertrags berücksichtigt werden kann.

**Hinweis:** Sanierungsaufwendungen sind nach dem neuen § 3c Abs. 4 EStG nicht mehr als Betriebsausgaben absetzbar und sollten daher ebenfalls gesondert gebucht werden (z. B. Konto 7553 beim SKR 04), damit sie außerbilanziell hinzugerechnet werden können.

 Achtung beim Rangrücktritt in der Krise

### 1.3 Rangrücktritt

Ist für eine Verbindlichkeit im Jahr 2018 ein Rangrücktritt vereinbart worden, ist zu prüfen, ob die Verbindlichkeit nach § 5 Abs. 2a EStG gewinnerhöhend aufzulösen ist. Dies ist der Fall, wenn in der Besserungsabrede eine Tilgung aus freiem Vermögen ausgeschlossen worden ist und das Unternehmen bereits in der Krise ist. Denn dann fehlt es nach dem BFH und nach Auffassung der Hessischen Finanzverwaltung an einer wirtschaftlichen Belastung.<sup>49</sup>

Kompensation durch verdeckte Einlage möglich

**Hinweis:** Greift § 5 Abs. 2a EStG, kann die Gewinnerhöhung aber in Höhe des werthaltigen Teils durch eine verdeckte Einlage außerbilanziell kompensiert werden, wenn der Rangrücktritt zwischen einer GmbH als Schuldnerin und ihrem Gesellschafter als Gläubiger vereinbart worden ist und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen

### 1.4 Umsatzsteuerverbindlichkeit

Auf die Höhe der Umsatzsteuerverbindlichkeit wirkt sich die aktuelle Rechtsprechung des BFH und des EuGH aus, die zugunsten der Unternehmer ergangen ist.

So hat der EuGH nunmehr entschieden, dass die Sollbesteuerung bei Ratenzahlungen für Dienstleistungen nicht zwingend ist, sondern dass die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des Zeitraums, auf den sich die geleisteten Raten beziehen, entsteht.<sup>50</sup> Diese Entscheidung betrifft eine Provision für eine Vermittlung, die entsprechend der Dauer des vermittelten Vertrags<sup>51</sup> in Raten ausgezahlt wird. Hier ist die Umsatzsteuer also nicht in voller Höhe als Verbindlichkeit zu buchen, sondern sie entsteht nur mit der jeweiligen Rate.

BFH-Entscheidung steht noch aus

Die Entscheidung des EuGH, die vom BFH im anhängigen Revisionsverfahren V R 51/16 noch umgesetzt werden muss, lässt sich möglicherweise auch auf Ratenkäufe und Mietkaufverträge übertragen, sofern der Unternehmer und der Käufer nicht eine


<sup>49</sup> BFH, Urteile v. 10.8.2016 - I R 25/15, BStBl 2017 II S. 670 [\[SAAAF-89042\]](#); v. 15.4.2015 - I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769 [\[ZAAAE-94260\]](#); v. 30.11.2011 - I R 100/10, BStBl 2012 II S. 332 [\[MAAAE-03244\]](#); OFD Frankfurt a. M., Vfg. v. 3.8.2018 - S 2743 A - 12 - St 525 [\[AAAAG-95940\]](#); vgl. auch FG Münster, Urteil v. 13.9.2018 - 10 K 504/15 K, G, F [\[MAAAH-00575\]](#), wonach bei einer Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen keine gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit erfolgt, selbst wenn die Schuldnerin nicht mehr betrieblich aktiv ist.

<sup>50</sup> EuGH, Urteil v. 29.11.2018 - Rs. C-548/17 „baumgarten sports & more GmbH“ [\[AAAAH-03440\]](#).

<sup>51</sup> Es geht um einen vermittelten Arbeitsvertrag für einen Profi-Fußballer.


Finanzierungsbank zwischengeschaltet haben, die den Kaufpreis sogleich in voller Höhe leistet. Solange dies aber durch den BFH nicht bestätigt wird, sollte die Umsatzsteuer bei klassischen Lieferungen gegen Ratenzahlung mit Ausführung der Lieferung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG in voller Höhe als Verbindlichkeit gebucht werden und gegen die Umsatzsteuerfestsetzung<sup>52</sup> vorsorglich Einspruch eingelegt werden.

Von der Finanzverwaltung akzeptiert wird nun auch die neue Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Briefkastenanschrift des leistenden Unternehmers (Rechnungsausstellers).<sup>53</sup> Das BMF akzeptiert eine Eingangsrechnung und damit den Vorsteuerabzug, wenn der Rechnungsaussteller lediglich eine Briefkastenanschrift angegeben hat, unter der er im Zeitpunkt der Rechnungserstellung postalisch erreichbar war, z. B. ein Postfach, eine Großkundenadresse oder eine c/o-Adresse des Rechnungsausstellers.<sup>54</sup> Es ist somit nicht mehr nötig, dass der Rechnungsaussteller unter seiner Anschrift wirtschaftlich tätig geworden ist. Die Vorsteuer aus derartigen Rechnungen kann also als abziehbare Vorsteuer gebucht werden. Sofern die Vorsteuer aus einer solchen Rechnung in einer aktuellen Betriebsprüfung bereits beanstandet worden ist, ist keine Rückstellung für eine etwaige Umsatzsteuerverpflichtung zu bilden, weil eine Nachforderung durch das Finanzamt angesichts des aktuellen BMF-Schreibens vom 7.12.2018 nicht mehr zu befürchten ist.

 Prätzler/Zawodsky, Zum Rechnerkriterium der „vollständigen Anschrift“, USt direkt digital 16/2018 S. 2 [\[BAAAG-91550\]](#)

## 1.5 Zinsen zur Umsatzsteuer

Zwar ist die Höhe des Zinssatzes von 6 % i. S. von § 238 AO verfassungsrechtlich umstritten. Der BFH und das BMF gewähren daher für Verzinsungszeiträume seit dem 1.4.2012 nunmehr eine Aussetzung der Vollziehung (AdV).<sup>55</sup> Dennoch sind etwaige Zinsverbindlichkeiten weiterhin zu passivieren, da eine Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit noch nicht getroffen ist und eine AdV-Entscheidung den Verbindlichkeitscharakter nicht aufhebt, sondern lediglich die Fälligkeit verschiebt.

 Janz, AdV für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015, KSR 8/2018 S. 11 [\[GAAAG-90037\]](#)

**Hinweis:** Alle anderen Zinsverbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt dürfen den Gewinn ohnehin nicht mindern. Dies gilt für Zinsen zur Gewerbesteuer gem. § 4 Abs. 5b EStG, Zinsen zur Einkommensteuer gem. § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG und für Zinsen zur Körperschaftsteuer gem. § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG, jeweils i. V. mit § 3 Nr. 4 AO.

## 2. Verbindlichkeiten gegenüber GmbH-Gesellschaftern

Bei Verbindlichkeiten einer GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern sollte geprüft werden, ob die GmbH die vereinbarten Tilgungen und Zinsen geleistet hat. Zudem ist bei einer verzinslichen Verbindlichkeit die Zinsverbindlichkeit zum 31.12.2018 gewinnmindernd zu passivieren. Letzteres gilt auch für ein Gesellschafter-Verrechnungskonto, für das eine Verzinsung vereinbart ist: Hier ist eine Zinsverbindlichkeit zu passivieren.

Zu beachten ist, dass der Ausfall einer Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die GmbH nach der Rechtsprechungsänderung des BFH zu § 17 EStG grundsätzlich nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt wird und sich nicht zu 60 % nach dem Teileinkünfteverfahren bei der Einkommensteuer des Gesellschafters auswirkt.<sup>56</sup> Ausnahmen: Das Darlehen ist bereits bis zum 27.9.2017 eigenkapitaler-

Verzinsung des Verrechnungskontos

 Änderung der BFH-Rechtsprechung

<sup>52</sup> Die Abgabe der Jahreserklärung gilt nach § 168 Satz 1 AO grundsätzlich als Steuerfestsetzung.


<sup>53</sup> EuGH, Urteil v. 15.11.2017 - Rs. C-374/16 „Geissel“ und C-375/16 „Butin“ [\[ZAAAAG-62440\]](#); BFH, Urteile v. 21.6.2018 - V R 25/15 [\[MAAAG-90275\]](#) und V R 28/16 [\[WAAAAG-90276\]](#); v. 13.6.2018 - XI R 20/14 [\[GAAAAG-94739\]](#).

<sup>54</sup> BMF, Schreiben v. 7.12.2018 - III C 2 - S 7280-a/07/10005 :003 [\[HAAAAG-03416\]](#).

<sup>55</sup> BFH, Beschluss v. 3.9.2018 - VIII B 15/18 [\[CAAAAG-97782\]](#); zum Verzinsungszeitraum ab 1.4.2015 vgl. auch BFH, Beschluss v. 25.4.2018 - IX B 21/18, BStBl 2018 II S. 415 [\[RAAAG-83530\]](#); BMF, Schreiben v. 14.6.2018 - IV A 3 - S 0465/18/10005-01, BStBl 2018 I S. 722 [\[FAAAG-86742\]](#).

<sup>56</sup> BFH, Urteil v. 11.7.2017 - IX R 36/15 [\[VAAAAG-58248\]](#).

setzend geworden, oder es wird auf ein werthaltiges Darlehen verzichtet oder eine unzureichende Rangrücktrittsvereinbarung getroffen, bei der eine Tilgung aus dem freien Vermögen ausgeschlossen wird, so dass die Verbindlichkeit bei der GmbH nach § 5 Abs. 2a EStG gewinnerhöhend aufzulösen ist.

 Eggert, Neuerungen zum Eigenkapitalersatz bei § 17 EStG, BBK 2/2018 S. 68 [↔DAAAG-69737](#) ]

Soll beim Gesellschafter sichergestellt werden, dass sich ein etwaiger Darlehensverlust steuermindernd im Rahmen des § 17 EStG auswirken wird, empfiehlt sich eine Umstrukturierung der Finanzierung. Es kann daher sinnvoll sein, das Darlehen in Eigenkapital umzuwandeln. In Betracht kommt insbesondere eine Erhöhung der Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, ein Barzuschuss des Gesellschafters, ein Verzicht des Gesellschafters auf die (werthaltige) Forderung oder die Vereinbarung eines von § 5 Abs. 2a EStG erfassten Rangrücktritts, bei dem eine Tilgung aus dem freien Vermögen ausgeschlossen ist.<sup>57</sup>

**Hinweis:** Eine Gewinnerhöhung durch Wegfall der Verbindlichkeit ist in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung/Verbindlichkeit durch eine verdeckte Einlage zu kompensieren. Ein etwaig verbleibender Gewinn kann ggf. mit einem Verlustvortrag verrechnet werden.

### 3. Abzinsung unverzinslicher Darlehensverbindlichkeiten


Unverzinsliche Verbindlichkeiten

Eine unverzinsliche Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mindestens einem Jahr muss nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG gewinnerhöhend abgezinst werden. Ist eine solche Abzinsung bereits zu einem früheren Bilanzstichtag erfolgt, sollte zum 31.12.2018 eine gewinnmindernde Aufzinsung geprüft werden, wenn sich die Restlaufzeit verkürzt hat.

 Zeitpunkt der Zinsabrede beachten

Nach dem BFH genügt zur Vermeidung einer Abzinsung eine Zinsabrede vor dem Bilanzstichtag, auch wenn die Verzinsung erst ab 2019 eintreten soll.<sup>58</sup> Ob hingegen eine erst im Jahr 2019 beschlossene Zinsabrede mit Rückwirkung zum 31.12.2018 vereinbart werden kann, muss vom BFH noch entschieden werden;<sup>59</sup> sicherheitshalber sollte daher die Verzinsung noch vor dem Bilanzstichtag vereinbart werden.

**Hinweis:** Das BMF lässt eine niedrige Verzinsung ausreichen, d. h. jeden Zinssatz über 0 %.<sup>60</sup> Da die Abzinsung bei unbefristeten Darlehensverbindlichkeiten etwa 50 % der Verbindlichkeit ausmachen kann, ist eine geringfügige Verzinsung von z. B. 0,5 % geeignet, den Abzinsungsgewinn zu vermeiden.

 Ahrensfeld/Hilbert, Abzinsung von Angehörigendarlehen im Betriebsvermögen, NWB 11/2018 S. 731 [↔AAAAG-77261](#) ]

Bei unverzinslichen Darlehensverbindlichkeiten eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft gegenüber nahen Angehörigen sollte geprüft werden, ob der Darlehensvertrag unter Heranziehung eines Fremdvergleichs steuerlich anzuerkennen ist. Ist dies nämlich nicht der Fall, ist die Darlehensverbindlichkeit nach dem BFH<sup>61</sup> erfolgsneutral auszubuchen und keine Abzinsung vorzunehmen. Zu beachten ist aber, dass allein die Unverzinslichkeit oder eine fehlende Besicherung bei einem Darlehensvertrag mit einem volljährigen Angehörigen noch nicht gegen die steuerliche Anerkennung spricht.<sup>62</sup>

<sup>57</sup> Eggert, Neuerungen zum Eigenkapitalersatz bei § 17 EStG, BBK 2/2018 S. 68, 75 ff. [↔DAAAG-69737](#)].

<sup>58</sup> BFH, Urteil v. 18.9.2018 - XI R 30/16 [↔CAAAH-00817](#)].

<sup>59</sup> Rev. beim BFH: X R 19/17 [↔NAAAG-62820](#) ], gegen das Urteil des FG Köln v. 1.9.2016 - 12 K 3383/14 [↔BAAAG-53551](#)].

<sup>60</sup> BMF, Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl 2005 I S. 699 [↔KAAAB-53884](#) ], Rz. 13; offen gelassen vom BFH, Urteil v. 18.9.2018 - XI R 30/16 [↔CAAAH-00817](#)].


<sup>61</sup> BFH, Urteil v. 13.7.2017 - VI R 62/15, BStBl 2018 II S. 15 [↔IAAAG-61400](#) ]; Ahrensfeld/Hilbert, Abzinsung von Angehörigendarlehen im Betriebsvermögen, NWB 11/2018 S. 731 [↔AAAAG-77261](#)].

<sup>62</sup> BFH, Urteil v. 25.1.2000 - VIII R 50/97, BStBl 2000 II S. 393 [↔BAAAA-88685](#)].

#### 4. Lohnsteuerverbindlichkeit einer GmbH

Beschäftigt eine GmbH den beherrschenden Gesellschafter als Geschäftsführer, ist daran zu denken, dass ihm das Gehalt nicht erst mit der Auszahlung zufließt, sondern bereits bei Fälligkeit, sofern die GmbH zahlungsfähig ist.<sup>63</sup> Der Zufluss wird also fingiert, weil der beherrschende Gesellschafter die Auszahlung an sich jederzeit vornehmen kann.

Die GmbH muss daher im Fälligkeitszeitpunkt, sollte dieser bis zum 31.12.2018 eingetreten sein, Lohnsteuer vom geschuldeten und fälligen Gehalt einbehalten und abführen, obwohl sie das Gehalt noch nicht an ihren beherrschenden Gesellschafter gezahlt hat. Insoweit muss sie eine Lohnsteuerverbindlichkeit zum 31.12.2018 passivieren.

 GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer bereits im Fälligkeitszeitpunkt lohnsteuerpflichtig


**Hinweis:** Wird das Gehalt dann im Jahr 2019 ausgezahlt, muss die GmbH darauf achten, dass auf das Gehalt nicht noch einmal Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wird.

#### 5. Rücklage nach § 6b EStG

Der im Jahr 2018 erzielte Gewinn aus der Veräußerung eines der in § 6b EStG genannten Wirtschaftsgüter wie z. B. ein Betriebsgebäude oder Grund und Boden kann durch eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG neutralisiert werden. Ist eine solche Rücklage bereits in einem Vorjahr gebildet worden, sollte geprüft werden, ob die Rücklage im Jahr 2018 auf ein Reinvestitionswirtschaftsgut gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG übertragen werden kann oder ob zum 31.12.2018 der vier- bzw. sechsjährige Reinvestitionszeitraum abgelaufen ist, so dass die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen und der Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG anzusetzen ist.

Neutralisierung eines Veräußerungsgewinns

**Hinweis:** Eine § 6b-Rücklage kann auch auf einen anderen Betrieb oder Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen werden, wenn dort eine Reinvestition i. S. von § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgt ist.<sup>64</sup>

 Eggert, Rücklage nach § 6b EStG bei Mitunternehmenschaften, BBK 18/2016 S. 875  
[→WAAAF-81583]

Das Reinvestitionswirtschaftsgut kann auch in einem Betriebsvermögen in einem anderen EU-Staat oder in einem EWR-Staat angeschafft oder hergestellt werden. Allerdings bleibt der Veräußerungsgewinn dann nicht steuerfrei, sondern die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer wird nur über fünf Jahresraten gestundet; durch das JStG 2018 ist in § 6 Abs. 2a Sätze 4 ff. EStG eine Verzinsung für den Fall eingeführt worden, dass die Reinvestition nicht nachgewiesen wird. Dies gilt für Veräußerungsgewinne, die ab dem 1.1.2018 entstanden sind.<sup>65</sup>

#### 6. Erhaltene Anzahlungen

Hat der Unternehmer Einnahmen erzielt, die unter einer aufschiebenden Bedingung an ihn gezahlt worden sind, darf er diese Einnahmen nur dann gewinnerhöhend als Erlös

 Kolbe, Periodengerechte Abgrenzung von laufenden Aufwendungen bei noch nicht realisierten Provisionserträgen, StuB 19/2018 S. 689  
[→VAAAG-95998]

<sup>63</sup> BFH, Urteil v. 8.5.2007 - VIII R 13/06 [→DAAAC-62186]; BFH, Beschluss v. 20.12.2011 - VIII B 46/11 [→LAAAE-02926].

<sup>64</sup> R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 EStR; siehe auch FG Münster, Urteil v. 13.5.2016 - 7 K 716/13 E [→FAAAF-76380]; Eggert, Rücklage nach § 6b EStG bei Mitunternehmenschaften, BBK 18/2016 S. 875 [→WAAAF-81583].

<sup>65</sup> § 6b Abs. 2a Sätze 4 ff. i. V. mit § 52 Abs. 14 letzter Satz EStG i. d. F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals JStG 2018) vom 11.12.2018, BGBl 2018 I S. 2338.



erfassen, wenn die Bedingung zum 31.12.2018 eingetreten ist. Denn nur dann ist ein Gewinn gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert worden.

Ist die Bedingung zum 31.12.2018 noch nicht eingetreten, ist die Einnahme als erhaltene Anzahlung gem. § 266 Abs. 3 C.3 HGB gewinnneutral zu passivieren;<sup>66</sup> die gewinnerhöhende Auflösung dieses Passivpostens erfolgt dann erst mit Eintritt der Bedingung im Jahr 2019 (oder in einem späteren Folgejahr). Relevant wird dies etwa bei Vermittlungsprovisionen, die der Unternehmer zwar schon erhält, aber zurückzahlen muss, wenn der Kunde den vermittelten Vertrag nicht durchführt, z. B. die vermittelte Reise nicht antritt.

**Hinweis:** Die mit der erhaltenen Anzahlung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind aber gleichwohl mit ihrer Entstehung als Betriebsausgaben absetzbar und daher weder zu aktivieren noch aktivisch gem. § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG abzugrenzen.<sup>67</sup> Es kann daher zu einem zeitlichen Auseinanderfallen von Aufwand (2018) und Ertrag (2019) kommen.

Periodenaufwand ≠  
Periodenertrag


## 7. Rückstellungen

### 7.1 Wirtschaftliche Verursachung zum Bilanzstichtag


Rückstellungen sind zum einen zu bilden, wenn eine Verbindlichkeit zum 31.12.2018 bereits rechtlich entstanden ist, ihre Höhe aber noch ungewiss ist (z. B. eine bereits ausgeführte Handwerkerleistung, für die noch keine Rechnung vorliegt) oder wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit nach dem Bilanzstichtag rechtlich entstehen wird; im zuletzt genannten Fall muss die Verbindlichkeit aber bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden sein.<sup>68</sup> Die wirtschaftliche Verursachung ist zu verneinen, wenn die Entstehung der Verbindlichkeit dadurch verhindert werden könnte, dass der Betrieb zum 31.12.2018 eingestellt wird.<sup>69</sup>

Noch nicht entschieden ist das Verhältnis des steuerbilanziellen Werts der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zum handelsbilanziellen Wert gem. § 253 HGB. Dabei geht es um die Frage, ob seit dem Inkrafttreten des BilMoG der Grundsatz der imparitätischen Maßgeblichkeit gilt. Bejaht man dies,<sup>70</sup> ist nur ein niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswert für die Steuerbilanz maßgeblich, nicht aber ein höherer handelsrechtlicher Rückstellungswert. Hierzu ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig, das zwischenzeitlich vom I. BFH-Senat an den X. BFH-Senat abgegeben worden ist (neues Az.: X R 46/17).

**Hinweis:** Bei der Passivierung der handelsbilanziellen Rückstellung sollte darauf geachtet werden, dass der Bewertungsspielraum möglichst nach oben ausgeschöpft

 Goy, Umsatzerlöse und Umsatzsteuer bei Mehrkomponentengeschäften, BBK 22/2016 S. 1084  
[→AAAAF-86015]

 Happe, Betragsmäßige Begrenzung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BBK 11/2017 S. 516  
[→KAAAG-45944]

 Bewertungsspielraum nutzen!

<sup>66</sup> BFH, Urteil v. 26.4.2018 - III R 5/16, BStBl 2018 II S. 536 [→DAAAG-88863]; vgl. Kolbe, Periodengerechte Abgrenzung von laufenden Aufwendungen bei noch nicht realisierten Provisionserträgen, StuB 19/2018 S. 689 [→VAAAG-95998].

<sup>67</sup> BFH, Urteil v. 26.4.2018 - III R 5/16, BStBl 2018 II S. 536 [→DAAAG-88863]; vgl. Kolbe, Periodengerechte Abgrenzung von laufenden Aufwendungen bei noch nicht realisierten Provisionserträgen, StuB 19/2018 S. 689 [→VAAAG-95998].

<sup>68</sup> Kolbe, Die wirtschaftliche Verursachung einer ungewissen Verbindlichkeit in der Vergangenheit, StuB 10/2017 S. 375 [→DAAAG-45391]; Lüdenbach, Rückstellung eines Leasingnehmers/Pächters für vertragliche Instandhaltungspflichten, StuB 10/2017 S. 396 [→BAAAG-45396]; von Glasenapp, BB 2017 S. 882; Goy, Umsatzerlöse und Umsatzsteuer bei Mehrkomponentengeschäften, BBK 22/2016 S. 1084 [→AAAAF-86015]; Rätke, BFH beendet Streit über die rechtliche Entstehung von Verpflichtungen bei der Rückstellungsbildung, BBK 9/2014 S. 416 [→UAAAE-62238]; Oser/Wirtz, Rückstellungsreport 2016, StuB 1/2017 S. 3 [→SAAAF-89846].

<sup>69</sup> BFH, Urteile v. 5.4.2017 - X R 30/15, BStBl 2017 II S. 900 [→RAAAG-48081]; v. 9.11.2016 - I R 43/15, BStBl 2017 II S. 379 [→AAAAG-40094].

<sup>70</sup> Bejahend: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 7.12.2016 - 1 K 1912/14 [→QAAAG-41201], Rev. beim BFH: XI R 46/17 [→SAAAG-70418]; ebenso: R 6.11 Abs. 3 EStR; zu Einzelheiten vgl. Happe, Betragsmäßige Begrenzung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BBK 11/2017 S. 516 [→KAAAG-45944]; Marx, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz, StuB 12/2017 S. 449 [→ZAAAG-47559]; Linkemann, Maßgeblichkeit und profiskalische Maßgeblichkeit, Editorial zu BBK 1/2014 S. 1 [→NAAAE-51891]; Rätke, Beschränkung von Rückstellungen durch die EStR 2012, BBK 1/2014 S. 20 [→HAAAE-51893]; Prinz, Aktuelle Trends im Bilanzsteuerrecht, StuB 3/2017 S. 91 [→XAAAG-36444].

wird, damit sich keine große Differenz zur (höheren) Rückstellung in der Steuerbilanz ergibt.

## 7.2 Einzelbeispiele für Rückstellungen

**Hinweis:** In der NWB-Datenbank findet sich unter der DokID [☞IAAAG-98110](#) eine Arbeitshilfe zu sonstigen Rückstellungen.<sup>71</sup>

Die Bildung der folgenden Rückstellungen sollte beim Jahresabschluss für 2018 geprüft werden:

- ▶ die Kosten des Jahresabschlusses;<sup>72</sup>
- ▶ die Gewinnantieme des GmbH-Geschäftsführers;
- ▶ die Kosten für die Gewährleistungsverpflichtung bei Werkunternehmern; i. d. R. werden 0,5 % der garantiebehafteten Umsätze anerkannt. Der Unternehmer kann aber anhand von Unterlagen auch einen höheren rückstellbaren Aufwand nachweisen;
- ▶ die Kosten der Nachbetreuung, z. B. bei Versicherungsvertretern oder Augenoptikern;<sup>73</sup>
- ▶ die künftigen Kosten einer bis zum 31.12.2018 bereits angeordneten Außenprüfung.<sup>74</sup> Bei einem Großbetrieb i. S. von § 4 Abs. 2, § 3 BpO ist die Rückstellung auch ohne Prüfungsanordnung zulässig;<sup>75</sup>
- ▶ die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen;<sup>76</sup> diese Rückstellung ist nicht abzusinsen, weil die Erfüllung der Aufbewahrungspflicht mit Ablauf des 31.12.2018 beginnt;
- ▶ Rückstellungen für Jubiläumszusagen, wobei die Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 EStG zu beachten sind: Das maßgebende Dienstverhältnis muss am Bilanzstichtag mindestens zehn Jahre bestanden haben, die Zuwendung muss das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzen, und die Zusage muss schriftlich erteilt worden sein; zur Berechnung kann auf die elektronische Arbeitshilfe von Happe hingewiesen werden;<sup>77</sup>
- ▶ Rückstellungen für Abfindungen für zum 31.12.2018 bereits ausgesprochene Kündigungen; hier ist zu beachten, dass der aufgrund der Kündigung ersparte Lohnaufwand nach einer aktuellen Entscheidung des FG Baden-Württemberg<sup>78</sup> nicht rückstellungsmindernd zu berücksichtigen ist;
- ▶ Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen; zwar darf für den Nachteilsausgleich, der für die Kürzung der Rente infolge der Altersteilzeit gezahlt wird, nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung<sup>79</sup> keine Rückstellung gebildet werden, solange die

**W<sup>9</sup>** Philipps/Müller, Jahresabschluss kompakt 2018/2019 – 15. Sonstige Rückstellungen [☞IAAAG-98110](#)

**W<sup>9</sup>** Hänsch, Rückstellungen: Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten, Lexikon [☞KAAAC-42910](#)

**👁** Schmudlach, Rückstellung wegen Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, BBK 24/2015 S. 1131 [☞KAAAF-18011](#)

**👁** Happe, Wertansätze der Rückstellungen für Jubiläumszusagen, BBK 22/2018 S. 1053 [☞NAAAG-99115](#)

**👁** Hänsch, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Altersteilzeitverträgen, BBK 24/2018 S. 1156 [☞AAAAH-03200](#)

<sup>71</sup> Philipps/Müller, Jahresabschluss kompakt 2018/2019 – 15. Sonstige Rückstellungen [☞IAAAG-98110](#)].

<sup>72</sup> Vgl. Hänsch, Rückstellungen: Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten, Lexikon [☞KAAAC-42910](#)].

<sup>73</sup> Vgl. Schmudlach, Rückstellung wegen Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, BBK 24/2015 S. 1131 [☞KAAAF-18011](#)].

<sup>74</sup> Dies sind insbesondere die Kosten für den Steuerberater, für die Bereitstellung der digitalen Unterlagen gem. § 147 Abs. 6 AO, die Raumkosten für den Prüfer, die Kopierkosten und die Kosten für die Herbeischaffung von Unterlagen.

<sup>75</sup> BFH, Urteil v. 6.6.2012 - I R 99/10, BStBl 2013 II S. 196 [☞TAAAE-16281](#)].

<sup>76</sup> Dies sind z. B. die Miete für den Archivraum bzw. die anteilige Gebäude-AfA, die AfA für die Regale, die anteiligen Personalkosten (z. B. Reinigung und Archivkräfte) sowie die Kosten für die Datensicherung der Unterlagen; vgl. hierzu auch OFD Niedersachsen, Vfg. v. 5.10.2015 - S 2137 - 106 - St 221/St 222 [☞UAAAF-07667](#)]; Enderl/Sepetauz, Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, BBK 5/2012 S. 207 [☞AAAAE-03060](#)].


<sup>77</sup> Happe, Jubiläumsrückstellung, Berechnungsprogramm [☞EAAAG-98950](#)]; Happe, Wertansätze der Rückstellungen für Jubiläumszusagen, BBK 22/2018 S. 1053 [☞NAAAG-99115](#)].

<sup>78</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 12.9.2017 - 6 K 1472/16 [☞UAAAG-89864](#)].

<sup>79</sup> BFH, Urteil v. 27.9.2017 - I R 53/15 [☞LAAAG-72049](#)].

Rente des Arbeitnehmers noch nicht gekürzt worden ist; das BMF erkennt diese Rückstellung aber bei Altersteilzeitarbeitsverhältnissen, die vor dem 22.11.2018 begonnen haben, weiterhin an, so dass insoweit keine Auflösung der Rückstellung erfolgen muss;<sup>80</sup>

- ▶ Urlaubsrückstellungen für noch nicht genommenen Urlaub; zu beachten ist, dass der EuGH jüngst einen Vergütungsanspruch der Erben eines verstorbenen Arbeitnehmers für den noch nicht genommenen Jahresurlaub bejaht hat;<sup>81</sup> die Rückstellung darf also nicht wegen des Todes eines Arbeitnehmers, der seinen Jahresurlaub noch nicht vollständig genommen hatte, gemindert werden;
- ▶ die Anpassung oder – bei Erteilung von Erstzusagen – die erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung i. S. von § 6a EStG.

 Bartsch/Steudel, Update der Heubeck-Richttafeln zur Bewertung von Pensionsrückstellungen, BBK 21/2018 S. 1019 [\[>MAAAG-97984\]](#)

**Hinweis:** Bei Pensionszusagen sollte beim Mandanten unbedingt nachgefragt werden, ob es Änderungen oder Neuzusagen im Jahr 2018 gab, und eine Bestätigung vom Mandanten eingeholt werden.

Abzinsung

Mit Ausnahme von Pensionsrückstellungen sind Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, wenn der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung mindestens 12 Monate beträgt, d. h. wenn mit der Erfüllung erst ab dem 1.1.2020 begonnen wird.

Mieteinnahmen für 2019


## 8. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Passiv-RAP)

Für noch im Jahr 2018 zugeflossene Einnahmen sind die Passiv-RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu bilden, wenn die Einnahmen wirtschaftlich bereits das Jahr 2019 betreffen, z. B. Mieteinnahmen für Januar 2019 oder ein von einem Dritten für 2019 gezahlter Zuschuss.<sup>82</sup> Insoweit gelten die Grundsätze für die Aktiv-RAP entsprechend (siehe oben Abschnitt I.12).


## IV. Außerbilanzielle Korrekturen

### 1. Investitionsabzugsbetrag

Der Gewinn kann noch durch einen außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG gemindert werden. Eingehalten werden muss das Größenmerkmal, also maximal ein Betriebsvermögen von 235.000 €. <sup>83</sup> Seit dem Veranlagungszeitraum 2016 ist eine Investitionsabsicht nicht mehr erforderlich; auch muss die Funktion des anzuschaffenden Wirtschaftsguts nicht mehr bezeichnet werden.<sup>84</sup>

 Happe, Investitionsabzugsbetrag bei Veräußerung oder Umwandlung, BBK 15/2016 S. 748 [\[>JAAAF-78862\]](#)

**Hinweis:** Bei einer Personengesellschaft darf ein Investitionsabzugsbetrag sowohl im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft als auch im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gebildet werden. Ebenso darf die Investition im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen durchgeführt werden, unabhängig davon, wo der Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist; dort, wo die Investition durchgeführt wird, ist dann auch der Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell hinzuzurechnen.<sup>85</sup>

 Hänsch, Investitionsabzugsbeträge im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen, BBK 11/2018 S. 512 [\[>TAAAG-84604\]](#)

<sup>80</sup> BMF, Schreiben v. 22.10.2018 - IV C 6 - S 2175/07/10002, BStBl 2018 I S. 1112 [\[>PAAAG-97996\]](#).

<sup>81</sup> EuGH, Urteil v. 6.11.2018 - Rs. C-569/16 und C-570/16 [\[>DAAAH-03439\]](#).

<sup>82</sup> BFH, Urteil v. 15.2.2017 - VI R 96/13, BStBl 2017 II S. 884 [\[>QAAAAG-48573\]](#).

<sup>83</sup> Vgl. Hänsch, Fallstricke bei den Betriebsgrößenmerkmalen des § 7g EStG, BBK 21/2016 S. 1064 [\[>LAAAF-84922\]](#).

<sup>84</sup> StÄndG 2015, BGBl 2015 I S. 1834; Happe, Investitionsabzugsbetrag bei Veräußerung oder Umwandlung, BBK 15/2016 S. 748 [\[>JAAAF-78862\]](#).

<sup>85</sup> BFH, Urteil v. 15.11.2017 - VI R 44/16 [\[>AAAAG-73188\]](#); FG Münster, Urteil v. 28.6.2017 - 6 K 3183/14 F [\[>RAAAG-58540\]](#); Hänsch, Investitionsabzugsbeträge im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen, BBK 11/2018 S. 512 [\[>TAAAG-84604\]](#).

## 2. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

### 2.1 Gesonderte Aufzeichnung

Bestimmte nicht abziehbare Betriebsausgaben sind einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen: Dies betrifft Aufwendungen für Geschenke, Bewirtung, Gästehäuser, Repräsentation und das häusliche Arbeitszimmer sowie unangemessene Aufwendungen (§ 4 Abs. 7 i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 EStG).


Die Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung soll das Finanzamt in die Lage versetzen, schnell und ohne größeren Aufwand zu überprüfen, ob derartige Betriebsausgaben vorhanden sind und ob sie zutreffend steuerlich behandelt worden sind. Daher sollten Aufwendungen, die dem Grunde nach von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 EStG erfasst werden, aber teilweise oder ganz abziehbar sind (z. B. Geschenke bis zu 35 €), nicht auf allgemeinen Konten mit der Absicht gebucht werden, dem Finanzamt die Prüfung des § 4 Abs. 5 EStG zu erschweren. Es droht dann nämlich ein Betriebsausgabenabzugsverbot wegen Verletzung der Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG.

Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung

### 2.2 Bewirtungsaufwendungen

Bei Bewirtungsaufwendungen sind die Angaben zur Höhe und zur betrieblichen Veranlassung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 EStG zu machen. Stellt sich im Rahmen des Jahresabschlusses heraus, dass die Angaben auf einer Bewirtungsrechnung unvollständig sind, darf zwar noch der Name des bewirtenden Unternehmers nachträglich ergänzt werden – allerdings durch den Rechnungsaussteller, d. h. den Gastwirt<sup>86</sup> –, nicht aber ohne Weiteres die weiteren Angaben zu den bewirtenden Personen oder zum Anlass.<sup>87</sup> Eine nachträgliche Ergänzung einer unvollständigen Bewirtungsrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses ist daher nicht unproblematisch.<sup>88</sup>

Entsprechen die Bewirtungsbelege den Anforderungen des § 4 Abs. 5 EStG, muss noch der nicht abziehbare Anteil von 30 % des Nettobetrags auf dem Konto 6642 (SKR 04) gebucht werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG).

 Bewirtungsrechnungen prüfen!


**Hinweis:** Ist der Bruttobetrag der Bewirtungsrechnung höher als 150 €, muss nach dem BFH in der Bewirtungsrechnung der bewirtende Unternehmer auch als Rechnungsadressat auf der Vorderseite genannt sein, damit die Bewirtungskosten zu 70 % abziehbar sind.<sup>89</sup> Diese an die Grenze für Kleinbetragsrechnungen i. S. von § 33 UStDV angeknüpfte Rechtsprechung könnte durch die rückwirkende Erhöhung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen zum 1.1.2017 auf 250 € auch im Bereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erhöht worden sein.<sup>90</sup>

Damit wäre nur bei Bewirtungsrechnungen von mehr als 250 € die Angabe des bewirtenden Unternehmers als Rechnungsadressat erforderlich; höchstrichterlich entschieden ist dies aber noch nicht.

Erhöhung der Betragsgrenze noch offen

### 2.3 Repräsentationsaufwendungen

Das Abzugsverbot für Repräsentationsveranstaltungen i. S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG kann bei Kunden- bzw. Mandantenveranstaltungen greifen, wenn die Veran-

 Levedag, Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG bei „Herrenabenden“, NWB 50/2016 S. 3766 [EAAA-88014]

<sup>86</sup> BFH, Urteil v. 27.6.1990 - I R 168/85, BStBl 1990 II S. 903 [DAAAA-93439].

<sup>87</sup> BFH, Urteil v. 26.2.2004 - IV R 50/01, BStBl 2004 II S. 502 [UAAAB-20055], Rz. 29: Nachholung nach vier Jahren nicht zulässig.

<sup>88</sup> Das Problem wird bei einer Außenprüfung offenkundig, falls der Prüfer die nachträgliche Ergänzung feststellt.

<sup>89</sup> BFH, Urteil v. 18.4.2012 - X R 57/09, BStBl 2012 II S. 770 [EAAAE-16636].

<sup>90</sup> § 33 UStDV i. d. F. vom 30.6.2017 (Zweites BürokratieEntG, BGBl 2017 I S. 2143).

staltung den Rahmen des Üblichen überschreitet. Kriterien hierfür sind ein ungewöhnlicher Ort, eine ungewöhnliche Ausstattung oder ein besonderes qualitativ hochwertiges Unterhaltungsprogramm.<sup>91</sup> Typische Beispiele sind ein Golf- oder Reitturnier<sup>92</sup> oder eine Oldtimer-Rallye. Das Abzugsverbot erfasst auch die damit zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen.<sup>93</sup>

**Hinweis:** Auch bei einem sog. Herrenabend<sup>94</sup> kann das Abzugsverbot greifen. Das FG Düsseldorf hat jetzt im II. Rechtsgang das Abzugsverbot zwar verneint, dafür aber die Kosten nach allgemeinen Grundsätzen wegen privater Mitveranlassung nur zu 50 % als Betriebsausgaben anerkannt.<sup>95</sup>

## 2.4 Geschenke an Geschäftsfreunde



Abzugsgrenze: 35 €

Geschenke an Geschäftsfreunde i. S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind nur bis zu einem Betrag von 35 € pro Geschäftsfreund und Jahr absetzbar. Darüber hinausgehende Geschenke sind auf dem Konto für nicht abziehbare Geschenke (6620 oder 6621 beim SKR 04) zu buchen. Auch wenn die Grenze nicht überschritten wird, muss die Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG beachtet werden (siehe oben Abschnitt IV.2.1), so dass abziehbare Geschenke auf dem Konto 6610 oder 6611 beim SKR 04 zu buchen sind.


 Sebast, Geschenke, Lexikon  
 GAAAF-83045 ]


**Hinweis:** Übernimmt der Unternehmer die Pauschalsteuer nach § 37b EStG für ein Geschenk, das wegen Überschreitung der 35 €-Grenze nicht als Betriebsausgabe abziehbar ist, so gilt das Abzugsverbot auch für die übernommene Pauschalsteuer nach § 37b EStG.<sup>96</sup> Die Pauschalsteuer ist dann ebenso wenig abziehbar wie das Geschenk und muss auf dem Konto 6622 (SKR 04) gebucht werden. Die Übernahme der Pauschalsteuer kann aber nicht dazu führen, dass aus einem abziehbaren Geschenk mit einem Wert von bis zu 35 € ein nicht abziehbares Geschenk von mehr als 35 € wird.<sup>97</sup>

## 3. Pauschalierung nach § 37b EStG


 Seifert, Neues zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, StuB 12/2018 S. 417  
 BAAAG-86123 ]


Der Unternehmer kann bei Geschenken und Zuwendungen an Geschäftsfreunde sowie bei zusätzlich zum Arbeitslohn gewährten Zuwendungen an Arbeitnehmer die Besteuerung für den Empfänger nach § 37b EStG übernehmen und die sog. Pauschalsteuer von 30 % an das Finanzamt abführen. Eine Pauschalierung nach § 37b EStG kommt aber nur dann in Betracht, wenn das Geschenk bzw. die Zuwendung beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.<sup>98</sup> Besteht beim Empfänger keine Steuerpflicht,<sup>99</sup> sollten im Jahresabschluss insoweit nur Konten mit dem Zusatz „ohne § 37b EStG“ angesprochen werden, z. B. die Konten 6610 oder 6620 beim SKR 04.


<sup>91</sup> BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 26/14, BStBl 2017 II S. 161  PAAAF-87355 ].


<sup>92</sup> BFH, Urteil v. 16.12.2015 - IV R 24/13, BStBl 2017 II S. 224  YAAAF-67280 ].

<sup>93</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nennt ausdrücklich auch die damit zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen.

<sup>94</sup> Offen gelassen vom BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 26/14, BStBl 2017 II S. 161  PAAAF-87355 ].

<sup>95</sup> FG Düsseldorf, Urteil v. 31.7.2018 - 10 K 3355/16 F, U; Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt  EAAAH-03388 ].

<sup>96</sup> BFH, Urteil v. 30.3.2017 - IV R 13/14, BStBl 2017 II S. 892  UAAAG-46836 ].

<sup>97</sup> Fußnote des BMF im BStBl 2017 II S. 892, wonach die Finanzverwaltung die Vereinfachungsregelung in Rz. 25 des BMF-Schreibens v. 19.5.2015 - IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468  MAAAE-91065 ] weiter anwendet; diese Rz. lautet: „Bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG ist aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Die übernommene Steuer ist nicht mit einzubeziehen.“

<sup>98</sup> BMF, Schreiben v. 19.5.2015 - IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468  MAAAE-91065 ], Rz. 3, 13 und 16.

<sup>99</sup> Z. B. bei Privatkunden oder bei im Ausland ansässigen Geschäftsfreunden/Arbeitnehmern.

Die aktuelle Rechtsprechung des letzten Jahres, die für § 37b EStG relevant ist, ist bei der Prüfung, ob eine Pauschalversteuerung nach § 37b EStG möglich ist, zu beachten:

- ▶ So gilt § 37b EStG bei der Überlassung von Business-Seat-Eintrittskarten für ein Fußball-Bundesligaspiel an Geschäftsfreunde und Arbeitnehmer.<sup>100</sup>
- ▶ Bei einer Veranstaltung<sup>101</sup> kommt es für den Wert der Zuwendung nicht auf die Teilnehmer an, sondern auf die Anzahl der eingeladenen Personen.<sup>102</sup> Der Wert ist daher geringer, wenn angemeldete Gäste nicht erschienen sind.
- ▶ Prämien, die ein Großhändler den Einzelhändlern und deren Verkäufern im Rahmen eines Verkaufsförderungsprogramms gewährt, unterliegen nicht dem § 37b EStG, weil sie weder ein Geschenk noch eine freiwillige Zuwendung darstellen, sondern ein Entgelt für die guten Verkaufszahlen.<sup>103</sup>

Der Unternehmer ist zur Pauschalversteuerung nicht verpflichtet, sondern hat für Geschäftsfreunde einerseits und für Arbeitnehmer andererseits jeweils ein Wahlrecht, das er für jede der beiden Gruppen aber einheitlich ausüben muss.<sup>104</sup> Das Wahlrecht wird durch die Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt, in der die Pauschalsteuer erklärt wird.<sup>105</sup>

Seifert, Betriebsveranstaltungen und No-Show-Kosten, NWB 47/2018 S. 3446 [QAAAG-99007]

Weber, Aktuelles zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, BBK 23/2016 S. 1143 [EAAAF-87068]

SKR-Konten mit Hinweisen auf § 37b EStG

**Hinweis:** Will der Unternehmer die Pauschalversteuerung übernehmen, sollten im Jahresabschluss 2018 die Konten mit dem Zusatz „mit § 37b EStG“ angesprochen werden (z. B. Konten 6611, 6621 oder 6629 im SKR 04).

Zu den Folgen der Übernahme der Pauschalsteuer für das Abzugsverbot bei Geschenken siehe Abschnitt IV.2.4.

## AUTOR



### Bernd Rätke

ist Herausgeber der BBK. Er ist Vorsitzender Richter am FG Berlin-Brandenburg und dort tätig im 6. Senat, der für die Körperschaftsteuer und die Besteuerung von Personengesellschaften zuständig ist.

<sup>100</sup> FG Bremen, Urteil v. 21.9.2017 - 1 K 20/17 (5) [ZAAAG-72322].

<sup>101</sup> Es ging zwar um eine Weihnachtsfeier für Arbeitnehmer; das Urteil hat m. E. aber auch Bedeutung für § 37b EStG.

<sup>102</sup> FG Köln, Urteil v. 27.6.2018 - 3 K 870/17 [FAAAG-95318], Rev. beim BFH: Az. VI R 31/18 [NAAAG-94903]; Seifert, Betriebsveranstaltungen und No-Show-Kosten, NWB 47/2018 S. 3446 [QAAAG-99007].

<sup>103</sup> BFH, Urteil v. 21.2.2018 - VI R 25/16, BStBl 2018 II S. 389 [CAAAG-81727].

<sup>104</sup> BFH, Urteil v. 15.6.2016 - VI R 54/15, BStBl 2016 II S. 1010 [OAAAF-84772]; Geserich, Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG, NWB 46/2016 S. 3444 [PAAAF-85573]; Weber, Aktuelles zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, BBK 23/2016 S. 1143 [EAAAF-87068].

<sup>105</sup> § 37b Abs. 4 EStG; vgl. auch BFH, Urteil v. 15.6.2016 - VI R 54/15, BStBl 2016 II S. 1010 [OAAAF-84772].

# NWB DATENBANK

## Praxistipp Jahresabschluss kompakt – 25 Arbeitshilfen für die effiziente Jahresabschluss-Erstellung

25 praxisnahe  
Erstellungshilfen für den  
Jahresabschluss

Einen Jahresabschluss zu erstellen, ist für Unternehmen und damit befasste Mitarbeiter eine meist zeitintensive und oft nervenaufreibende Prozedur. Die 25 praxisnahen Erstellungshilfen unterstützen Sie hierbei.

Viele Checklisten und  
Orientierungsmuster

**W<sup>a</sup>** Übersicht unter  
[→YAAAD-29128]

### Praxisnahe Erstellungshilfen

Die praxisnahen Erstellungshilfen zum Jahresabschluss sind **nach Bilanzpositionen gegliedert**. Sie ermöglichen es, sämtliche Arbeitsschritte nach einem ganzheitlichen Konzept durchzuführen. Dazu sind an geeigneten Stellen Checklisten und Orientierungsmuster abgebildet. Alle Erstellungshilfen sind separat als Excel-Datei hinterlegt. So können Sie sie direkt ausfüllen und auf Ihre Belange zuschneiden.

01. Aufstellung unter Fortführungsannahme	[→LAAAG-97137]	14. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	[→PAAAG-98083]
02. Größenklassen nach HGB	[→HAAAG-98025]	15. Sonstige Rückstellungen	[→IAAAG-98110]
03. Immaterielle Vermögensgegenstände	[→WAAAG-98273]	16. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	[→YAAAG-97163]
04. Sachanlagevermögen	[→FAAAG-98283]	17. Sonstige Verbindlichkeiten	[→UAAAG-97160]
05. Finanzanlagevermögen	[→EAAAG-98279]	18. Haftungsverhältnisse	[→NAAAG-97158]
06. Vorräte	[→IAAAG-97164]	19. Gewinn- und Verlustrechnung	[→WAAAG-98098]
07. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	[→TAAAG-98287]	20. Anhang	[→NAAAG-98088]
08. Forderungen und Verbindlichkeiten gegen bzw. gegenüber verbundenen Unternehmen u. Ä.	[→DAAAG-98288]	21. Lagebericht	[→SAAAG-98095]
09. Sonstige Vermögensgegenstände	[→QAAAG-98330]	22. Dauerakte	[→MAAAG-97141]
10. Liquide Mittel – Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	[→DAAAG-98343]	23. Offenlegung von Jahresabschlüssen	[→RAAAG-97135]
11. Rechnungsabgrenzungsposten	[→RAAAG-98347]	24. Abschied von der Einheitsbilanz: Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz	[→PAAAG-98206]
12. Eigenkapital	[→CAAAG-97140]	25. Aktive und passive latente Steuern	[→NAAAG-98182]
13. Steuerrückstellungen	[→ZAAAG-98207]		