

Bilanz-Handbuch

Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen,
IAS/IFRS/US-GAAP

von
Dr. Robert Winnefeld

5. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 406 59391 8

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

II. Handelsr. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht als öff. Pflicht 95–114 A

diger Dritter innerhalb angemessener Zeit sich einen Überblick über die Geschäftsvorfälle verschaffen kann (§ 238 Abs. 1 S. 2 HGB) und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 S. 3 HGB). Für die Aufzeichnung darf nur eine **lebende Sprache** verwendet werden (§ 239 Abs. 1 S. 1 HGB); die lateinische und die altgriechische Sprache sind also ausgeschlossen.

Weitere Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der Geheimbuchführung ist ihre **organisatorische Verknüpfung mit der Hauptbuchführung** und die jederzeitige **Möglichkeit der Kontenabstimmung** (ADS, 1998, Rn. 19 zu § 239; Winkeljohann/Klein, BeBiKo 2014, § 239 Rn. 3). Zu diesem Zweck werden die Kontenkreise der Hauptbuchführung in der Geheimbuchführung durch jeweils ein Verrechnungskonto miteinander verbunden. In diesen beiden Verrechnungskonten werden die Buchungen der Geheimbuchführung spiegelbildlich erfasst.

Am Schluss des Gj werden die Aufwendungen und Erträge der Geheimbuchführung über die **Verrechnungskonten** als Sachkonten-Salden in die Hauptbuchführung übertragen, so dass im JA beide Bankkonten und die Erträge sowie die Aufwendungen vollständig und sachlich zutreffend ausgewiesen werden.

Auch **steuerrechtlich** ist die Geheimbuchführung **nicht zu beanstanden**, wenn die Bücher, Buchungsbelege und sonstige Aufzeichnungen formell und materiell ordnungsgemäß sind und dem FA bei einer Außenprüfung vorgelegt werden (§ 97 AO) und das Unt bei der Aufklärung mitwirkt (§ 90 AO).

(frei)

98–109

2. Steuerrechtliche Buchführungspflichten

Die durch §§ 140ff. AO geregelten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten konkretisieren die allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gem. § 90 Abs. 1 AO zur Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte im Bereich

- der **kaufmännischen Unt** (§ 140 AO) und
- der **gewerblichen Unt** sowie der **Land- und Forstwirte** unter den in § 141 AO genannten Voraussetzungen.

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten haben gem. § 158 AO eine Beweisfunktion („**Beweiskraft der Buchführung**“). Der JA ist der **Steuererklärung beizufügen** und dient idR der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (§ 60 EStDV).

Die Vorschriften haben auch für **ausländische Unt** Bedeutung, wenn sie ihren Sitz (§ 11 AO) oder den Ort ihrer Geschäftsleitung (§ 10 AO), eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) im Inland haben.

Der Steuergesetzgeber musste schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit den Kreis der buchführungspflichtigen Unt weiter ziehen als das Handelsrecht. Gesetzestechnisch konnte er zwar auf die handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht zurückgreifen, musste aber auch originäre Buchführungspflichten schaffen für Unt, für die keine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht.

Die steuerrechtlichen Buchführungspflichten unterliegen als „**öffentlich-rechtliche Verpflichtungen**“ nicht der zivilrechtlichen Disposition. Die Buchführung muss ihre **Dokumentationsaufgabe** erfüllen, andernfalls könnte der steuerpflichtige Gewinn nicht ermittelt werden.

Da die Bücher und sonstigen Aufzeichnungen (einschl. der Buchungen) lediglich in einer **lebenden Sprache** geführt werden müssen (§ 146 Abs. 3 AO), sind

A 115–135

Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht

inländische Unt ausländischer Konzerne bei der Wahl der im Rechnungswesen verwendeten Sprache frei. Auch die Währung, in der die laufende Buchführung geführt wird, kann frei gewählt werden (**aA** BMF 15.12.1998, BStBl. I 1998, 1625). Damit kann im Inland auch in einer nichtdeutschen Konzernsprache und nichtdeutschen Konzernwährung gebucht werden. Auf Verlangen des FA ist lediglich auf eigene Kosten eine deutsche Übersetzung des Buchungstextes anzufertigen und vorzulegen (§ 87 Abs. 2 AO).

115 Davon zu unterscheiden ist die **Verlegung der Buchführung in das Ausland**. Hierfür sind durch § 145 Abs. 1 AO enge Grenzen gesetzt. Das FA kann eine Verlegung nur genehmigen, wenn sichergestellt ist, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vom **Inland aus** innerhalb angemessener Zeit lückenlos überprüft werden kann und deshalb alle durch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF 7.11.1995, BStBl. I 1995, 738) gestellten Anforderungen im **Inland** erfüllt sind. Diese Voraussetzungen dürften allenfalls bei kurzen Verarbeitungsvorgängen im Ausland erfüllt sein (zB wenn im Inland erfasste Daten lediglich zur Datenverarbeitung übermittelt werden). In diesen Fällen kommt der System- und Verarbeitungsdokumentation erhöhte Bedeutung zu (OFD München 26.1.1998, DB 1998, 741).

116–129 (frei)

a) Abgeleitete Buchführungspflicht (§ 140 AO)

130 Die nach anderen als Steuergesetzen bestehende Buchführungspflicht ist auch steuerrechtlich zu beachten (§ 140 AO). Deshalb wird sie als eine vom Handelsrecht abgeleitete Steuerpflicht bezeichnet. Dies trifft insb. für die nach §§ 238 ff. HGB bestehende **handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht** zu, die dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist. Hintergrund ihrer Einbeziehung als steuerrechtliche Pflicht ist, die Buchführungspflicht für **steuerrechtliche Zwecke** auch erzwingbar zu machen (zB durch ein Zwangsgeld gem. §§ 328 ff. AO) oder bei Verstößen gegen ihre Ordnungsmäßigkeit durch Steuerstrafgesetze einzuschreiten (§§ 370 ff. AO). Die abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht hat ferner Bedeutung für die Möglichkeit der **Schätzung** bei unterlassener oder fehlerhafter Buchführung gem. § 162 AO (BFH 8.11.1984, BStBl. II 1985, 352, 353). Außerdem haben buchführungspflichtige Gewerbetreibende nach § 5 Abs. 1 EStG kein Gewinnermittlungswahlrecht gem. § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG, sondern müssen den Gewinn durch **qualifizierten Betriebsvermögensvergleich** ermitteln.

131–134 (frei)

b) Originäre Buchführungspflicht (§ 141 AO)

135 § 141 AO normiert außerdem eine originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht. Für **gewerbliche Unt** iSd § 15 Abs. 2 EStG sowie für **Land- und Forstwirte**, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind.

Buchführungspflichtig sind danach alle Gewerbetreibenden sowie Land- und Forstwirte, die für den einzelnen Betrieb

- **Umsätze** einschl. der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, von **mehr als € 500 00 im Kj** oder
- **selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen** mit einem Wirtschaftswert von **mehr als € 25 000** oder
- einen **Gewinn aus Gewerbebetrieb** von **mehr als € 50 000 im Wirtschaftsjahr** oder

II. Handelsr. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht als öff. Pflicht 136–138 A

– einen **Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft** von **mehr als € 50 000** im **Kj** erwirtschafteten.

Die **Umsätze** ergeben sich aus dem UStG (BFH 21.4.2010, BStBl. II 2010, 219). Dazu zählen auch die nicht steuerbaren Auslandsumsätze, die ggf. zu schätzen sind (BFH 21.4.2010, BStBl. II 2010, 219).

Der **Gewinn** ist nach den steuerlichen Regelungen über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus Land- und Forstwirtschaft im Wirtschafts- bzw. Kj zu ermitteln. Soweit der Gewinn **zu schätzen ist**, ist der geschätzte Gewinn nach § 162 AO maßgebend. **Gewinnminderungen** durch die Inanspruchnahme von **Rücklagen** gem. §§ 6b, 6c EStG, Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR oder Investitionsabzugsbeträge gem. § 7g EStG (FG Berlin/Brandenburg EFG 2008, 514) sind bei der Gewinnfeststellung zu beachten.

Die Buchführungspflicht betrifft den **einzelnen Betrieb**, auch wenn mehrere Betriebe gleicher Einkunftsart von einem Steuerpflichtigen geführt werden (BFH 13.10.1988, BStBl. II 1989, 7). Ausländische Betriebsstätten sind dem inländischen Betrieb außerhalb etwaiger DBA-Bestimmungen zuzurechnen (*Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 141, Rn. 18).

Bei **Mitunternehmenschaften** umfasst die handelsrechtliche Buchführungspflicht nur das **Gesamthandsvermögen** (BFH 23.10.1990, BStBl. II 1991, 403); demzufolge ergibt sich die steuerliche Buchführungspflicht insoweit bereits schon aus § 140 AO. Allerdings ist die PersGes nach Maßgabe des § 141 AO durch das **Sonderbetriebsvermögen** ihrer Gfter zuständig (BFH 27.6.2006, BStBl. II 2006, 874; *Schmidt/Wacker*, EStG 2014, § 15 Rn. 508), vorausgesetzt der Betrieb insgesamt überschreitet die Buchführungsgrenzen (BFH 11.3.1992, BStBl. II 1992, 797).

Durch § 141 AO werden vor allem die Kann-Kaufleute iSd §§ 2, 3 HGB erfasst, die bisher zur Buchführung nicht optiert haben.

Nach der geänderten Nr. 2 Abs. 2 AEAO zu § 141 AO bestimmt sich die **Buchführungspflichtgrenze bei PersGes** nach dem **Betriebsvermögen der Gesamthand** und nicht mehr zusätzlich nach dem SBV der Gfter. Die Verpflichtung der PersGes zur Buchführung hinsichtlich des SBVs ihrer Gfter bleibt von dieser Neuregelung unberührt.

Unabhängig von den Umsatz- und Gewinngrößen besteht für **Existenzgründer** und **Kleinunternehmer** die abgeleitete Buchführungspflicht gem. § 140 AO, wenn sie einen **kaufmännisch eingerichteten Gewerbebetrieb** iSd § 1 Abs. 2 HGB unterhalten. **Kriterien** hierfür sind zB kaufmännische Bezeichnung (Firma), Vielfalt der Erzeugnisse und Leistungen und der Geschäftsbeziehungen, umfangreiche Werbung, Umsatzvolumen, Anlage- und Umlaufvermögen und Organisation des Betriebes (*Hopt*, HGB 2003, Rn. 23 zu § 1).

Die Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 1 AO **beginnt** am Anfang des Wj, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung erfolgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Sie **endet** mit Ablauf des Wj, das auf das Wj folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen.

Folgende Verpflichtungen bestehen vom **Beginn des Wj** an, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt:

– gem. § 238 HGB: **Einrichtung einer Buchführung**, in der die Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens nach den GoB ersichtlich gemacht werden. Hierfür reicht eine einfache Buchführung mit Bestandskonten aus. Ein bestimmtes Buchführungssystem ist nicht vorgeschrieben (BFH 26.3.1968, BStBl. II 1968, 527);

A 139–141

Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht

- gem. §§ 240, 241 HGB: Verpflichtung zur **Inventur des Betriebsvermögens**, die auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Inventurvereinfachungsverfahren mit einschließt sowie
- gem. § 242 Abs. 1 HGB: **Erstellung der Eröffnungsbilanz** und der **Jahresbilanzen** nach Maßgabe der §§ 243–256 HGB. Eine **GuV** ist nach § 242 Abs. 2 HGB zwar nicht erforderlich, weil § 141 Abs. 1 S. 2 AO nur auf § 242 Abs. 1 HGB verweist, ihre Erstellung ist allerdings wegen der dadurch gesteigerten Beweiskraft der Buchführung zweckmäßig.

139 Die für die **Buchführung mit Datenträgern** geltenden handelsrechtlichen Grundsätze haben für die steuerrechtliche Buchführung die gleiche Bedeutung. Die maßgeblichen handelsrechtlichen GoB wurden durch die **Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung** (GoS) ergänzt (BMF 7.11.1995, BStBl. I 1995, 738).

140 **Nicht buchführungspflichtig** sind die Angehörigen der **freien Berufe**. Sie haben nur Aufzeichnungen für bestimmte Einzelzwecke zu erstellen (zB zur Feststellung einer **USt** nach § 22 UStG) oder zur **Gewinnermittlung** nach § 4 Abs. 3 EStG. Sie können aber **freiwillig Bücher führen**.

Nicht buchführungspflichtig sind ferner **Betriebe gewerblicher Art** (BgA) von Kommunen, wenn

- ihre **Gewinnerzielungsabsicht** zu verneinen ist (A 17 Abs. 2 S. 3 GewStR) oder
- sie die Voraussetzungen für die Anerkennung der **steuerlichen Gemeinnützigkeit** erfüllen und es sich dabei um **Zweckbetriebe** iSd §§ 65–68 AO handelt, die wegen des **Grundsatzes der Selbstlosigkeit** nach § 58 AO nur eine **beschränkte Gewinnerzielungsabsicht** iHd Kostendeckung verfolgen, die allerdings für die Buchführungspflicht nicht ausreicht. Außerdem besteht bei Zweckbetrieben wegen ihrer **Steuerbefreiung** nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG auch **kein sachliches Erfordernis**, eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG durchzuführen.

Damit ist bei BgA von vornherein von einer Anforderung zur Buchführung gem. § 141 Abs. 2 S. 1 AO abzusehen. Allerdings kommt für sie die **Buchführungspflicht** nach § 141 AO in Betracht, wenn sie **gewerbliche Unt** sind, also zB wenn es sich um einen Gewerbebetrieb iSd § 2 Abs. 1 GewStG iVm § 15 Abs. 2 EStG handelt (OFD Rostock 26.2.2003, DStR 2003, 936, 937).

141 Ergibt sich aus §§ 140, 141 AO **keine Buchführungspflicht**, besteht ein **Wahlrecht**, den Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Nach **ständiger BFH-Rspr.** kann dieses Wahlrecht **nur zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes** durch **schlüssiges Verhalten** ausgeübt werden, indem zB keine Eröffnungsbilanz erstellt und keine Buchführung eingerichtet wird, sondern lediglich die Betriebseinnahmen und -ausgaben aufgezeichnet werden (BFH 13.10.1989, BStBl. II 1990, 287; 12.10.1994, BFH/NV 1995, 587). Allerdings setzt die Wahlentscheidung denknötwendig das Bewusstsein des Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung voraus (BFH 9.2.1999, BFH/NV 1999, 1195). Ist der Steuerpflichtige davon ausgegangen, **überhaupt nicht gewerblich tätig** und deshalb auch nicht verpflichtet gewesen zu sein, für Zwecke der Besteuerung einen Gewinn aus Gewerbebetrieb ermitteln und erklären zu müssen, ist eine Wahl zwischen verschiedenen Gewinnermittlungsarten nicht denkbar (BFH 1.10.1996 BFH/NV 1997, 402; BFH 9.2.1999, BFH/NV 1999, 1195). Das Wahlrecht zur Überschussrechnung kann nicht nachträglich ausgeübt werden. In diesen Fällen ist der Gewinn nach **Bilanzierungsgrundsätzen des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG** zu ermitteln und ggf. auch zu **schätzen** (OFD Hannover 13.5.2002, WPg 2002, 696, 697).

II. Handelsr. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht als öff. Pflicht 142–145 A

Zwar stimmen die rein numerischen Schwellenwerte zwischen § 141 AO und § 241a HGB überein, **Unterschiede** ergeben sich jedoch zwischen den Buchführungspflichten wie folgt:

- Die **Umsatzerlöse** richten sich nach § 141 AO für Gewerbebetriebe nach dem Umsatzsteuergesetz einschl. **steuerfreier Umsätze** (ausgenommen Umsätze iSd § 4 Abs. 8–10 UStG und nicht umsatzsteuerbare Auslandsumsätze bis zu € 500 000), während **handelsrechtlich** gem. § 241a HGB die Umsatzerlöse sich nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Abs. 3 Nr. 1 HGB bemessen.
- Der **Gewinn** iSd § 141 AO ermittelt sich aus steuerlichen Regelungen über den Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft; demgegenüber ermittelt sich der Gewinn iSd § 241a AO als Jahresüberschuss iSd § 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB. Wegen des steuerlichen Bewertungsvorbehalts gem. § 5 Abs. 6 EStG sowie abweichender steuerlicher Wahlrechtsausübungen gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG sowie aufgrund außerbilanzieller Korrekturen werden idR deutliche Abweichungen aneinander festzustellen sein.
- Während **steuerrechtlich** ein **einmaliges** Unterschreiten der Größenmerkmale ausreichend ist, ist **handelsrechtlich** das Unt für Größenmerkmale aus **zwei** aufeinanderfolgenden Gj erforderlichlich.
- Die Begründung der steuerlichen Buchführungspflicht erfolgt durch einen Steuer-Verwaltungsakt ab Beginn des Wj, dass der Bekanntgabe der Buchführungsmittelteilung folgt, während **handelsrechtlich** die Begründung der Buchführungspflicht **kraft Gesetzes** mit Beginn des Gj erfolgt, in welchem **eines** der beiden Größenmerkmale festgestellt wird.
- Für die Begründung der **steuerlichen** Buchführungspflicht ist das **einmalige** Unterschreiten der Größenmerkmale ausreichend; **handelsrechtlich** ist das Unterschreiten der Größenmerkmale gem. § 241a HGB an **zwei** aufeinanderfolgenden Gj erforderlichlich. Bei **Neugründungen** ist bereits das Unterschreiten am **ersten** Abschlussstichtag ausreichend.

(frei)

143, 144

c) Gewinnermittlungswahlrecht bei freiwilliger Buchführung und Bilanzierung

Gewerbetreibende, die handelsrechtlich nicht buchführungs- und abschlusspflichtig sind (zB Kleingewerbetreibende, die nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb führen vgl. § 1 Abs. 2 HGB) und keine Buchführungs- und Abschlusspflichten nach § 141 AO erfüllen, haben die Wahl zwischen einer **Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG oder einem **Betriebsvermögensvergleich** nach § 4 Abs. 1 iVm § 5 EStG. Sie üben ihr Wahlrecht durch eine Einnahme-Überschussrechnung bzw. durch Einrichtungen der doppelten Buchführung aus. Nach **ständiger BFH-Rspr.** kann das Wahlrecht nur zu **Beginn eines Gewinnermittlungszeitraums** ausgeübt und danach nicht mehr abgeändert werden (BFH 9.2.1999, BFH/NV 1999, 1195; **aA** FG Niedersachsen, 5.10.1999, DStRE 2000, 1065: Wahlrecht besteht uU bis zur Abgabe der Steuererklärung). Dieser Grundsatz gilt nach BFH-Auffassung ohne Ausnahme bei jedem **Wechsel der Gewinnermittlungsart**, dh auch beim Wechsel von Betriebsvermögensvergleich zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (BFH 12.10.1994, BFH/NV 1995, 587). Zur Vermeidung eines willkürlichen Hin- und Herwechslens besteht eine **dreijährige Bindung** an das ausgeübte Wahlrecht (BFH 9.11.2000 BStBl. II 2001, 102).

143

A 146–156

Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht

Soweit eine natürliche Person sowohl **gewerblich** als auch **freiberuflich** tätig ist, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit grds. **getrennt** zu erfassen und der jeweilige Gewinn ist getrennt zu ermitteln. Dies gilt auch dann, wenn zwischen beiden Betätigungen gewisse sachliche und wirtschaftliche Betätigungspunkte bestehen und deshalb eine **gemischte Tätigkeit** vorliegt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. In diesem Fall liegt eine **einheitliche Tätigkeit** vor, die steuerlich danach zu qualifizieren ist, ob das freiberufliche oder das gewerbliche Element vorherrscht (BFH 11.7.1991, BStBl. II 1992, 413; 25.7.2000, BFH/NV 2001, 204).

146–149 (frei)

d) Steuerrechtliche Buchführungspflicht ausländischer Unternehmen

150 Unter die Buchführungspflicht nach § 141 AO fallen auch ausländische Unt, wenn und soweit sie im Inland eine **Betriebsstätte** unterhalten oder einen **ständigen Vertreter** bestellt haben (*Tipke/Kruse*, Rn. 2 zu § 141 AO). Dadurch soll bei ausländischen gewerblichen Unt die ertrag-steuerrechtliche Erfassung der im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sichergestellt werden. Die Buchführungspflicht entfällt deshalb, wenn das Unt aufgrund eines **Doppelbesteuerungsabkommens** von der inländischen Besteuerung freigestellt ist.

151 Die steuerliche Buchführungspflicht nach § 140 AO kann auch durch eine ausländische Rechtsnorm begründet werden (R 4.1 Abs. 4 S. 2 EStÄR 2012). Demzufolge unterliegen zB auch in Deutschland eingetragene **Zweigniederlassungen einer Ltd.** den deutschen steuerlichen Buchführungsvorschriften.

152–154 (frei)

e) Steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten

155 Der Steuerpflichtige hat neben den außersteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten auch die steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten zu beachten. Sie werden in der Praxis bei den buchführungspflichtigen Unt im Rahmen ihrer allgemeinen Buchführungspflicht erledigt. Die steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten haben deshalb bei den nicht buchführungspflichtigen Unt eine besondere Bedeutung. Die **wichtigsten Aufzeichnungspflichten** sind:

- die Aufzeichnung des Wareneingangs (§ 143 AO) und
- die Aufzeichnung des Warenausgangs (§ 144 AO).

156 **Erweiterte Aufzeichnungen** bestehen im

- **USt-Recht** nach § 22 UStG und §§ 63–68 UStDV für
 - die vereinbarten Entgelte für die vom Unt ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG),
 - die vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG),
 - die Bemessungsgrundlagen für Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG und sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG (§ 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG),
 - die wegen unberechtigten Steuerausweises geschuldeten Steuerbeträge (§ 22 Abs. 2 Nr. 4 UStG),
 - die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unt ausgeführt werden und die darauf anfallende VSt (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG),

II. Handelsr. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht als öff. Pflicht 157–166 A

- die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr von Gegenständen und die dafür entrichtete Einfuhrumsatzsteuer (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG),
 - die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die darauf entfallenden Steuerbeträge (§ 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG).
- **ESt-Recht** nach 157
- § 4 Abs. 7 EStG für bestimmte Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 5 EStG,
 - § 6 Abs. 2 S. 4 EStG für geringwertige WG (R 40 Abs. 2 EStR),
 - § 7a Abs. 8 EStG für WG, für die erhöhte Abnutzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden und
 - § 41 EStG und § 4 LStDV für die Lohnkonten der Arbeitnehmer.
- Das FA kann gewisse **Erleichterungen** bei der Buchführungspflicht in besonderen Fällen oder für bestimmte Gruppen gewähren, wenn die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht zu Härten führt und durch die Erleichterungen die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird (§ 148 AO). In der Praxis kommen insb. folgende Fälle hierfür in Frage: 158
- Hinausschieben des Beginns der Buchführungspflicht, weil das Vorliegen der Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO noch nicht geklärt ist sowie
 - bei geringfügiger Überschreitung der Grenzen des § 141 Abs. 1 AO aufgrund einmaliger Geschäftsvorfälle (BFH 17.9.1987, BStBl. II 1988, 21).
- Die Erleichterungen dürfen allerdings keine Beeinträchtigung der Besteuerung zur Folge haben. Es muss deshalb das steuerliche Ergebnis im Wesentlichen erreicht werden, dass sich auch ohne die Erleichterung ergeben würde. Dies ist zB nicht der Fall, wenn die Erleichterungen dazu führen, dass an Stelle der Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) eine Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) tritt, da die VG und Schulden fehlen würden (FG des Saarlandes 18.12.1996, EFG 1997, 587).
- (frei) 159–164

f) Buchführungspflicht für das SBV der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft

- Für das SBV der Gfter (zB betrieblich genutztes Grundstück und Gebäude, die der Gfter der Ges. zur Nutzung überlässt) stellt sich die Frage, ob die Buchführungspflicht dem einzelnen Gfter oder der Ges./Mitunternehmerschaft obliegt. 165
- Die handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht gem. § 238 HGB. Diese Verpflichtung gilt gem. § 140 AO auch für die Besteuerung. Allerdings besteht nach Handelsrecht die Buchführungspflicht nur für das **Gesamthandsvermögen**, nicht dagegen für das im Eigentum eines einzelnen Gfter stehende **SBV**. Nach BFH-Auffassung ergibt sich die Buchführungspflicht der Ges./Mitunternehmerschaft für das SBV aus § 141 AO. Zu dem Betrieb einer Personenhandelsgesellschaft gehöre ihr **gesamtes steuerrechtliches Betriebsvermögen** und insb. das **SBV** ihrer Gfter. Für die Einbeziehung in die Buchführungspflicht der Ges. spreche ferner, dass Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben nach ständiger BFH-Rspr. in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO einzubeziehen sind (BFH 23.10.1990, BStBl. II 1991, 401; BFH 11.3.1992, BStBl. II 1992, 797). Allerdings ist bei der **Bestimmung der Buchführungspflichtgrenze** nach § 141 AO nur das **Betriebsvermögen der Gesamthand** und nicht mehr zusätzlich das SBV der Gfter heranzuziehen (BMF 22.1.2004, BStBl. I 2004, 31). Jedoch bleibt die Verpflichtung der PersGes zur Buchführung hinsichtlich des SBVs ihrer Gfter von dieser Neuregelung unberührt. 166

A 167–178

Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht

167 Nach dieser **BFH-Rspr.** ist in die Buchführungspflicht der Ges./Mitunternehmenschaft sowohl das **notwendige** als auch das **gewillkürte SBV** einzubeziehen. Für das gewillkürte Betriebsvermögen kommt der **buchmäßigen Behandlung** eine besondere Zuordnungsbedeutung zu, weil sich daraus der erforderliche betriebliche Widmungsakt ergibt. Ohne Widmungsakt ist es dem Privatvermögen des Gftr zuzuordnen.

Da es sich bei den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten um selbständige öffentlich-rechtliche Pflichten handelt, können sie auch nicht im Ges.vertrag auf den Gftr übertragen werden. Deshalb bleibt es auch bei der Verantwortlichkeit der Ges.

168–174 (frei)

g) Beweiskraft der ordnungsgemäßen Buchführung und des JA

175 Inwieweit ordnungsgemäß geführten Buchführungs- und Aufzeichnungsunterlagen eine **Beweiskraft** zukommt, wird man nur im **Einzelfall** beurteilen können. Früher gehörte die Berufung auf die besondere Beweiskraft der Handelsbücher zu den Privilegien der Kaufleute (so *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 199 ff.). Auch das preußische Oberverwaltungsgericht ging von der besonderen Beweiskraft der Geschäfts- und Wirtschaftsbücher aus (pr. OVG StS S. 9, 299, 309; 11, 339, 344).

176 Im Einzelfall wird es auf den **Gegenstand des Beweises** ankommen. Ergibt die Einsichtnahme in die **Buchführungsunterlagen**, dass die Geschäftsvorfälle einzeln, vollständig, zeitgerecht und geordnet gebucht worden sind, wird man davon ausgehen können, dass **sämtliche Geschäftsvorfälle** in gleicher Weise ordnungsgemäß gebucht sind. Eine andere Frage ist allerdings, ob sie auch **sachlich richtig** in der Buchführung erfasst sind (zB hinsichtlich ihrer Bewertung, Aktivierung oder Passivierung, Abschreibungen). Die Ergebnisse der durch Wirtschaftsprüfer durchgeführten JA-Prüfungen oder der Feststellungen der steuerrechtlichen Außenprüfung zeigen in der Praxis, dass trotz formeller Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Korrekturen in unterschiedlichen Größenordnungen vorgenommen werden.

177 Zweifel an einer Beweiskraft im Sinne einer **objektiven Richtigkeit** ergeben sich bei formell ordnungsmäßigen Jahresabschlüssen durch subjektive Wertungen. Im JA wird über Ansatz- und Bewertungswahlrechte, Abschreibungszeiträume, Bemessung der Risiken bei der Rückstellungsbildung etc. entschieden. In diese Entscheidungen fließen subjektive Vorstellungen von der Richtigkeit der Entscheidungen ein, von denen ein Dritter häufig abweichende Vorstellungen haben wird. Würden aus einer gegebenen Buchführung mehrere sachverständige Personen einen JA entwickeln, hat mit Sicherheit die lateinische Sentenz ihre Gültigkeit: *quot capites, tot sententiae* (viele Köpfe, viele Meinungen).

178 Eine formell ordnungsmäßige Buchführung und ein entsprechender JA können sachlich fehlerhaft sein. Umgekehrt können eine sachlich ordnungsgemäße Buchführung und ein entsprechender Abschluss formell fehlerhaft sein. Deshalb muss ihr Beweiswert einer **freien Beweiswürdigung** vorbehalten bleiben. Dass gem. §§ 258 Abs. 1, 259 HGB die Handelsbücher im Rechtsstreit vorzulegen sind, besagt noch nichts über ihre Beweiskraft. Bei ihrer Vorlage im Prozess können sie zum Gegenstand heftiger Kritik hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit werden. Für die Behauptung im Prozess, dass eine formell ordnungsgemäße Buchführung oder ein formell ordnungsgemäßer JA die Vermutung der sachlichen Richtigkeit in sich trage, fehlt die zwingende Begründung (**aA** *Tipke/Kruse*, Rn. 1 zu § 158 AO). Unter den Gftr wird man davon