

II. Besonderes Verzeichnis (Abs. 2 Satz 4)

1325

Das Verzeichnis ist zu führen, wenn der Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Bücher führt, die in § 6 Abs. 2 Satz 4 geforderten Angaben aber in der Buchführung nicht enthalten sind; ferner bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (R 40 Abs. 3 EStR 1996).

Zweck des Verlangens nach Führung des Verzeichnisses ist es offenbar, sicherzustellen, daß die Vollabschreibung von WG nicht zu einer unzutreffenden Gewinnermittlung führt. Denn die AHK (oder der Einlagewert) bestimmen die Höhe des Abzugs, und der Anschaffungs- oder Herstellungstag (Tag der Lieferung bzw. der Fertigstellung) oder Einlagetag bestimmt das Wj. des Abzugs. Trotzdem entsprechen die vom Gesetz geforderten Angaben nicht diesem Zweck. Denn einerseits reicht die Angabe der AHK nur aus, wenn diese bis zu den Belegen (Rechnungen) verfolgt werden können (was Satz 4 nicht verlangt). Andererseits ist der Anschaffungstag nur dann von Bedeutung, wenn Lieferung und Bezahlung in verschiedene Wj. fallen; dies tritt aber regelmäßig nur bei Lieferung kurz vor oder kurz nach Ende des Wj. ein. Auf die Angabe des Anschaffungstags hätte daher verzichtet werden können, wenn sichergestellt ist, daß Lieferung und Zahlung in dasselbe Wj. fallen (zum Problem der Angabe des Anschaffungstags s. auch Anm. 1327).

Inhalt des Verzeichnisses: Es muß enthalten

- Tag der Anschaffung oder Herstellung;
- Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Laufende Führung des Verzeichnisses ist Voraussetzung der Anwendbarkeit des Abs. 2. Erstellung nach Ablauf des Wj. genügt daher nicht.

Ausnahmen: Das besondere Verzeichnis der gWG braucht nicht geführt zu werden (s. R 40 Abs. 2 EStR 1996),

- ▷ wenn die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9 b Abs. 1), oder der Einlagewert für das einzelne WG nicht mehr als 100 DM betragen haben;
- ▷ bei den übrigen gWG, wenn sich die nach Satz 4 erforderlichen Angaben
 - bereits aus der *Buchführung* (s. Anm. 1327) oder
 - aus dem *Bestandsverzeichnis* iS von R 31 EStR (Inventur, Anlagenkartei, s. Anm. 1254) ergeben (wobei sie wohl gesondert aufgeführt werden müssen).

Mängel:

▶ *Feblendes Verzeichnis:* Wird kein Verzeichnis geführt, obwohl seine Führung Voraussetzung der Bewertungsfreiheit ist, so sind die AHK oder der Einlagewert der gWG nach § 7 abzusetzen. Andere Nachweise (zB laufende gesonderte Ablage der Rechnungen über gWG) genügen nicht.

▶ *Unvollständiges Verzeichnis:* Die Regelungen in Abs. 2 Sätze 4 u. 5 beziehen sich auf das einzelne WG (Satz 4 ist wie folgt zu lesen: „Satz 1 ist nur bei *solchen* Wirtschaftsgütern anzuwenden, die ...“). Unvollständigkeit des Verzeichnisses beseitigt daher nicht die Bewertungsfreiheit für die in das Verzeichnis aufgenommenen gWG.

▶ *Unrichtiger Betrag* der aufgezeichneten AK oder HK (zB AK ohne Montagekosten) steht der Absetzung nach Abs. 2 uE nicht entgegen; maßgebend ist die tatsächliche Höhe der AK oder HK (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1150).

Einstweilen frei.

1326

1327 III. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 2 Satz 5)

Die Bewertungsfreiheit gem. Abs. 2 kann bei WG in Anspruch genommen werden, die zwar nicht in dem Verzeichnis nach Satz 4 aufgeführt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungstag und -kosten (oder Einlagewert) aber aus der Buchführung ersichtlich sind. Stpfl. mit Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 können daher grundsätzlich (Ausnahme: Grenze von 100 DM, s. Anm. 1325) von der Führung des Verzeichnisses nicht absehen (R 40 Abs. 3 EStR 1996; BALS/KLEINSORGE/TULLIUS, StWa. 1974 S. 167; KIESCHKE, DB. 1974 S. 1596; POGGE- v. STRANDMANN/KIESCHKE, DStZ 1974 S. 333).

Inhalt der Buchführung: Abs. 2 Satz 5 verlangt, daß die nach Satz 4 erforderlichen Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind, dh. der Tag der Anschaffung oder Herstellung (oder Einlage) und die Höhe der AHK (oder des Einlagewerts). Nach Ansicht der FinVerw. kann „angesichts der klaren gesetzlichen Regelung“ von der Angabe des Anschaffungstags nicht abgesehen werden (BMF v. 12. 3. 75, StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 20, BB S. 451; zust. HORLEMANN, DStZ 1985 S. 29; das soll wohl auch für den Herstellungstag oder Einlagetag gelten). Zur Begründung wird geltend gemacht, die Angaben seien notwendig, da Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr verlangt werde (O. V., FR 1975 S. 64). UE nicht überzeugend. Gebucht wird – auch bei ordn. Buchf. – nicht der Tag der Anschaffung, sondern der Tag der Rechnungserteilung. Insbes. bei Großbetrieben wird von dieser Praxis kaum abgewichen werden können, weil die Buchhaltungsabteilung den Eingang der gWG nicht überwachen kann. Bei Buchhaltungen über Datenverarbeitung würde überdies das Datum allenfalls im Buchungstext (nicht aber als zweites Buchungsdatum) ausgedrückt werden können. Auch ein besonderes Verzeichnis nach Satz 4 unter Angabe des Anschaffungstags würde von der Buchhaltungsabteilung nicht geführt, andererseits aber auch (wegen fehlender Fachkenntnis, wann gWG vorliegen) zB kaum der Materialeingangsstelle überlassen werden können. Es kann nicht angenommen werden, daß mit der Neuregelung in Abs. 2 schärfere Anforderungen gestellt werden sollten, als beim Vorliegen ordn. Buchf. erfüllt wurden. UE sind daher die Sätze 4 und 5 entgegen ihrem Wortlaut, aber entsprechend ihrem Sinn einschränkend dahingehend auszulegen, daß diejenigen Angaben aus der Buchführung ersichtlich sein müssen, die bei der Verbuchung von gWG in einer formell ordn. Buchf. ersichtlich wären.

Folgt man unserer Ansicht nicht, so dürfte den Erfordernissen des Satzes 5 jedenfalls dann genügt sein, wenn in der Buchführung auf die Rechnung verwiesen und auf der Rechnung der Liefertag vermerkt ist oder der Lieferschein der Rechnung beigeheftet wird (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1150; H/B/N/B, § 6 Rn. 679). Dann werden allerdings diese Unterlagen Bestandteile der Buchführung und sind 10 Jahre aufzubewahren (§ 147 AO).

Buchung auf einem besonderen Konto ist nach R 40 Abs. 2 EStR 1996 erforderlich (glA BALS/KLEINSORGE/TULLIUS aaO; GÉRARD/SÖFFING, FR 1974 S. 368; SÖFFING in LADEMANN, § 6 Anm. 994). Das verlangt das Gesetz nicht ausdrücklich. Erforderlich ist uE nur, daß für einen sachverständigen Dritten die geforderten Angaben leicht ersichtlich sind (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1152). Die Sofortabschreibung kann uE zB nicht deswegen versagt werden, weil gWG auf einem Kostenkonto verbucht und erst im Zug der Abschlußarbeiten umgebucht wurden.

Ein Verzeichnis kann aber zB erforderlich werden, wenn die gWG verstreut auf verschiedenen Konten zusammen mit anderen Geschäftsvorfällen verbucht sind (insoweit glA GÉRARD/SÖFFING aaO). *Laufende Buchung* der gWG auf einem besonderen Konto wird von Abs. 2 nicht verlangt. Die Verbuchung kann auch zum Jahresende durch Umbuchung geschehen.

Unvollständige Buchung der gWG auf dem von den EStR – wenn man ihnen folgt – verlangten besonderen Konto beseitigt nicht die Bewertungsfreiheit für die auf dem besonderen Konto gebuchten gWG, da vollständige Verbuchung nicht gefordert wird; s. auch Anm. 1325.

Schätzung des Gewinns s. § 5 Anm. 39 und § 6 Anm. 1325.

IV. Exkurs: Anlagengitter

1328

Die Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens nach § 268 Abs. 2 Satz 2 HGB im Anlagengitter erfordert die Anwendung der direkten Bruttomethode, bei der ausgehend von den gesamten historischen AHK die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens hin zu den Buchwerten dargestellt werden muß, um das ursprünglich investierte Kapital in die noch genutzten Anlagegegenstände offenzulegen. Lediglich WG mit AK unter 100 DM brauchen entsprechend der bisherigen Praxis nicht über das Anlagengüter gezogen werden. Eine besondere Regelung zur Behandlung von gWG sieht Abs. 2 nicht vor, es werden demzufolge verschiedene Ausweistechiken diskutiert (vgl. HARMS/KÜTTING, DB 1984, 1997).

Bei konsequenter Anwendung der direkten Bruttomethode müßte jedes einzelne gWG während der gesamten Nutzungsdauer auf sein tatsächliches Vorhandensein überwacht werden. Dem Wesen einer Vereinfachungsregelung entspricht am ehesten das vom Rechtsausschuß vorgeschlagene Verfahren, im Jahr des Zugangs der gWG mit der Vollabschreibung gleichzeitig einen Abgang zu fingieren (BTDrucks. 10/4268, 105). Damit ist gewährleistet, daß die gWG zumindest im Anschaffungsjahr als Zugänge im Anlagengitter erscheinen und für den externen Rechnungslegungsadressaten die gesamte Höhe des Investitionsvolumens erkennbar ist. Gleichzeitig wird ein mit der Überwachung von Abgangsterminen verbundener Verwaltungsmehraufwand verhindert, da angesichts der Vielzahl von gWG in vielen Fällen die Einrichtung einer Nebenbuchhaltung erforderlich wäre.

Zur Zulässigkeit weiterer Methoden der Behandlung von gWG im Anlagengitter vgl. ADS VI. § 268 Rn. 75.

Einstweilen frei

1329–1499

