Bilanzierung nach HGB in Schaubildern

Heyd / Beyer / Zorn

2., komplett überarbeitete Auflage 2020
ISBN 978-3-8006-5865-7
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

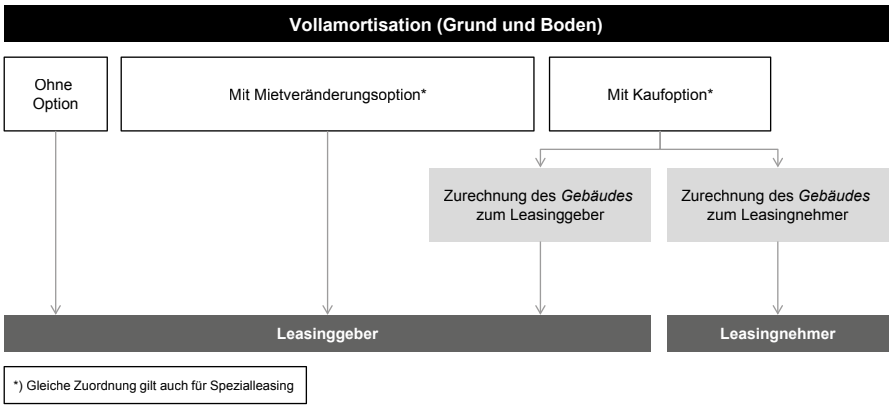


Abb. 138: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Vollamortisation)*

Handelt es sich um einen **Vollamortisationsvertrag** über unbewegliche Wirtschaftsgüter, so sind zu unterscheiden

- Leasingverträge ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption,
- Leasingverträge mit Kaufoption,
- Leasingverträge mit Mietverlängerungsoption,
- Verträge über Spezialleasing.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Zurechnungsschema für Immobilien-Leasing bei Vollamortisation (Finanzierungsleasing) (BMF-Schreiben vom 21.3.1972, BStBl 1972 I S. 188)		
Vertragstyp	**Vertragsbedingungen**	**Zurechnung**
I. Gebäude		
Verträge ohne Option	a) Grundmietzeit mindestens 40 % und maximal 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer b) Grundmietzeit weniger als 40 % oder mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	a) Leasinggeber b) Leasingnehmer
Verträge mit Mietverlängerungsoption	a) Grundmietzeit mindestens 40 % und maximal 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und Anschlussmiete mehr als 75 % der ortsüblichen Miete b) andernfalls	a) Leasinggeber b) Leasingnehmer
Verträge mit Kaufoption Spezialleasing	a) Grundmietzeit mindestens 40 % und maximal 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und Kaufpreis bei Ausübung der Option mindestens so hoch wie der unter Anwendung der linearen AfA ermittelte Restbuchwert des Gebäudes b) andernfalls	a) Leasingnehmer b) Leasinggeber
II. Grund und Boden		
Verträge ohne Option		Leasinggeber
Verträge mit Mietverlängerungsoption Verträge mit Kaufoption	a) Wenn Gebäude nach obigen Grundsätzen dem Leasingnehmer zuzurechnen ist b) andernfalls	a) Leasingnehmer b) Leasinggeber

Abb. 139: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Vollamortisation)*

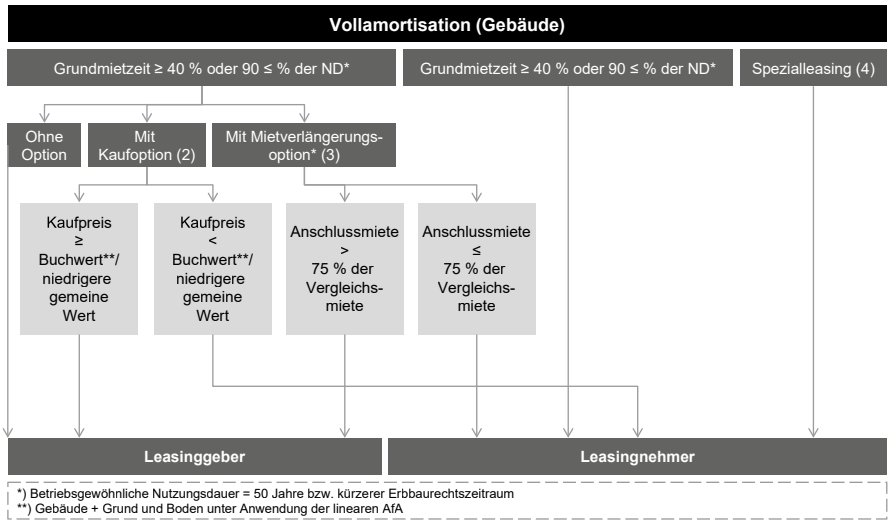


Abb. 140: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Vollamortisation)*

Liegt ein **Teilamortisationsvertrag** über unbewegliche Wirtschaftsgüter vor, so ist zu differenzieren in

- Verträge mit Kaufoption,
- Verträge mit Mietverlängerungsoption,
- Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption und besonderen Verpflichtungen, durch die Risiken, z.B. die Gefahr des zufälligen Untergangs des Leasinggegenstandes, auf den Leasingnehmer übertragen werden, sowie
- Verträge über Spezialleasing.

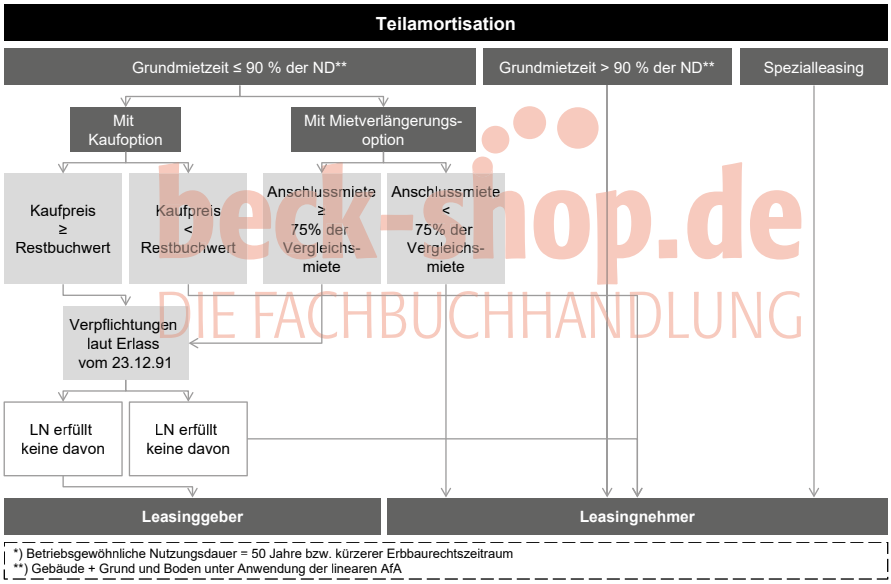
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

1. Zurechnungsschema für Immobilien-Leasing bei Teilamortisation (Finanzierungsleasing) (BMF-Schreiben vom 23.12.1991, BStBl 1992 I S. 13) Die Zurechnung von Grund und Boden und Gebäude erfolgt kongruent nach denselben Kriterien		
Vertragstyp	**Vertragsbedingungen**	**Zurechnung**
Verträge ohne Option		Leasinggeber
Verträge mit Mietverlängerungs-option ohne besondere Verpflichtung	a) Grundmietzeit mindestens 40 % und maximal 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und Anschlussmiete mehr als 75 % der ortsüblichen Miete b) andernfalls	a) Leasinggeber b) Leasingnehmer
Verträge mit Kaufoption ohne besondere Verpflichtung	a) Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder der vorgesehene Kaufpreis geringer als der unter Anwendung der linearen Afa ermittelte Restbuchwert b) andernfalls	a) Leasingnehmer b) Leasinggeber

Abb. 141: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Teilamortisation)*

Vertragstyp	Vertragsbedingungen	Zurechnung
Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungs-option und besonderen Verpflichtungen	a) Leasingnehmer trägt die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstandes, ohne dass sich die Leistungspflicht mindert b) Leasingnehmer ist bei ganzer oder teilweiser Zerstörung des Leasinggegenstandes, die nicht vom ihm zu vertreten ist, dennoch zur Wiederherstellung auf seine Kosten verpflichtet oder die Leistungspflicht mindert sich trotz der Zerstörung nicht c) Für Leasingnehmer mindert sich die Leistungspflicht nicht, wenn die Nutzung des Leasinggegenstandes aufgrund eines nicht von ihm zu vertretenden Umstands langfristig ausgeschlossen ist d) Leasingnehmer hat Leasinggeber die bisher nicht gedeckten Kosten ggfs. auch einschließlich einer Pauschalgebühr zur Abgeltung von Verwaltungskosten zu erstatten, wenn es zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung kommt, die der Leasingnehmer nicht zu vertreten hat e) Leasingnehmer stellt den Leasinggeber von sämtlichen Ansprüchen Dritter frei, die diese hinsichtlich des Leasinggegenstandes gegenüber dem Leasinggeber geltend machen, es sei denn, dass der Anspruch des Dritten von dem Leasingnehmer verursacht worden ist f) Leasingnehmer als Eigentümer des Grund und Bodens, auf dem der Leasinggeber als Erbbauberechtigter den Leasinggegenstand errichtet, ist aufgrund des Erbbaurechtsvertrags unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gezwungen, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben	a) Leasingnehmer b) Leasingnehmer c) Leasingnehmer d) Leasingnehmer e) Leasingnehmer f) Leasingnehmer
Spezialleasing		Leasingnehmer

Abb. 142: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Teilamortisation)*



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Abb. 143: *Zurechnung von Leasinggegenständen nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (Teilamortisation)*

Bilanzielle Behandlung bei Leasinggeber und Leasingnehmer

Aufgrund der differenzierten Zurechnungskriterien entsprechend den zugrunde liegenden Vertragsvereinbarungen erfolgt die Zuordnung des Leasinggegenstandes entweder beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer.

- Erfolgt die Zuordnung beim Leasinggeber, so wird der Leasingvertrag wie ein Mietvertrag betrachtet, d.h. beim Leasingnehmer als schwebendes Ge-

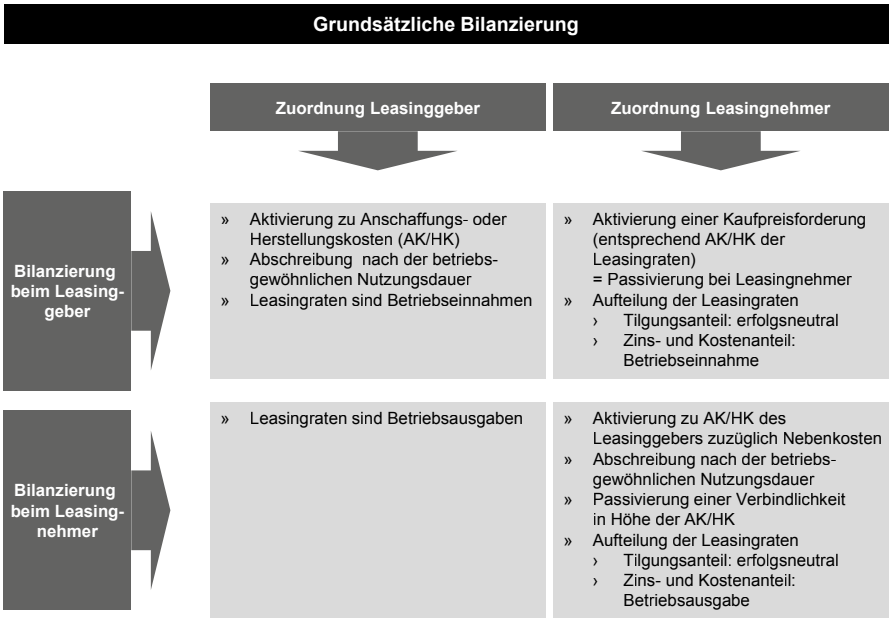


Abb. 144: *Bilanzielle Behandlung beim Leasinggeber und Leasingnehmer*

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

schäft behandelt, die Leasingraten als operativer (Miet-)Aufwand gebucht und der Leasinggegenstand wird beim Leasinggeber aktiviert und planmäßig abgeschrieben.

- Erfolgt die Zuordnung beim Leasingnehmer, so wird der Leasingvertrag wie ein Ratenkaufvertrag behandelt, d.h.
  - beim Leasingnehmer wird der Leasinggegenstand aktiviert und eine entsprechende Leasingverbindlichkeit passiviert, die Leasingraten werden in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil und in einen erfolgswirksamen Zins- und Kostenanteil aufgeteilt,
  - beim Leasinggeber werden eine Veräußerung und eine Darlehensgewährung gebucht, die vereinnahmten Leasingraten werden in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil, im Umfang dessen die Darlehensforderung abgebaut wird, und einen erfolgswirksamen (Zins-)Ertragsanteil aufgeteilt.

Wird der **Leasinggegenstand beim Leasinggeber bilanziert**, dann hat ihn dieser zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ferner hat er die Leasingraten als Ertrag bzw. Betriebseinnahme zu behandeln. Der Leasingnehmer hat in diesem Fall die Leasingraten als Aufwand bzw. Betriebsausgabe zu behandeln. Sollte es sich um degressive Leasingraten handeln, so wären im Falle von Immobilienleasing die Beträge erfolgsrechnerisch zu linearisieren und über Rechnungsabgrenzungsposten darzustellen (BFH v. 12.8.1982, IV R 184/29), wohingegen im Falle von Mobilienleasing keine Linearisierung der Leasingraten erfolgen müsste (BFH v. 28.2.2001, IR 51/00).

Wird der **Leasinggegenstand bilanziell dem Leasingnehmer zugeordnet**, so aktiviert ihn dieser mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich

Nebenkosten und schreibt ihn über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. die kürzere Grundmietzeit ab. Er passiviert eine Verbindlichkeit in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, was zu einer Bilanzverlängerung (Verminderung der Eigenkapitalquote) führt. Er bezahlt seine Leasingraten, die er in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil einteilt, mit welchem er Verbindlichkeiten abbaut, und in einen erfolgswirksamen Zins- und Kostenanteil, den er als Betriebsausgabe bzw. Aufwand behandelt. Der Leasinggeber aktiviert eine Leasingforderung entsprechend den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggegenstandes. Als Gegenbuchung wird ein Umsatz ausgewiesen, dem bei Ausbuchung des Leasinggegenstandes ein gleich hoher Wareneinsatz gegenübersteht, der Vorgang bei Vertragsschluss somit erfolgsneutral ist. Die vereinnahmten Leasingraten sind einzuteilen in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil, in Höhe dessen Forderungen abgebaut werden, und einen erfolgswirksamen Zins- und Kostenanteil, der als Betriebseinnahme bzw. Ertrag zu behandeln ist.

Die Aufteilung der Leasingraten in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil, mit dem beim Leasingnehmer Verbindlichkeiten und beim Leasinggeber Forderungen abgebaut werden, und einen erfolgswirksamen Zins- und Kostenanteil, der beim Leasingnehmer Betriebsausgabe bzw. Aufwand und beim Leasinggeber Betriebseinnahme bzw. Ertrag darstellt, hat jeweils annuitätisch zu erfolgen.

9.3 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Das Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG besagt, dass dem Ansatz des steuerlichen Betriebsvermögens die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde zu legen sind, sofern nicht im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wurde oder wird.

Sowohl nach Handelsrecht als auch nach Steuerrecht sind jährlich Handels- bzw. Steuerbilanzen zu erstellen, sofern hierfür eine gesetzliche Verpflichtung besteht (Kaufmannseigenschaft, Buchführungspflicht nach AO etc.). Aus Wirtschaftlichkeitsgründen werden diese beiden Bilanzen über die Maßgeblichkeit miteinander verbunden. Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist hierbei aufgrund der im Steuerrecht vorherrschenden Modifikationen auf den Steuerbilanzgewinn überzuleiten und die bilanziellen Wertansätze sind dementsprechend an die steuerlichen Regelungen anzupassen. Dabei können die handelsrechtlichen Wertansätze beibehalten werden, soweit das Steuerrecht keine abweichende Wahlrechtsausübung zulässt bzw. abweichende Ansatz- und Bewertungsvorschriften gebietet. Kommt es zu einer Abweichung dieser beiden Wertansätze (sogenannte Durchbrechung an der Maßgeblichkeit), so ist zwischen permanenten, quasi-permanenten und temporären Durchbrechungen der Maßgeblichkeit zu unterscheiden. Temporäre und quasi-permanente Durchbrechungen der Maßgeblichkeit heben sich im Zeitablauf bzw. bei einer entsprechenden unternehmerischen Entscheidung wieder auf. Daher sind diese

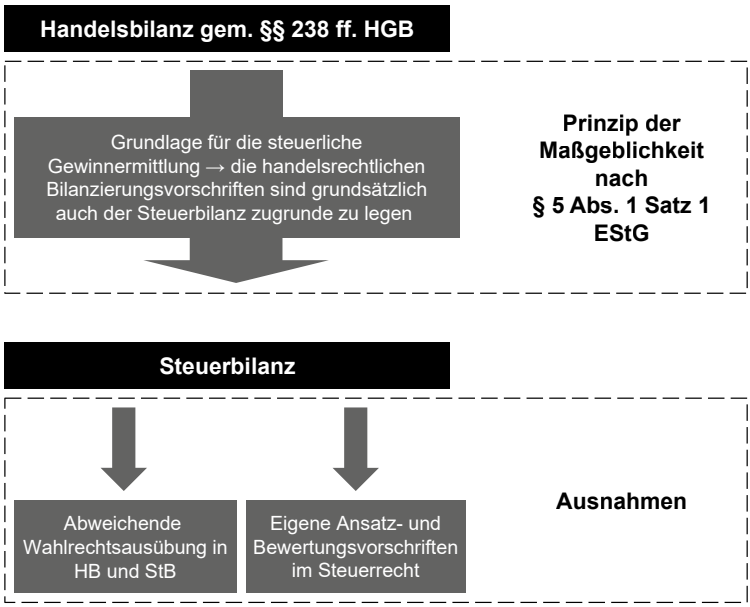


Abb. 145: *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*

Durchbrechungen entsprechend über die Bildung latenter Steuern abzugrenzen. Permanente Durchbrechungen gleichen sich nie aus und werden daher nicht durch latente Steuern abgegrenzt. Hier fallen Handelsbilanz und Steuerbilanz dauerhaft auseinander.

Das Maßgeblichkeitsprinzip ist grundsätzlich für alle Kaufleute anzuwenden. Sind Kaufleute nicht bereits nach dem Handelsgesetzbuch zur Buchführung (§ 238 ff. HGB) verpflichtet, so kommt eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht aufgrund steuerlicher Vorschriften (§ 141 AO) infrage.

Wegen der zahlreichen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit aufgrund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften in Handels- und Steuerbilanz wird in der Praxis verstärkt in zwei Buchungskreisen für die handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung gebucht.

Maßgeblichkeit im Bereich der Ansatzvorschriften

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit gilt für sämtliche Ansatzvorschriften. Aktivierungs- und Passivierungsgebote sowie Bilanzierungsverbote gelten in der Handels- und in der Steuerbilanz grundsätzlich entsprechend.

Abweichungen können sich ergeben, wenn

- steuerrechtliche Normen etwas anderes vorschreiben als der Handelsbilanz zugrunde liegt. So ist beispielsweise der Ansatz von Rückstellungen für drohende Verluste in der Steuerbilanz nicht zulässig (§ 5 Abs. 4a EStG). Ein Ansatz in der Handelsbilanz ist bei Vorliegen der gesetzlichen Anforderungen allerdings zwingend geboten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

- Ansatzwahlrechte in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden,
- Ansatzwahlrechte in der Handelsbilanz von der für die Steuerbilanz verpflichtenden Vorgehensweise abweichend ausgeübt werden; so gilt nach dem BFH Urteil vom 3.2.1969:
  - Für handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte gelten steuerliche Aktivierungspflichten (Beispiel: Disagio nach § 250 Abs. 3 HGB (Aktivierungswahlrecht), Ansatzpflicht im Steuerrecht (aktiver Rechnungsabgrenzungsposten); Ausnahme: selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Aktivierungswahlrecht), § 5 Abs. 2 EStG (Aktivierungsverbot)).
  - Für handelsrechtliche Passivierungswahlrechte gelten steuerliche Passivierungsverbote.

Damit ergeben sich Durchbrechungen der Maßgeblichkeit aufgrund von Ansatzvorschriften.

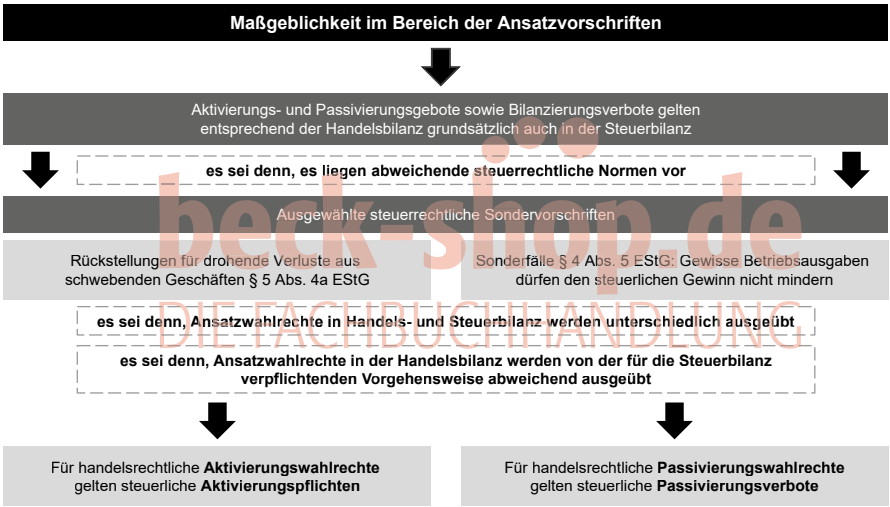


Abb. 146: *Maßgeblichkeit im Bereich der Ansatzvorschriften*

Aus fiskalpolitischen Gründen sieht der Steuergesetzgeber ebenfalls gewisse Ausgaben nicht als abzugsfähig vor (vgl. u.a. § 4 Abs. 5 EStG).

Auch steuerfreie Rücklagen (z.B. § 6b EStG, R. 6.6 EStR) sowie steuerliche Sonderabschreibungen (z.B. § 7g Abs. 5 EStG) oder erhöhte Absetzungen (§§ 7h, 7i EStG) sind steuerrechtlich anwendbar, handelsrechtlich aber nicht zulässig.

Maßgeblichkeit im Bereich ausgewählter Bewertungsvorschriften

Neben abweichenden Regelungen für den Ansatz sieht das Steuerrecht auch abweichende Regelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen (bzw. positiven Wirtschaftsgütern) und Schulden (negative Wirtschaftsgüter) im Gegensatz zum Handelsrecht vor.

Diese unterschiedlichen Bewertungsvorschriften können sowohl auf verschiedenen verpflichtend anzuwendenden Bewertungsvorschriften beruhen, z.B. bei Pensionsrückstellungen, Diskontierungssatz im handelsrechtlichen Rechnungswesen (§ 253 Abs. 2 HGB) und im steuerlichen Rechnungswesen (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) als auch aus der unterschiedlichen Ausübung handels- und steuerlicher Bewertungswahlrechte resultieren (z.B. Verbrauchsfolgeverfahren (Handelsbilanz: Durchschnittsmethode, Lifo, Fifo, Steuerbilanz: Durchschnittsmethode oder Lifo).

Maßgeblichkeit im Bereich ausgewählter Bewertungsvorschriften		
Abschreibung des derivativen Geschäftswertes über 15 Jahre; handelsrechtliche Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB (im Zweifel zehn Jahre)	Teilwertabschreibung/außerplan. Abschreibung steuerlich nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zulässig, handelsrechtlich ggf. auch bei vorübergehenden Wertminderungen	Fremdwährungsposten sind steuerlich zu den Anschaffungskosten bzw. niederen beizulegenden Wert zu bewerten, handelsrechtlich jedoch bei Laufzeiten bis zu einem Jahr mit dem Stichtag
Verbrauchsfolgeverfahren: nach Steuerrecht ist die FIFO-Methode (first in first out) als Fiktion ausgeschlossen, handelsrechtlich ist auch FIFO möglich	Pensionsrückstellungen: eigene umfassende steuerrechtliche Vorschrift § 6a EStG, handelsrechtlich sind abweichende Regelungen zu befolgen (§§ 246, 253, 255 HGB)	Abzinsung von Verbindlichkeiten mit Laufzeit bis zu einem Jahr mit einem Zinssatz von 5,5 %, handelsrechtlich erfolgt die Abzinsung mit siebenjährigen Durchschnittszinsen (§ 253 HGB)

Abb. 147: *Maßgeblichkeit im Bereich ausgewählter Bewertungsvorschriften*

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

9.4 Latente Steuern

Die für die Bilanzierung latenter Steuern im Jahresabschluss nach HGB maßgebende Norm ist § 274 HGB[4]. Latente Steuern sind Ausdruck des Periodisierungsgedankens im Falle von Durchbrechungen der Maßgeblichkeit. Ziel latenter Steuerabgrenzungen ist es zu erreichen, dass sich der im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesene Ertragsteueraufwand auf das Jahresergebnis im HGB-Abschluss bezieht. Das bedeutet, dass künftige, noch nicht veranlagte, wohl aber bereits erkennbare Steuerbe- bzw. -entlastungen künftiger Jahre, welche auf Differenzen zwischen dem HGB-Bilanzstandsausweis und den steuerlichen Wertansätzen der entsprechenden Bilanzposten zurückzuführen sind, mittels latenter Steuerabgrenzungen zum Ausdruck gebracht werden.

Es gilt der bilanzorientierte Ansatz, wonach temporäre und quasi-permanente Bilanzstandsunterschiede zwischen den Bilanzposten im HGB-Abschluss und dem steuerlichen Wertansatz dieser Bilanzposten grundsätzlich Anlass für (aktive oder passive) Steuerlatenzen sind[5]. Ferner gilt eine Pflicht, aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, wenn eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden kann[6].

[4] DRS 18 ist zwar für die Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss konzipiert, lässt aber punktuelle Analogieschlüsse für deren Behandlung im Jahresabschluss zu.
[5] Vgl. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB.
[6] Vgl. § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB.