

§ 5

Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten
anderen Gewerbetreibenden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013
(BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. ²Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. ³In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

(1a) ¹Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. ²Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

(3) ¹Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder

mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

²Eine nach Satz 1 Nummer 2 gebildete Rückstellung ist spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt,

die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

(4a) ¹Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. ²Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a Satz 2.

(4b) ¹Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden. ²Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

(5) ¹Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

²Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen.

(6) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringering sind zu befolgen.

(7) ¹Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorhalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. ²Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldreststellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. ³Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. ⁴Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben. ⁵Für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rück-

lage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). ⁶Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.

Autoren:

- Prof. Dr. Heribert M. **Anzinger**, Ulm (Anm. 1–299, 880–899, 1750–1899, 1950–1999, 2000–2049, 2350–2399)
- Dr. Jan **Brinkmann**, M. Jur., Rechtsanwalt/Steuerberater, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Frankfurt (Anm. 1100–1199)
- Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Anm. 1280–1289, 1600–1631)
- Dr. Einiko Benno **Franz**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, PwC, Köln (Anm. 960–999, 1032–1069, 1570–1599)
- Dr. Martin L. **Haisch**, Rechtsanwalt, Dechert LLP, Frankfurt/M. (Anm. 1070–1099, 1550–1569)
- Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn (Anm. 1700–1749)
- Dr. Alexander **Kratzsch**, Richter am FG, Bünde (Anm. 1300–1349)
- Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim und Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München (Anm. 2050–2099)
- Prof. Dr. Heiner **Richter**, Stralsund (Anm. 1900–1949)
- Oliver **Rosenberg**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Linklaters LLP, Düsseldorf (Anm. 1290–1299, 1350–1449)
- Dipl.-Kfm. Markus **Schulz**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln (Anm. 900–959, 1000–1031, 1485–1549)
- Dr. Frank **Stockmann**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater, Greiling (Anm. 1450–1484)
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–499, 500–879, 2100–2149, 2150–2349, 2400–2472)
- Georg von **Wallis**, Rechtsanwalt, Olswang Germany LLP, Berlin (Anm. 1200–1224, 1225–1279)

Mitherausgeber:

- Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Anm. 900–1699)
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–499, 500–879, 1750–1899, 1950–1999, 2100–2149, 2150–2349, 2400–2472)
- Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München (Anm. 1–299, 880–899, 1900–1949, 2050–2099, 2350–2399)

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5	1		
II. Rechtsentwicklung des § 5			
1. Entwicklung des § 5	2		
2. Reformvorschläge			
a) Bericht der Einkommensteuerkommission (1964)	10		
b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)	11		
c) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)	12		
d) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	13		
e) Petersberger Steuervorschläge (1997)	14		
f) Brühler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999)	15		
g) Steuergesetzbuch (2006/2013)	16		
h) Bundessteuergesetzbuch (2011)	17		
III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höherem Recht			
1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)			
a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts	30		
b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses	31		
c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip	32		
d) Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip	33		
e) Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit	34		
2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln	35		
3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB	36		
4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen			
a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht			
aa) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Bilanzsteuerrecht	40		
bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht	41		
cc) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für das Bilanzsteuerrecht	42		
dd) Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegungsrichtlinien für das deutsche Bilanzsteuerrecht			
(1) Rechtsprechung	43		
(2) Schrifttum	44		
(3) Stellungnahme	45		
ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht	46		
b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe			
aa) Gesetzmäßigkeit und objektive Bestimmtheit	50		
bb) Willkürverbot	51		
cc) Prinzip der eigentumschonenden Besteuerung	52		
dd) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen	53		
ee) Maßstäbe des Folgerichtigkeitsgebots für das innere System des Bilanzsteuerrechts	54		

	Anm.		Anm.
ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip	55	b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	91
IV. Geltungsbereich des § 5		c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a), LuF (§ 13a), ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3) und für Gewinne aus Holznutzungen (§ 51 EStDV)	92
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich		d) Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 14, § 16 Abs. 2, 3, § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 3)	93
a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich		2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung	
aa) Gewerbetreibende	70	a) Gewinnermittlungszeitraum	94
bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige	71	b) Ergänzende Bilanzierungsvorschriften	96
cc) Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen	72	c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	97
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	73	3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung	
c) Ermittlung des Anteilswerts nach § 16 Abs. 2 Satz 2	74	a) Technische Ansatz- und Ausweisvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b)	103
d) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG	75	b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)	104
e) Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG	76	c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten	105
f) Wertansätze in den steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG	77	4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften	
g) Liquidation, Anfangs- und Schlussbilanz nach §§ 11, 13 KStG	78	a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG)	106
h) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG aF	79	b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG)	107
2. Zeitlicher Geltungsbereich	80	c) Ausschüttungen auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG)	108
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen		d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG)	109
a) Unbeschränkt Steuerpflichtige	81	5. Bilanzierungsregeln für außerordentliche Bilanzen	110
b) Beschränkt Steuerpflichtige	82		
V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten			
a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1	90		

	Anm.		Anm.
VI. Verfahrensfragen zu § 5			
1. Dokumentationspflichten			
a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO		Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7	143
aa) Bedeutung für § 5	140	2. Ergänzende Erklärungs- pflichten	144
bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB	141	3. Schätzung des Gewinns iSd. § 5	145
b) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach § 5b	142	4. Gesonderte Feststellung des Gewinns iSd. § 5 im Festsetzungsverfahren	146
c) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach		5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO)	147

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Maßgeblichkeit der GoB**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1			
1. Rechtsentwicklung des Abs. 1			
a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918	150	Modernisierungsgesetz (BilMoG)	155
b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945	151	2. Bedeutung des Abs. 1	
c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985	152	a) Rechtfertigung der Vorschrift	
d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF)	153	aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	
e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990	154	(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz	160
f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-		(2) Einheit der Rechtsordnung	161
		(3) Fortentwicklung des Bilanzrechts	162
		(4) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe	163
		(5) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht	164
		(6) Vollzugs- und Planungskosten	165
		bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht	
		(1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz	166
		(2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips	167
		(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung	168

	Anm.		Anm.
(4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit	169	dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts	
(5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards	170	(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht	187
(6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht	171	(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht	188
cc) Stellungnahme	172	(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs)	189
b) Bedeutung für die Praxis	173	ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	
c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG)	174	(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie	190
d) Reformvorschläge		(2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards	191
aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts		(3) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	192
(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung)	176	e) Rechtsentwicklung im Ausland	193
(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung	177	3. Geltungsbereich des Abs. 1	195
(3) Vereinfachte Vermögensrechnung	178	4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften	196
(4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung	179		
bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts		II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)	
(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)	180	1. Gewerbetreibende	200
(2) Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)	181	2. Gesetzliche Buchführungspflicht	
cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts		a) Bücher und Abschlüsse	210
(1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)	182	b) Gesetzliche Buchführungspflicht	
(2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	183	aa) Gesetzliche Vorschriften	211
(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993)	184	bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten	
(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013)	185	(1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten	212
(5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011)	186	(2) Steuerrechtliche Buchführungspflichten	213
		cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten	214
		dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten	215

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter . . . 216 3. Freiwillige Buchführung . . . 230 4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln 240 5. Maßgeblichkeitsprinzip <ul style="list-style-type: none"> a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit) <ul style="list-style-type: none"> aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen <ul style="list-style-type: none"> (1) Handelsrechtliche GoB . . . 250 (2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB 251 (3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze 252 (4) „Buchführungs“-grundsätze 253 (5) Überleitung ausländischer GoB 254 bb) Schluss des Wirtschaftsjahres 255 cc) Betriebsvermögen 256 dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit) <ul style="list-style-type: none"> (1) Grundsatz 257 (2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit 258 ee) Bewertung (Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit) <ul style="list-style-type: none"> (1) Grundsatz 259 (2) Bewertungsvorbehalte (§ 5 Abs. 6) 260 (3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen . . . 261 (4) Bewertungswahlrechte . . . 262 ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit) 263 b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) <ul style="list-style-type: none"> aa) Meinungsstand <ul style="list-style-type: none"> (1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990) 270 	<ul style="list-style-type: none"> (2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008) 271 (3) Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009) . . . 272 bb) Stellungnahme 273 c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts <ul style="list-style-type: none"> aa) Steuerliches Wahlrecht . . . 280 bb) Ausübung 281 cc) Beibehaltung und Stetigkeit 282 dd) Änderung 283 d) Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognosespielräumen 284 6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung <ul style="list-style-type: none"> a) Rechtsentwicklung 300 b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung <ul style="list-style-type: none"> aa) Grundsätze 301 bb) Ordnungsmäßig 302 cc) Buchführung 303 c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung <ul style="list-style-type: none"> aa) Rechtsnorm 306 bb) Handelsbräuche 307 cc) Gewohnheitsrecht 308 d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung <ul style="list-style-type: none"> aa) Induktive Methode 311 bb) Deduktive Methode 312 cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode 313 dd) Hermeneutische Methode 314 ee) Stellungnahme 315 e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung <ul style="list-style-type: none"> aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit <ul style="list-style-type: none"> (1) Kodifikation 320 (2) Geltungsbereich 321 (3) Begriff 322 (4) Inhalt 323 (5) Verhältnis zu anderen GoB und zum Einblicksgebot (true and fair view) 324

	Anm.		Anm.
bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit		(2) Geltungsbereich	396
(1) Kodifikation	328	(3) Begriff	397
(2) Geltungsbereich	329	(4) Inhalt	398
(3) Begriff	330	(5) Einzelfälle	399
(4) Inhalt	331	(6) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip	400
(5) Grenzen	332	(7) Steuerliche Realisationsstatbestände ohne Gewinnrealisation	401
(6) Verhältnis zu anderen GoB	333	(8) Grenzen	402
cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/Bilanzzusammenhang		(9) Verhältnis zu anderen GoB	403
(1) Kodifikation	337	jj) Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte	
(2) Geltungsbereich	338	(1) Begriff und Inhalt	410
(3) Inhalt	339	(2) Geltungsbereich	411
(4) Grenzen	340	(3) Verhältnis zu anderen GoB	412
(5) Verhältnis zu anderen GoB	341	kk) Stichtagsprinzip	
dd) Stetigkeitsprinzip		(1) Kodifikation	420
(1) Kodifikation	345	(2) Geltungsbereich	421
(2) Geltungsbereich	346	(3) Inhalt	422
(3) Inhalt	347	(4) Grenzen	423
(4) Anwendungsfälle	348	(5) Verhältnis zu anderen GoB	424
(5) Grenzen	349	ll) Periodisierungsprinzip	
(6) Verhältnis zu anderen GoB	350	(1) Kodifikation	430
ee) Vollständigkeitsprinzip		(2) Geltungsbereich	431
(1) Kodifikation	355	(3) Begriff	432
(2) Geltungsbereich	356	(4) Inhalt	433
(3) Inhalt	357	(5) Grenzen	434
(4) Grenzen	358	(6) Verhältnis zu anderen GoB	435
(5) Verhältnis zu anderen GoB	359	mm) Saldierungsverbot	
ff) Fortführungsprinzip		(1) Kodifikation	440
(1) Kodifikation	365	(2) Geltungsbereich	441
(2) Geltungsbereich	366	(3) Begriff	442
(3) Inhalt	367	(4) Inhalt	443
(4) Grenzen	368	(5) Grenzen	444
(5) Verhältnis zu anderen GoB	369	(6) Verhältnis zu anderen GoB und zum Einblicksgebot (true and fair view)	445
gg) Vorsichtsprinzip		nn) Einzelbewertungsprinzip	
(1) Kodifikation	375	(1) Kodifikation	450
(2) Geltungsbereich	376	(2) Geltungsbereich	451
(3) Inhalt	377	(3) Begriff	452
(4) Grenzen	378	(4) Inhalt	453
(5) Verhältnis zu anderen GoB	379	(5) Grenzen	454
hh) Imparitätsprinzip		(6) Verhältnis zu anderen GoB	455
(1) Kodifikation	385	oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)	
(2) Geltungsbereich	386	(1) Kodifikation	460
(3) Begriff	387	(2) Geltungsbereich	461
(4) Inhalt	388	(3) Begriff	462
(5) Grenzen	389	(4) Inhalt	463
(6) Verhältnis zu anderen GoB	390		
ii) Realisationsprinzip			
(1) Kodifikation	395		

	Anm.
(5) Grenzen	464
(6) Verhältnis zu anderen GoB	465
7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung	
a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung	
aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung	500
bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht	501
b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung	505
c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen	
aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung	510
bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung	511
cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern	
(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters	512
(2) Methode der Ermittlung der Einkünfte	513
d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva	
aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern	
(1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums	515
(2) Verhältnis zu § 39 AO	516
(3) Bedeutung der Zurechnung	517
bb) Zurechnung von Schulden	518
cc) Einzelfälle	
(1) Bauten auf fremden Grundstücken	519
(2) Gesamtgläubigerschaft/ Gesamtschuldnerschaft	520
(3) Mieterin- und -umbauten	521
(4) Nießbrauch	522
(5) Pfandgut	523
(6) Weitere Einzelfälle	524

	Anm.
8. Bilanzierung der Aktivposten	
a) Aktivierungsvorschriften	
aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	530
bb) Aktivierungswahlrechte	
(1) Begriff	531
(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte	532
(3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte	533
cc) Aktivierungsgebote	534
dd) Aktivierungsverbote	
(1) Überblick	535
(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)	536
(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens	537
(4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals	538
(5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	539
(6) Ansprüche aus schwebenden Geschäften	540
(7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	541
b) Allgemeine Erläuterungen zur Aktivierung	
aa) Rechtsentwicklung	
(1) Einkommensteuergesetz 1925	550
(2) Einkommensteuergesetz 1934	551
(3) Einkommensteuergesetz 1947	552
(4) Einkommensteuergesetz 1969	553
bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs	554
cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand	555
c) Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs	
aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung	
(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit	560
(2) Greifbarkeit	561
(3) Vorliegen von Aufwendungen	562

	Anm.		Anm.
(4) Mehrjähriger Nutzen ...	563	(2) Bilanzierung	575
(5) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb ...	564	(3) Abgrenzung	576
bb) Kritik	565	(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert	577
d) Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten		e) Arten von Wirtschaftsgütern	
aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten		aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens	
(1) Begriff	570	(1) Allgemeines	580
(2) Abgrenzung	571	(2) Begriff des Anlagevermögens	581
bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen		(3) Begriff des Umlaufvermögens	582
(1) Begriff	572	(4) Abgrenzung	583
(2) Abgrenzung	573	(5) Bedeutung der Abgrenzung	584
cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen			
(1) Begriff	574		

[Anschluss S. E 11]

Anm.	Anm.
bb) Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	(4) Grund und Boden/ Bodenschätze 609
(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts 585	(5) Selbständige Gebäudeteile 610
(2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts 586	(6) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen; Platzbefestigungen 611
(3) Abgrenzung 587	(7) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten 612
(4) Bedeutung der Abgrenzung 588	(8) Scheinbestandteile 613
cc) Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	(9) Weitere Einzelfälle 614
(1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts 589	g) Zeitpunkt der Aktivierung
(2) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts . . . 590	aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts . . . 620
(3) Abgrenzung 591	bb) Aktivierung von Dividenden 621
(4) Bedeutung der Abgrenzung 592	
dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	9. Bilanzierung der Passivposten
(1) Allgemeines 593	a) Passivierungsvorschriften
(2) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts 594	aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht 650
(3) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts . . . 595	bb) Passivierungswahlrechte
(4) Abgrenzung 596	(1) Allgemeines 651
(5) Bedeutung der Abgrenzung 597	(2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte 652
f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern	(3) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3 653
aa) Allgemeines 600	(4) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2 654
bb) Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten 601	(5) Ansparabschreibung gem. § 7g Abs. 3 aF 655
cc) Abgrenzungsmerkmale	(6) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 656
(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit 602	(7) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10 657
(2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge 603	(8) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR 658
(3) Festigkeit und Dauer der Verbindung 604	(9) Rücklage für Ersatzbeschaffung 659
(4) Nutzungs- und Funktionszusammenhang 605	(10) § 6 UmwStG 660
dd) Einzelfälle	cc) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte 661
(1) Betriebsvorrichtungen . . . 606	dd) Passivierungsgebote . . . 663
(2) Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum 607	ee) Passivierungsverbote
(3) Grund und Boden/ Gebäude 608	(1) Überblick 665

	Anm.
(2) Gesetzliche Passivierungsverbote	666
(3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften	667
(4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	668
b) Verbindlichkeiten	
aa) Begriff	670
bb) Bilanzierung	
(1) Grundsatz Passivierungspflicht	
(2) Ausnahmen	672
(3) Zeitpunkt der Bilanzierung	673
(4) Auflösung	674
(5) Einzelfälle	675
c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	
aa) Begriff	
(1) Allgemeines	680
(2) Betriebliche Veranlassung	681
(3) Art der Leistungsverpflichtung	682
(4) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung	683
(5) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung	684
(6) Fälligkeit	685
(7) Anspruchsinhaber	686
(8) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit	687
bb) Bilanzierung	
(1) Grundsatz Passivierungspflicht	689
(2) Ausnahmen	690
(3) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	691
(4) Ungewisse Verbindlichkeit	692
(5) Wirtschaftliche Verursachung	693
(6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	694

	Anm.
(7) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen	695
cc) Zeitpunkt der Bilanzierung	
(1) Grundsatz	700
(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung	701
(3) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung	702
dd) Auflösung	703
ee) Einzelfälle	704
d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	710
e) Aufwandsrückstellungen	
aa) Begriff	720
bb) Bilanzierung	721
cc) Zeitpunkt der Bilanzierung	722
dd) Auflösung der Rückstellung	723
ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	724

III. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

1. Wirtschaftsgüter	880
2. GoB-widriger Ausweis	881
3. In der steuerlichen Gewinnermittlung	882
4. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	883
5. Inhaltliche Anforderungen (Abs. 1 Satz 3)	884
6. Entbehrlichkeit des besonderen Verzeichnisses und Erleichterungen	885
7. Folge fehlerhafter Verzeichnisse und Berichtigung	886

**C. Anhang zu Abs. 1:
Aktivierung und Passivierung von wichtigen
Rechtsverhältnissen**

	Anm.		Anm.
<p>I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen</p> <p>1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte . . . 900</p> <p>2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen 908</p> <p>3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers 916</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Passivierung von Erfüllungsrückständen</p> <p style="margin-left: 40px;">aa) Grundsätzliches 922</p> <p style="margin-left: 40px;">bb) Wichtige Einzelfälle der Erfüllungsrückstände in ABC-Form . . . 925</p> <p style="margin-left: 40px;">Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses</p> <p style="margin-left: 60px;">Altersteilzeit</p> <p style="margin-left: 60px;">Arbeitnehmerdarlehen</p> <p style="margin-left: 60px;">Arbeitslosengeld</p> <p style="margin-left: 60px;">Ausbildungskosten</p> <p style="margin-left: 60px;">Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, Gratifikationen usw.)</p> <p style="margin-left: 60px;">Gleitzeitüberhang</p> <p style="margin-left: 60px;">Jubiläumswendungen</p> <p style="margin-left: 60px;">Lohnfortzahlung im Krankheitsfall</p> <p style="margin-left: 60px;">Mutterschutz</p> <p style="margin-left: 60px;">Pensionsrückstellung</p> <p style="margin-left: 60px;">Pensionssicherungsverein</p> <p style="margin-left: 60px;">Schwerbehinderte</p> <p style="margin-left: 60px;">Sozialplan</p> <p style="margin-left: 60px;">Sozialversicherungsabgaben</p> <p style="margin-left: 60px;">Treueprämien</p> <p style="margin-left: 60px;">Urlaubsrückstand</p> <p style="margin-left: 60px;">Verdienstsicherung für ältere Arbeitnehmer</p> <p style="margin-left: 60px;">Weihnachtsgratifikationen</p>		<p>4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern 957</p> <p>II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen</p> <p>1. Allgemeine Erläuterungen</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Begriff und Rechtsgrundlagen 960</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen . . 962</p> <p style="margin-left: 20px;">c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte 963</p> <p>2. Bilanzierung beim Bauunternehmer</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer</p> <p style="margin-left: 40px;">aa) Ausweis teilfertiger Bauten 964</p> <p style="margin-left: 40px;">bb) Bewertung teilfertiger Bauten 965</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer</p> <p style="margin-left: 40px;">aa) Gewinnrealisierung im Regelfall 969</p> <p style="margin-left: 40px;">bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen . . 970</p> <p style="margin-left: 40px;">cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen 971</p> <p style="margin-left: 40px;">dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen 972</p> <p style="margin-left: 40px;">ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle) 973</p> <p style="margin-left: 40px;">ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge) 974</p> <p style="margin-left: 40px;">gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag 975</p> <p style="margin-left: 40px;">hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern 976</p> <p style="margin-left: 20px;">c) Passivierung beim Bauunternehmer 977</p>	

	Anm.
3. Bilanzierung beim Auftraggeber	
a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber	
aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen	978
bb) Aktivierung unfertiger Bauten	979
cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen	980
dd) Berücksichtigung von Abschreibungen	981
b) Passivierung beim Auftraggeber	
aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen	982
bb) Passivierung von unfertigen Bauten	983
III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen	
1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1000
2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten	
a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten	1002
b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)	
aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall	1003
bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen	1004
cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen)	1005
c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1006
3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber	1007

	Anm.
IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch	
1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten	
a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte	1032
b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung	
aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1034
bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte	1036
cc) Passivierung dinglicher Lasten	1040
dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last	1042
2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht	
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts	1050
b) Grundsätze der bilanziellen Behandlung des Erbbaurechts	1051
c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts	
aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1052
bb) Behandlung beim Erbbaupflichteten	1054
d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses	
aa) Behandlung beim Erbbaupflichteten	1055
bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1056
3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch	
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs	1060
b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)	
aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb	1062
bb) Unentgeltliche Bestellung	1063

	Anm.
c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)	
aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung	1065
bb) Unentgeltliche Bestellung	1066
d) Ablösung des Nießbrauchsrechts	1067
V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten	
1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten	1070
2. Optionen	
a) Begriff der Option	1071
b) Bilanzierung von Optionen	
aa) Bilanzierung beim Inhaber	1072
bb) Bilanzierung beim Stillhalter	1073
cc) Aktienbezogene Optionen	1073a
3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen	
a) Begriff der Zinsbegrenzungsvereinbarungen	1074
b) Bilanzierung von Zinsbegrenzungsvereinbarungen	
aa) Bilanzierung beim Käufer	1075
bb) Bilanzierung beim Verkäufer	1076
4. Unbedingte Termin-geschäfte	
a) Begriff und Arten von unbedingten Termin-geschäften	1077
b) Bilanzierung von unbedingten Termin-geschäften	1078
5. Swapgeschäfte	
a) Begriff und Arten von Swapgeschäften	1079
b) Bilanzierung der Swapgeschäfte	1080
6. Kreditderivate	1081
7. Anleihen	
a) Begriff der Anleihe	1082
b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen	1083

	Anm.
c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen	1084
8. Strukturierte Produkte	
a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten	1085
b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte	
aa) Unechte strukturierte Produkte	1086
bb) Echte strukturierte Produkte	1087
c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte	
aa) Optionsanleihen	1088
bb) Wandelanleihen	1089
cc) Umtauschanleihen	1090
dd) Aktienanleihen	1091
9. Investmentanteile	
a) Allgemeines zu Investmentanteilen	1092
b) Bilanzierung von Investmentanteilen	1093

VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen

1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings	
a) Begriff und Bedeutung des Leasings	1100
b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten	1101
c) Rechtsnatur des Leasings	1105
d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion	1107
e) Finanzierungsleasing im Sinne des Aufsichtsrechts	1108
2. Persönliche Zurechnung von Leasinggegenständen	
a) Zurechnung nach Handelsrecht	1111
b) Zurechnung nach Steuerrecht	1112
c) Zurechnung nach IFRS-Grundsätzen	1113
3. Verfahrensfragen	1116

	Anm.		Anm.
4. Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung		7. Spezial-Leasing	
a) Zurechnungsregeln der Finanzverwaltung in den Leasing-Erlassen ..	1118	a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing ...	1160
b) Mobilien-Leasing-Erlass v. 19.4.1971/ Vollamortisation	1125	b) Stellungnahme	1161
c) Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972/ Vollamortisation	1126	c) Spezial-Leasing in Sonderfällen	1162
d) Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975 ...	1127	8. Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft	1163
e) Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991 ...	1128	9. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers	
f) Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen	1130	a) Behandlung beim Leasinggeber	
5. Typisierende Zurechnungskriterien der Leasing-Erlasse		aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1165
a) Bedeutung des Verhältnisses von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer		bb) Leasingraten	1168
aa) Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Leasingverträgen	1138	cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1173
bb) Bedeutung der 90 %-Grenze	1139	dd) Linearisierung von sog. Schlusszahlungen	1174
cc) Bedeutung der 40 %-Grenze	1140	ee) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis	1177
b) Bedeutung des Risikos und der Chance der Wertveränderung	1141	ff) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)	1178
c) Bedeutung von Optionsrechten	1142	b) Behandlung beim Leasingnehmer	
d) Bedeutung der Doppeloption	1143	aa) Leasingraten	1180
e) Bedeutung der Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers ...	1151	bb) Nebenkosten	1181
f) Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses	1153	cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1182
g) Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung	1154	dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers	1185
6. Anwendung der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge	1155	ee) Rückstellungen	1186
		10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers	
		a) Behandlung beim Leasingnehmer	
		aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1190
		bb) Leasingraten	1192
		b) Behandlung beim Leasinggeber	1195
		11. Wichtige Einzelfälle des Leasings in ABC-Form ..	1199

	Anm.		Anm.
VII. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen			
1. Allgemeine Erläuterungen		5. Bilanzierung von Mieter- einbauten und Mieter- umbauten	
a) Begriff	1200	a) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1256
b) Rechtsgrundlagen	1201	b) Bilanzierung beim Vermieter	1257
c) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbesondere Rechts- kauf	1202	6. Bilanzierung bei Heim- fallverpflichtungen	
2. Lizenzvertrag als schwe- bendes Dauerschuld- verhältnis	1205	a) Begriff der Heimfall- verpflichtung	1260
3. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenz- verträgen	1211	b) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1261
4. Bilanzierung bei Schutz- rechtsverletzung	1214	c) Bilanzierung beim Vermieter	1263
VIII. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pacht- verhältnissen		7. Bilanzierung der Entfer- nungs- und Wiederher- stellungsverpflichtung des Mieters	
1. Allgemeine Erläute- rungen		a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft	1265
a) Rechtsgrundlagen und Erscheinungsformen von Miet- und Pacht- verhältnissen	1225	b) Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungs- verpflichtung	1266
b) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen	1229	8. Bilanzierung von Abfin- dungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhält- nissen	
2. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse	1232	a) Abfindung eines Mieters durch den Vermieter	1272
3. Bilanzierung von Vorlei- stungen und Erfüllung- rückständen		b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter	1274
a) Grundsätze	1241	c) Sonstige Abfindungen	1275
b) Behandlung der Vor- leistungen und Erfül- lungsrückstände beim Mieter		IX. Aktivierung und Passivie- rung beim Mietkauf	
aa) Aktivierung von Miet- vorauszahlungen beim Mieter	1243	1. Überblick	1280
bb) Passivierung von Erfül- lungsrückständen beim Mieter	1244	2. Bilanzierung des Mietkauf- vertrags	1283
c) Behandlung von Miet- vorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter	1245	3. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietver- trag	1286
4. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts	1250	4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufver- trag	1288

	Anm.
X. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen	
1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung	1290
2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten	
a) Behandlung beim Verkäufer	1291
b) Behandlung beim Käufer	
aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip	1292
bb) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz	1293
3. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen	
a) Grundsätzliches	1295
b) Abstockung bzw. Aufstockung der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beim Käufer	1296
c) Passivierung eines Ausgleichspostens beim Käufer, soweit Auf- und Abstockung nicht möglich sind	1297
XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen	
1. Begriff der wiederkehrenden Bezüge	1300
2. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen	
a) Allgemeines	1305
b) Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente	
aa) Begriff und Abgrenzung	1306
bb) Gegenstand der Veräußerung	1307
cc) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung	1308
dd) Betriebliche Veranlassung	1309

	Anm.
c) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Berechtigten	
aa) Wahlrecht zwischen sofortiger Besteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses ..	1315
bb) Wahl der Sofortbesteuerung	1316
cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte	1317
dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten	1320
ee) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente	1321
d) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten	
aa) Überblick	1322
bb) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung	1323
cc) Behandlung in den Folgejahren	1324
dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung	1325
ee) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten	1326
ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter	1328
e) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs	1330
3. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten	
a) Voraussetzungen der betrieblichen Versorgungsrenten	
aa) Begriff der Versorgungsrente	1332
bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente	1334
b) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Berechtigten	1335

	Anm.		Anm.
c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten	1337	aa) Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger	1366
d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs	1338	bb) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organträger	1367
e) Besonderheiten bei Renten im Erbfall/vorweggenommene Erbfolge	1340	cc) Passivierung von Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger	1368
4. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung	1343	dd) Bilanzielle Behandlung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger	1369
		ce) Erträge und Aufwendungen aus dem GAV in der Gewinn- und Verlustrechnung des Organträgers	1370
XII. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen			
1. Unternehmensverträge			
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge		c) Behandlung bei der Organgesellschaft	
aa) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmensverträge	1350	aa) Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft	1375
bb) Abschluss von Unternehmensverträgen	1351	bb) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft	1376
cc) Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen	1352	cc) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft	1377
b) Steuerrechtliche Bedeutung von Unternehmensverträgen	1356	dd) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Organgesellschaft	1378
2. Gewinnabführungsverträge			
a) Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen		3. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen	
aa) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinnabführungsvertrags	1360	a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags	1385
bb) Abgrenzung des Gewinnabführungsvertrags zu anderen Unternehmensverträgen	1361	b) Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen	
cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen	1362	aa) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gem. § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen	1386
b) Bilanzielle Behandlung beim Organträger			

	Anm.
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen	1387
c) Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen	
aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen	1390
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen	1391
4. Gewinngemeinschaften	
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft	1395
b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinngemeinschaft	1396
5. Betriebspachtverträge	
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags	
aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags	1400
bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen	1401
b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags	1402
c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Verpächter	
aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter	1403
bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter	1404
cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter	1405
dd) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter	1406

	Anm.
d) Bilanzielle Behandlung beim Pächter	
aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter	1407
bb) Passivierung einer Pächterneuerungsrückstellung beim Pächter	1408
cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter	1409
dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter	1410
6. Betriebsüberlassungsverträge	
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags	1415
b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags	1416
c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen	1417
d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer	1418
7. Betriebsführungsverträge	
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags	1420
b) Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag	1421
c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag	1422
XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen	
1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	
a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses	1450

	Anm.		Anm.
b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	1451	cc) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1479
2. Periodengerechte Abgrenzung der Versicherungsprämien	1452	5. Wichtige Einzelfälle der Versicherungsverhältnisse in ABC-Form	1480
3. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer		Assekurateur	
a) Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungen)		Baumehrpreisversicherung	
aa) Begriff der Risikoversicherung	1453	Betriebliche Lebensversicherung	
bb) Behandlung als Dauerschuldverhältnis	1454	Betriebsunterbrechungsversicherung	
cc) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	1456	Directors and Officers-Versicherung (D&O)	
b) Personenversicherungen (Risiko- und kapitalbildende Versicherungen)		Gruppenunfallversicherung	
aa) Begriff der Personenversicherung	1458	Kapitalisierungsgeschäft	
bb) Bilanzierung dem Grunde nach	1459	Krankentagegeldversicherung	
cc) Bilanzierung der Höhe nach	1460	Krankenzusatzversicherung	
c) Fondsgebundene Versicherungen	1462	Praxisausfallversicherung	
d) Versicherungen zur Abdeckung mehrerer Risiken	1463	Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern	
e) Ansprüche des Arbeitgebers aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen	1465	Rückdeckungsversicherung	
f) Behandlung von Abschlusskosten	1467	Rückprämie des Versicherungsvertreters	
4. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen		Rückstellungsbildung für die Betreuung abgeschlossener Versicherungen	
a) Passivierung beim Versicherungsnehmer	1476	Rückversicherungsvergütung	
b) Passivierung beim Versicherungsunternehmen		Schadenermittlungs- und Schadenbearbeitungskosten	
aa) Wesensmerkmale des Versicherungsgeschäfts	1477	Teilhaberversicherung	
bb) Handelsrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1478	Transportversicherung	
		Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr	
		XIV. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnisse	
		1. Vertreterverhältnisse als schwebende Geschäfte	1485
		2. Aktivierung und Passivierung bei laufenden Vertreterverhältnissen	
		a) Behandlung beim Vertreter, insbesondere Handelsvertreter	
		aa) Provisionsanspruch	1486
		bb) Vorschuss	1487
		c) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte	1490

	Anm.
b) Behandlung beim Unternehmer	
aa) Provisionsverpflichtung	1493
bb) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendungen	1497
3. Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters	
a) Rechtsgrundlage	1500
b) Behandlung beim Handelsvertreter	1503
c) Behandlung beim Unternehmer	
aa) Zeitpunkt der Passivierung der Ausgleichsverpflichtung	1506
bb) Durchführung der Passivierung	1510
cc) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung	1513
4. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung	1516
5. Bilanzierung der Abfindung des Handelsvertreters	
a) Abfindung durch den Unternehmer	1520
b) Abfindung durch einen Nachfolger	
aa) Behandlung beim Nachfolger	1521
bb) Behandlung beim Vorgänger	1525
6. Bilanzierung des Wettbewerbsverbots des Handelsvertreters	1526
7. Wichtige Einzelfälle der Vertreterverhältnisse in ABC-Form	1529
Bausparkassenvertreter	
Betriebliche Altersversorgung	
Bühnenvermittler	
Ehevermittler	
Grundstücksmakler	
Handelsmakler	
Handelsvertreter	
Kundenbetreuung durch Handelsvertreter	
Rente	
Rückdeckungsversicherung	
Schiffsmakler	
Umwandlung des Provisionsanspruchs in Rentenanwartschaft	
Versicherungsbestand	

	Anm.
Versicherungsvertreter	
Vertragshändler	
XV. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften	
1. Wertpapierdarlehen	
a) Begriff der Wertpapierdarlehen	1550
b) Gegenstand	1551
c) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1552
d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren	1553
e) Bilanzierung von Wertpapierdarlehen	
aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber	1554
bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer	1555
2. Pensionsgeschäfte	
a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften	1558
b) Gegenstand	1559
c) Echte Pensionsgeschäfte	
aa) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1560
bb) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1561
cc) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften	1562
d) Unechte Pensionsgeschäfte	
aa) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1565
bb) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1566
cc) Bilanzierung von unechten Pensionsgeschäften	1567
3. Repogeschäfte	1568
XVI. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten	
1. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote	
a) Begriff	1570
b) Gesetzliche und vertragliche Wettbewerbsverbote	1571
c) Umfang der Wettbewerbsverbote	1572

	Anm.		Anm.
2. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten	1575	8. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote	
3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot		a) Behandlung beim Verpflichteten	1592
a) Behandlung beim Verpflichteten	1576	b) Behandlung beim Berechtigten	1593
b) Behandlung beim Berechtigten	1577	9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots	1594
4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote		10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz	
a) Behandlung beim Verpflichteten	1578	a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten	
b) Behandlung beim Berechtigten		aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz	1595
aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots	1579	bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz	1596
bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots ..	1580	b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten	
5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb		aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1597
a) Behandlung beim Verpflichteten	1585	bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1598
b) Behandlung beim Berechtigten		11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang ...	1599
aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert	1586		
bb) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	1587	XVII. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen	
6. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms		1. Arten, Begriff, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen	1600
a) Behandlung beim Verpflichteten	1588	2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber	1605
b) Behandlung beim Berechtigten	1589	3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger	
7. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung		a) Aufwandszuschüsse als steuerpflichtige Betriebseinnahmen	1611
a) Stilllegung durch den Verpflichteten	1590	b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)	
b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb	1591		

	Anm.			Anm.
aa)	Wahlrecht	1620		
bb)	Voraussetzungen für das Wahlrecht	1621		
cc)	Ausübung des Wahl- rechts	1622		
dd)	Konsequenzen aus der Ausübung des Wahl- rechts	1623		
			4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen	
			a) Behandlung beim Zu- schussempfänger (Ver- sorgungsunternehmen)	1630
			b) Behandlung beim Zu- schussgeber (Abnehmer)	1631

D. Erläuterungen zu Abs. 1a: Saldierungsverbot, Bewertungseinheiten
--

	Anm.			Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a			1. Ausgangspunkt: In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich	
1. Bedeutung des Abs. 1a			a) Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	1720
a) Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Satz 1)		1700	b) Handelsbilanzielles Kon- zept der Bildung von Be- wertungseinheiten vor dem BilMoG	1721
b) Verhinderung von Steuer- ermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Satz 2)		1701	c) Handelsbilanzielles Kon- zept der Bildung von Be- wertungseinheiten nach dem BilMoG (§ 254 HGB)	1722
2. Verhältnis zu anderen Vor- schriften			d) Abgrenzung zu Bilanzie- rungseinheiten	1723
a) Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vor- schriften		1710	e) Handelsrechtliche Unsi- cherheiten bei der Bil- dung von Bewertungs- einheiten	1724
b) Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vor- schriften		1711	2. Berücksichtigung der Er- gebnisse der in der han- delsrechtlichen Rech- nungslegung gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerliche Gewinn- ermittlung	1730
II. Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Abs. 1a Satz 1)			3. Rechtsfolge kompensato- rischer Bewertung in der Steuerbilanz	
1. Saldierungs- und Verrech- nungsverbot für Planver- mögen		1715	a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuer- bilanz	1735
2. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermitt- lung		1716	b) Begründung und bilan- zielle Abbildung einer Bewertungseinheit	1736
III. Tatsächliche Maßgeblich- keit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Ab- sicherung finanzwirtschaft- licher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 1a Satz 2)				

	Anm.		Anm.
c) Verlängerung einer Bewertungseinheit	1737	d) Auflösung von Bewertungseinheiten	1738

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzierungsvorschriften für immaterielle
Wirtschaftsgüter**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften	
1. Regelungsinhalt des Abs. 2	1750	aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3	1770
2. Rechtsentwicklung des Abs. 2	1751	bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b	1771
3. Bedeutung des Abs. 2		cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)	1772
a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot	1752	dd) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5)	1773
b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	1753	ee) Verhältnis zu §§ 6, 7	1774
c) Rechtfertigung der Vorschrift		c) Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts	
aa) Meinungsstand	1754	aa) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG	1776
bb) Stellungnahme	1755	bb) Verhältnis zu § 24 UmwStG	1777
d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung	1756	II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2	
4. Geltungsbereich des Abs. 2		1. Wirtschaftsgut	
a) Gewerbetreibende	1760	a) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2	1780
b) Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln	1761	b) Immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter	
c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	1762	aa) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs	1781
d) Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG	1763	bb) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich	1782
e) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG	1764	c) Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind	
5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften		aa) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte	1783
a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften			
aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung	1765		
bb) Verhältnis zu § 266 HGB	1766		

	Anm.
bb) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge	1786
cc) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten	1787
dd) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)	1790
ee) Geschäfts- und Praxiswert	1800
2. Immaterielle Wirtschaftsgüter	
a) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	1805
b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter	1806
c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter	
aa) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter	1807
bb) Verbände aus selbständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	1808
cc) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter	1809
d) Einzelfälle	
aa) Bücher	1815
bb) Software, Datensammlungen, Datenträger	1816
cc) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken	1819
dd) Bodenschätze	1820
3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	
a) Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	
aa) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen	1821
bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen	1822
b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	
aa) Grundsatz	1823

	Anm.
bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software	1824
4. Entgeltlicher Erwerb	
a) Markttesterfordernis	1830
b) Abgeleiteter Erwerb	
aa) Begriff	1831
bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs	1832
cc) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter	1833
dd) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)	1834
c) Entgeltlicher Erwerb	
aa) Entgelt als Ansatzkriterium	1840
bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts	1841
cc) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts	1843
dd) Entrichtung des Entgelts	1844
ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter	1845
d) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge	
aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	1846
bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen	1848
cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung	1849
dd) Liquidation	1850
ee) Übertragende Umwandlung	1851
ff) Realteilung einer Personengesellschaft	1852
III. Rechtsfolgen des Abs. 2	
1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift	1860
2. Reichweite des Aktivierungsverbots	1861
IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter	1870

**F. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Passivierungsaufschub für einnahmen- oder
gewinnabhängige Verbindlichkeiten und
Rückstellungen. 1900**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a			
1. Bedeutung des Abs. 2a			
a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a	1900		
b) Einheitlichkeit des Passivierungsaufschubs seit Geltung des Abs. 2a	1905		
c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen	1906		
d) Verhältnis zu weiteren Normen des Steuerrechts	1907		
2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen			
a) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG			
aa) Eigenkapitalersetzende Darlehen	1910		
bb) Vereinbarung eines Rangrücktritts	1911		
cc) Forderungsverzicht	1912		
b) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG	1913		
c) Gestaltungsüberlegungen	1914		
		II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen	
		1. Begriff der Verpflichtungen	1915
		2. Erfüllungspflicht	
		a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen	1916
		b) Umfang der Erfüllungspflicht	1917
		3. Betroffene Passivposten	1918
		III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne	
		1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne	1925
		2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1926
		3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1927
		4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall	1931
		IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a in ABC-Form	1935

**G. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-,
Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte 1950**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 3 1950			
1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3 1950			
a) Regelungsinhalt des Abs. 3	1950	d) Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften	1954
b) Bedeutung des Abs. 3	1952	aa) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1954
c) Geltungsbereich des Abs. 3	1953	bb) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2	1955

	Anm.
cc) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1	1956
dd) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG	1957
ee) Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen	1958
2. Historische Einordnung des Abs. 3	1959
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1) 1965	
1. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte 1965	
a) Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte	1965
aa) Patentrechte	1965
bb) Urheberrechte	1966
cc) Ähnliche Schutzrechte	1967
b) Verletzung fremder Schutzrechte	1968
c) Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1969
2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1975

	Anm.
a) Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)	1975
b) Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)	1976
aa) Zweigliedriger Wahrscheinlichkeitsbegriff	1976
bb) Bestehenswahrscheinlichkeit	1977
cc) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit	1978
III. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2) 1985	
1. Einschränkung des Rückstellungsgebots 1985	
2. Beginn der Dreijahresfrist 1986	
a) Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts	1986
b) Dauernde/mehrfährige Verletzung desselben Schutzrechts	1987
3. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung 1988	
4. Zuführungen/Neubildungen 1989	
5. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 1990	

H. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen 2000

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 2000	
1. Systematische und historische Einordnung 2000	
a) Regelungsinhalt des Abs. 4	2000
b) Bedeutung des Abs. 4	2002
aa) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots	2002
bb) Rechtfertigung der Vorschrift	2003

	Anm.
cc) Verfassungsmäßigkeit	2004
c) Geltungsbereich des Abs. 4	2005
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2006
e) Rechtsentwicklung des Abs. 4	2007
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen 2010	
1. Dienstjubiläumszuwendung 2010	

	Anm.			Anm.
a)	Dienstverhältnis	2010		
b)	Dienstjubiläum	2011		
c)	Jubiläumszuwendung ..	2012		
d)	Zusammenhang zwi- schen Dienstjubiläum und Zuwendung	2013		
2.	Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwen- dung	2015		
a)	Verpflichtung	2015		
b)	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	2016		
3.	Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienst- jubiläumszusage	2020		
a)	Zusage	2020		
b)	Schriftform	2021		
			c)	Erdienenszeitraum
			4.	Besondere zeitliche Be- schränkungen für die Rückstellungsbildung
			a)	Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag
			b)	Anwartschaften nach dem 31.12.1992
				2022
				2025
				2026
			III.	Rückstellungsbildung
				2030
			1.	Passivierungspflicht
			2.	Höhe der Rückstellungen
				2031
			IV.	Dienstjubiläums- zusagen und Betriebs- veräußerung
				2035

**I. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Nichtansatz von Drohverlustrück-
stellungen 2050**

	Anm.			Anm.
I.	Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	2050		
1.	Systematische und histo- rische Einordnung der Drohverlustrückstellung	2050		
a)	Steuerliches Passivie- rungsverbot für Droh- verlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 1)	2050	a)	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit
b)	Aufhebung des Passivie- rungsverbots zur Berück- sichtigung des negativen Saldos aus handelsrecht- lichen Bewertungsein- heiten (Abs. 4a Satz 2)	2050a	b)	Vereinbarkeit von Abs. 4a mit Europa- recht
c)	Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften	2051		2054a
aa)	Verhältnis des Abs. 4a Satz 1 zu anderen Vor- schriften	2051	II.	Abgrenzung von Droh- verlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)
bb)	Verhältnis des Abs. 4a Satz 2 zu anderen Vor- schriften	2051a		2055
d)	Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	2052	1.	Abgrenzung zu Verbindlich- keitsrückstellungen
2.	Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 4a	2054	2.	Abgrenzung zu Verbindlich- keiten
			3.	BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung bei Options- geschäften und Rückkauf- verpflichtungen
			4.	Kein Rückstellungsverbot bei Unternehmenskauf (Asset Deal) und Umwand- lungsvorgängen?
			5.	Verhältnis zwischen Droh- verlustrückstellung und Teilwertabschreibung
				2057
				2058
				2059

	Anm.
III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)	2065
1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots	2065

	Anm.
2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB	2066
3. Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2	2067
4. Anwendungsprobleme des Abs. 4a Satz 2 am Beispiel von Credit Linked Notes . .	2068

**J. Erläuterungen zu Abs. 4b:
Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten und für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe 2100**

	Anm.
I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4b	2100
II. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1)	2105
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2105
a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten	2105
aa) Grundsatz	2105
bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	2106
cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter	2107

	Anm.
dd) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften	2108
b) In künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter	2110
aa) Künftige Wirtschaftsjahre	2110
bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren	2111
2. Rechtsfolge	2112
III. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe (Abs. 4b Satz 2)	2120
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2120
2. Rechtsfolge	2125

**K. Erläuterungen zu Abs. 5:
Abgrenzungsposten 2150**

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 5	2150
1. Systematische Einordnung des Abs. 5	2150
2. Historische Einordnung des Abs. 5	2151

	Anm.
II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)	2160
1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen	2160
a) Einordnung des Abs. 5 Satz 1	2160

	Anm.		Anm.
aa) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1 ..	2160	aa) „Ausgaben“ vor dem Abschlussstichtag	2185
bb) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1 ..	2161	bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“	2186
(1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	2161	cc) „Aufwand“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag .	2187
(2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen	2162	dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag .	2188
(3) Anwendungsbereich	2163	ee) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	2189
(4) Bilanztechnik	2164	(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit	2189
cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1	2165	(2) Bestimmtheit der Zeit .	2190
(1) Sachlicher Geltungsbereich	2165	ff) Aufwand für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“	2191
(2) Persönlicher Geltungsbereich	2166	gg) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung	2192
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2167	b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite	2195
ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung	2168	aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2195
b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen ..	2171	bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung	2196
aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten	2171	cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens	2197
bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen ..	2172	(1) Berechnung, keine Bewertung	2197
(1) Wirtschaftsgüter	2172	(2) Folgerungen	2198
(2) Anzahlungen	2173	(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung	2199
(3) Verbindlichkeiten	2174	dd) Methode der Berechnung	2200
(4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	2175	(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge	2200
c) Bilanzierungsge- und -verbote	2180	(2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge .	2201
aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2180	ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	2202
bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge	2181	(1) Planmäßige Auflösung .	2202
cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2182	(2) Außerplanmäßige Auflösung	2203
2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)	2185	ff) Heraufsetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	2204
a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1	2185	3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)	2210

	Anm.		Anm.
a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2	2210	(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner	2241
aa) „Einnahmen“ vor dem Abschlussstichtag	2210	(3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger	2242
(1) Begriff der Einnahmen	2210	bb) Steuerrecht	2243
(2) Rechtsgrund der Einnahme	2211	(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2243
(3) Keine Periodizität der Einnahmen	2212	(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags	2244
(4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmegriff	2213	cc) Einzelfälle	2245
(5) Aufteilung im Schätzwege	2214	(1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen	2245
bb) Einnahmen „vor dem Abschlussstichtag“	2215	(2) Vorfälligkeitsentschädigungen	2246
cc) „Ertrag“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2216	(3) Öffentlich geförderte Darlehen	2247
dd) Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2217	(4) Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)	2248
ee) Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	2218	(5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)	2249
ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“	2219	d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens	2255
b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite	2225	aa) Handelsrecht	2255
aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2225	(1) Höhe	2255
bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2226	(2) Abschreibung	2256
cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2227	(3) Zuschreibung	2257
4. Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Dammum, Agio)	2235	bb) Steuerrecht	2258
a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio	2235	(1) Höhe	2258
b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags . . .	2236	(2) Abschreibung	2259
aa) Handelsrecht	2236	(3) Zuschreibung	2260
bb) Steuerrecht	2237	e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart	2261
c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten	2240	aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung	2261
aa) Handelsrecht	2240	bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung	2262
(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2240		
		III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2) . .	2280
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	2280
		a) Entstehungsgeschichte	2280
		b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2	2281
		c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2	2282
		aa) Sachlicher Geltungsbereich	2282

	Anm.		Anm.
bb) Persönlicher Geltungsbereich	2283	bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2304
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2284	cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2305
2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)	2292	dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2306
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2292	3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)	2312
aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2292	a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2312
bb) Rechtsnatur des Postens	2293	aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2312
b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2296	bb) Rechtsnatur des Postens	2313
aa) Zölle und Verbrauchsteuern	2296	b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2314
(1) Zölle	2296	aa) Umsatzsteuer	2314
(2) Verbrauchsteuern	2297	bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen	2315
(3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben	2298	(1) Abschlussstichtag	2315
bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen	2299	(2) Anzahlungen	2316
(1) Vorratsvermögen	2299	(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2317
(2) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2300	cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen	2318
cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern	2301	(1) Bruttomethode	2318
(1) Reinvermögensminderung	2301	(2) Reinvermögensminderung	2319
(2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten	2302	c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2320
c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2303	aa) Aktivierungspflicht	2320
aa) Aktivierungspflicht	2303	bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2321
		cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2322
		dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2323
		IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten	2330

**L. Erläuterungen zu Abs. 6:
Befolgung der Vorschriften über Entnahmen,
Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben,
Bewertung und Absetzungen 2350**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestand und Geltungsbereich des Abs. 6	2350	II. Anknüpfung	2355

	Anm.
III. Sachnormen (Verweisungsziele) des Abs. 6 . . .	2360
1. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen	2360
2. Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung	2361
3. Vorschriften über Betriebsausgaben	2362

	Anm.
4. Vorschriften über die Bewertung	2363
5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung	2364

**M. Erläuterungen zu Abs. 7:
Passivierung übernommener
Verpflichtungen 2400**

	Anm.
I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 7	2400
1. Systematische Einordnung des Abs. 7	2400
2. Entstehungsgeschichte	2401
II. Übernahme von Verpflichtungen, die beim übertragenden Unternehmen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben (Abs. 7 Satz 1)	2410
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2410
a) Verpflichtungen	2410
b) Übernahme von Verpflichtungen	2411
aa) Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne	2411
bb) Entgeltlichkeit der Übernahme nicht Voraussetzung	2412
c) Ursprünglich Verpflichteter	2413
d) Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte	2414
aa) Ansatzverbote oder -beschränkungen	2414
bb) Bewertungsvorbehalte	2415
e) Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger	2416
aa) Übernehmer	2416
bb) Rechtsnachfolger	2417
2. Rechtsfolge	2420

	Anm.
a) Bilanzierung bei Zugang der Verbindlichkeit	2420
b) Bilanzierung in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz	2421
aa) Fiktion	2421
bb) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden (sog. abstrakte Fußstapfentheorie)	2422
cc) Wiederaufleben der Passivierungsbeschränkungen	2423
dd) Erwerbsgewinn	2424

III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)	2430
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2430
a) Tatbestände, die der befreienden Schuldübernahme vergleichbar sind	2430
b) Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt	2431
aa) Erfüllungsübernahme	2431
bb) Schuldbeitritt	2432
2. Rechtsfolge	2435
a) Sinngemäße Anwendung des Abs. 7 Satz 1	2435
b) Erfüllungsübernahme	2436
aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten	2436

	Anm.		Anm.										
bb) Bilanzierung beim Übernehmer	2437		bunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4) . . . 2460										
c) Schuldbeitritt	2438												
aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten	2438												
bb) Bilanzierung beim Übernehmer	2439												
IV. Entsprechende Anwendung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 Satz 3)	2450				1. Teilwertsplittingverfahren 2460								
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2450						2. Rechtsfolgen 2461						
a) Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils	2450												
b) Entgeltlicher Erwerb . .	2451												
2. Rechtsfolge	2452												
V. Übernahme von Pensionsverpflichtung ver-									VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6) 2470				
			1. Bildung einer Rücklage . . 2470										
											2. Auflösung der Rücklage . 2471		
													a) Auflösung über höchstens 14 Jahre 2471

[Anschluss S. E 39]

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

Schrifttum:

Monographien: SIMON, Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften, Berlin 1892; MAATZ, Die kaufmännische Inventur und Bilanz als Grundlage der Veranlagung des Geschäftsinhabers zur Staatseinkommensteuer, Liegnitz 1896; REISCH/KREIBIG, Bilanz und Steuer. Grundriss der kaufmännischen Buchführung unter besonderer Würdigung ihrer wirtschaftlichen und juristischen Bedeutung, Bd. 1, Wien 1900; THIELE, Bilanz und Steuerpflicht, Leipzig 1911; ANDERS, Bilanz und Steuer. Berechnung und Nachprüfung des steuerpflichtigen Einkommens auf Grund kaufmännischer Bilanzen nach den Bestimmungen des Preußischen Einkommensteuergesetzes und den Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts, Berlin 1914; FÜRNRÖHR, Bilanzbewertung und Steuerpflicht nach Bayerischem Landes- und Reichssteuerrecht, München 1919; MOSER, Die Steuerbilanz: die buchtechnisch und steuerlich richtige Ermittlung des Reingewinnes nebst wichtigen Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts und den in Frage kommenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs, Berlin, 2. Aufl. 1919; ROSENDORFF, Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung: zwei Vorlesungen gehalten am 13. und 15. Dezember 1919 in der Universität zu Berlin, Berlin, 3. Aufl. 1920; MAATZ, Die kaufmännische Bilanz und der steuerbare Gewerbeertrag, Berlin, 6. Aufl. 1921; PASSOW, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. 1: Allgemeiner Teil, Leipzig, 3. Aufl. 1921; LION, Das Bilanzsteuerrecht. Eine grundlegende Darstellung, Berlin, 2. Aufl. 1925; LION, Wahre Bilanzen! Ein Beitrag zur Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz, Berlin 1927; HEIN, Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung, untersucht an dem Gewinn und an der Bewertung. Eine bilanzrechtliche und bilanzkritische Darstellung mit praktischen Beispielen, Berlin 1928; LIPPMANN, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Berlin 1928; ERLACHER, Die historische Entwicklung der Bilanzbedeutung in der Privatwirtschaft, Diss., München 1929; SCHMIDT, Die organische Tageswertbilanz und Steuerbilanz, Diss., Heidelberg 1937; SPITZ, Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, Diss., Frankfurt am Main 1938; KOSIOL, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Berlin, 2. Aufl. 1949; GROENER, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, Detmold 1950; WALL, Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952; ASCHER, Die Steuerbilanz, Essen 1958; GROENER/VON WALLIS, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, Köln, 3. Aufl. 1961; BMF (Hrsg.), Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte: Bericht der Einkommensteuerekommision, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, Bonn 1964; FEUERBAUM, Die polare Bilanz, Berlin 1966; BMF (Hrsg.), Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer), Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967; BOUFFIER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Vhdl. 3. ÖJT, Bd. I/4, Wien 1967; BMF (Hrsg.), Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971; BÜHLER/SCHERPPE, Bilanz und Steuer, München, 7. Aufl. 1971; JACOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Stuttgart 1971; DZIADKOWSKI, Die Elemente des Steuerbilanzgewinns, Diss., Köln 1973; PLÜCKEBAUM/WENDT, Aktienrechtliche Bilanzierungsvorschriften und bilanzsteuerliche Auswirkungen, Stuttgart 1973; SCHNEIDER, Steuerbilanzen: Rechnungslegung als Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit, Wiesbaden 1978; ZIMMERMANN, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, dargestellt und untersucht an den Beispielen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit, Diss., Gießen, Frankfurt am Main 1978; SÖFFING, 4. EG-Richtlinie, Mögliche steuerliche Auswirkungen, Herne 1979; HEIBEL, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung: eine Analyse der erfolgsteuerlichen Implikationen des Realsteuerprinzips und des Imparitätsprinzips, Diss., Frankfurt am Main, Köln 1981; POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, Diss., Köln 1983; WEBER, Bilanzrichtlinie, Transformationsgesetz und Steuerbilanz, Diss., Darmstadt, Frankfurt am Main 1985;

BRÖNNER/BAREIS, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart, 9. Aufl. 1991; BMF (Hrsg.), Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993; BMF (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997, „Petersberger Steuervorschläge“, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 61, Bonn 1997; BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1999, 182; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn: zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Diss., Bochum, Berlin 1999; THIELEMANN, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, Diss., Passau 2000; MAYR, Gewinnrealisierung im Handelsrecht und Steuerrecht, Wien 2001; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Münster, Frankfurt am Main 2003; SCHWENK, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts: empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Diss., Tübingen, Wiesbaden 2003; GROSSFELD/LUTTERMANN, Bilanzrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2004; FRITZ-SCHMIED, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Prinzipien und Folgerungen einer periodengerechten und entscheidungsneutralen Konzeption, Habil., Wien 2005; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss., Bonn, Köln 2005; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 12. Aufl. 2010; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten, Diss., Hannover 2011; KPMG (Hrsg.), E-Bilanz, Köln 2012; PRINZ/KANZLER (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM (Hrsg.), E-Bilanz, München 2013; TITZ, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Diss., Wien 2013.

Aufsätze: GENSEL, Die Steuerreform im Königreich Sachsen (Teil I), Annalen des Deutschen Reichs 7 (1874), Sp. 1374; GENSEL, Die Steuerreform im Königreich Sachsen (Teil II), Annalen des Deutschen Reichs 8 (1875), Sp. 1519; DROSTE, Auslegung des § 14 des Einkommensteuergesetzes, VerwaltungsArchiv 5 (1897), 542; LION, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie, in TESCHMACHER (Hrsg.), Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festschrift für Georg von Schanz, Tübingen 1928, 273; LION, Geschichtliche Betrachtungen zur Bilanztheorie bis zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, VjStFR 2 (1928), 401; BECKER, Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann, StuW 1929, 19; AUFERMANN, Die italienische Ertragsteuerbilanz, VjStFR 4 (1930), 151; GRÜNBAUM, Über System und Inhalt des Bilanzsteuerrechts, ZfB 1932, 36; BÜHLER, Besondere Probleme des Bilanzsteuerrechts bei der heutigen Wirtschaftslage, JW 1933, 305; GEBHARDT, Vereinfachung des Bilanzsteuerrechts?, Industrie und Steuer 1933, 176; PENNDORF, Die historische Entwicklung der Bilanz, in MEITHNER (Hrsg.), Die Bilanzen der Unternehmungen, Festschrift für Julius Ziegler, Bd. I, Wien 1933, 125; SCHIERSAND, Anwendbarkeit und Auswirkungen der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die steuerliche Erfolgsbilanz, VjStFR 7 (1933), 12; SCHMIDT, Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und preisrechtliche Gewinn, ZfB 1942, 89; VIEHL, Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen, StuW 1944, Sp. 107; GNAM, Ist die „Steuerbilanz“ eine dynamische Bilanz?, StuW 1956, 244; DÖLLERER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, WPg 1959, 653; BB 1959, 1217; DÖLLERER, Die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht, BB 1964, 95; JACOBS, Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in der Ertragsteuerbilanz, StuW 1969, 633; RAU, Der Referentenentwurf des Einkommensteuergesetzes 1974, DB 1972, 156; KLOTZ, Der Referentenentwurf des Einkommensteuergesetzes 1974, BB 1974, 34; ALSHEIMER, Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1974, 841; MATHIAK, Die „Steuerbilanz“ – ein ergänzungsbedürftiger Sprachgebrauch, DStZ/A 1975, 315; KAMMANN, „Bilanzansatzwahlrechte“ in der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 EStG, StuW 1978, 108; BEISSE, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzlich Streitfragen, in RUPPE (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG 4 (1981), 13; WICHMANN, Das Verständnis der Bilanzierung im Steuerrecht und dessen Beurteilung, DB 1981, 282; KRAMER, Das Bilanzsteuerrecht als selbständige Rechtsmaterie – Ein Beitrag zur Systematisierung

rung des Steuerrechts, *StuW* 1982, 35; SCHNEIDER, Kritische Anmerkungen zur Bilanzfassung des BFH, *StBj.* 1981/82, 175; DÖLLERER, Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz, in BAETGE (Hrsg.), *Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen*, Düsseldorf 1983, 157; MELLWIG, Bilanzrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre, *BB* 1983, 1613; MOXTER, Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, *StuW* 1983, 300; BEISSE, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; LANGEL, Neue Antworten auf bekannte Fragen des Bilanzsteuerrechts, *StBj.* 1983/84, 169; CREZELIUS, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *ZGR* 1987, 1; DÖLLERER, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), *Einzelabschluss und Konzernabschluss*, Frankfurter betriebswirtschaftliches Forum, Bd. 1, Wiesbaden 1988, 91; RAUTENBERG, Externe Rechnungslegung, Maßgeblichkeit und Finanzierung, in AHLERT/Franz/GÖPPL (Hrsg.), *Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument*, Festschrift für Herbert Vormbaum, Wiesbaden 1990, 251; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, *DStJG* 14 (1991), 3; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, *DStJG* 14 (1991), 123; BEISSE, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), *Festschrift Karl Beusch*, Berlin 1993, 77; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER (Hrsg.), *Bilanzrecht und Kapitalmarkt*, Festschrift Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, *StuW* 1995, 366; BIENER, Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts – Was wird auf uns zukommen?, *DStZ* 1997, 345; KRAUS-GRÜNEWALD, Steuerbilanzen – Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip? in BUDDER/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 285; ROBISCH/TREISCH, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz – Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, *WPg* 1997, 156; SCHÖN, Steuerliche Einkünfteermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), *Unternehmen Steuern*, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997, 573; SCHÖN, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts vom ADHGB zum IASC, *ZHR* 161 (1997), 133; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, *FR* 1998, 233; THIEL, Maßgeblichkeit und internationale Bilanzierung, in IDW (Hrsg.), *Weltweite Rechnungslegung und Prüfung: Risiken, Chancen und Konsequenzen einer unaufhaltsamen Entwicklung*; Bericht über die Fachtagung 1997 des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V., Düsseldorf 1998, 91; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, *DStR* 1998, 1343; MOXTER, Wege zur Vereinfachung des Bilanzrechtes, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 619; SIGLOCH, Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, *BFuP* 2000, 157; BEISSE, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BEISSE (Hrsg.), *Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?* Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e.V., Düsseldorf 2001, 1; HENNRICH, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien der Steuerbilanz?, *DStJG* 24 (2001), 301; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, *BB* 2002, 2372; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, *DStZ* 2002, 243; SCHREIBER, Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *StuW* 2002, 105; SEICHT, Bilanztheorie und Bilanzsteuerrecht, in BERTL ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 13; SCHNOOR, Nationale und internationale Aktivierungsgrundsätze der Rechnungslegung in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 2004, 305; HERLINGHAUS, Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, *FR* 2005, 1189; MAYER, Entwicklung der Maßgeblichkeit in Deutschland, in SCHÖN (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln 2005, 147; SCHÖN, The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting, *Tax Law Review* 58 (2005), 111; SCHÖN, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in SCHÖN (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln 2005, 1; HERZIG, Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung, *IStR* 2006, 557; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, *BB* 2008, 152; SIEGEL, Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, Berlin 2008, 301; WEBER-GREL-

LET, BilMoG – Wo bleibt die Reform des Bilanzsteuerrechts?, DB 2008, 2451; HERZIG, Europäisierung und Internationalisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, 751; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 276; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problemfelder des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; RÖDDER, BilMoG und steuerliche Gewinnermittlung, StbJb. 2008/09, 225; LUTTERMANN, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346; PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; SCHNEIDER, Ein Jahrhundert Unmaßgeblichkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Festschrift für Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 705; WATRIN, Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland, der EU und den USA: Ergebnisse der empirischen Forschung, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, München 2010, 495; WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, 2298; BALLWIESER, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz – Zur Rolle und Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, 577; HERZIG, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, Gewinnabgrenzung und -übermittlung, ST 2011, 618; HEY, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – Gewerbesteuer – Gruppenbesteuerung – Verlustverrechnung – Gewinnermittlung, StuW 2011, 131; MAYR, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB, DStJG 34 (2011), 327; PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2011, 534; HERZIG, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, DB 2012, 1; HÜTTEMANN, Die Zukunft der Steuerbilanz, StbJb. 2011/12, 11; KAHLE, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft, DStZ 2012, 61; KAHLE/GÜNTER, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, StuW 2012, 43; P. KIRCHHOF, Zeitgerechtes und rechtzeitiges Bilanzieren – Ein Plädoyer für die gegenläufige Gesamtbilanz, in ERLE/GOETTE/KRIEGER/PRIESTER/SCHUBEL (Hrsg.), Festschrift für Peter Hommelhoff, Köln 2012, 527; MARX, Aktuelle Entwicklungen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, StuB 2012, 291; BODE, Gewinn, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; HENNRICHS, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681; HENNRICHS, Bilanzordnung, StuW 2013, 249; HOFFMANN, Übles Gezerre um die Steuerbilanz, StuB 2013, 41; MARX, Fehlabbildungen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Ubg 2013, 354; PRINZ, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten – Analyse geplanter Neuregelungen zur Besteuerung von Verpflichtungsübernahmen, Ubg 2013, 57; WENDT, Bilanzrecht, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1961; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster, Kurzinfor ESt Nr. 17/2012 v. 14.9.2012, Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz. Gegenüberstellung der wesentlichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz unter Geltung des BilMoG, DB 2012, 2309.

1

I. Grundinformation zu § 5

Die Vorschrift findet ihren historischen Ursprung in den Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetzen von 1874 und ist seit dem EStG 1934 in § 5 verortet (s. Anm. 2). Sie bildet gemeinsam mit §§ 4, 6 und 7 die vier Grundelemente des Regelungssystems für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. In diesem System erfüllt die Vorschrift zwei Funktionen. Sie regelt zum einen die Berücksichtigung der handelsrechtl. GoB im Rahmen des durch § 4 Abs. 1 defi-

nierten BV-Vergleichs. Weil die handelsrechtl. GoB in §§ 238 ff. HGB nur teilweise gespiegelt und durch die handels- und strechtl. wie auch durch die europäische und internationale Bilanzierungspraxis beeinflusst werden, ist diese in § 5 angelegte dynamische Verweisung prinzipienorientiert und offen für vom Steuergesetzgeber nicht vorhergesehene Entwicklungen der Lebenswirklichkeit. Zum anderen enthält die Vorschrift punktuell eigenständige Regelungen über die Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatz), die den handelsrechtl. GoB im Rahmen des BV-Vergleichs vorgehen und die Entwicklungsoffenheit der Vorschrift begrenzen.

Seit dem EStG 1934 ist § 5 als eigenständige, wenn auch mit § 4 Abs. 1 verflochtene Gewinnermittlungsart für solche Stpfl. angelegt, die nach dem HGB buchführungspflichtig sind (EStG 1934), im Handelsregister als Gewerbetreibende eingetragen sind (EStG 1938) oder wie in dem seit dem StNG 1954 geltenden § 5 als Gewerbetreibende ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln. Diese Qualifikation in den Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 korrespondierte ursprünglich auf der Rechtsfolgenseite mit Unterschieden in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5, die durch die Rspr. aber nach und nach eingeebnet wurden (s. Vor §§ 4–7 Anm. 24).

Danach stellt die Vorschrift heute für alle Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, eine Verknüpfung zwischen den wechselseitig handels- wie strechtl. geprägten GoB und dem StRecht her und bildet damit die Ausgangsnorm des Bilanzsteuerrechts.

Die Voraussetzungen und die Reichweite dieser Verknüpfung haben durch den Gesetzgeber in der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift unterschiedliche Ausgestaltungen und in der Rspr., der Verwaltungspraxis und im Schrifttum verschiedene Interpretationen erfahren. Während eine materielle Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für den Ansatz im Rahmen des BV-Vergleichs jeder Fassung des Abs. 1 unangefochten entnommen werden konnte, boten verschiedene Fassungen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 immer wieder Anlass zu der Frage, wieweit nicht nur die GoB für den Ansatz, sondern darüber hinaus der konkrete Ansatz oder die Ausübung von handelsrechtl. Wahlrechten in der korrespondierenden HBil. des Stpfl. für die StBil. bindend sein sollten und ob insoweit Abs. 1 auch eine formelle Maßgeblichkeit enthalten würde. Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (s. Anm. 2) hat Abs. 1 eine Reformulierung erfahren, die diese Diskussion neu befeuert hat (s. Anm. 155).

Die Abs. 1a bis 5 und 7 gestalten die Verknüpfung zwischen HBil.- und StRecht, indem sie die strechtl. Geltung der handelsrechtl. GoB konkretisieren und punktuell einschränken. Abs. 1a regelt die Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Bildung von Bewertungseinheiten (s. Anm. 1700). Abs. 2 beschr. den Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV und schließt damit ein nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB bestehendes beschränktes Aktivierungswahlrecht aus (s. Anm. 1750). Die Abs. 3 bis 4b und 7 formulieren für einzelne Rückstellungsgegenstände die handelsrechtl. GoB ergänzende zusätzliche Voraussetzungen oder Ausschlüsse, deren Auswahl und Inhalt sich nur unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Entstehungsgeschichte und der den Gesetzgeber leitenden fiskalische Motive nachvollziehen lässt. Abs. 5 regelt, im Verhältnis zu den GoB weitgehend deklaratorisch, die Bildung von RAP. Abs. 6 reflektiert die systematische Stellung des § 5 im Regelungsviereck der §§ 4, 5, 6 und 7.

II. Rechtsentwicklung des § 5

Schrifttum: BARTH, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und der auf ihm beruhenden Bilanzfassungen, handelsrechtlich und steuerrechtlich zugleich mit einem wichtigen Buchführungs- und Bilanzbestimmungen enthaltenden Anhang, Bd. II, Steuerrecht, Teilband I, Grundfragen zur Besteuerung gewerblicher Gewinne, Die Form ihrer Besteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht. Der gewerbliche Gewinnbegriff der einzelnen Einkommensteuergesetze (Übersicht), Stuttgart 1955; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; THIEL, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; PREUSKER, Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen, Untersuchung anhand einer Fallstudie über das Zustandekommen des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974, Köln 1979; ZITZELSBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer: eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990; WERNER, Entwicklungsäsuren der Steuer-Bilanz, Diss., Göttingen 1993.

2 1. Entwicklung des § 5

EStG v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Im EStG 1934 (Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 50) finden sich §§ 12 und 13 EStG 1925 mit inhaltlichen Änderungen in §§ 4 und 5 wieder, die damit den formalen Ursprung der heute geltenden Struktur der Gewinnermittlungsarten begründen. Bereits in der amtlichen Überschrift des § 5, „Gewinn bei buchführungspflichtigen Kaufleuten“, kam die Verengung des Geltungsbereichs gegenüber § 13 EStG 1925 zum Ausdruck. Tatbestandsvoraussetzung für die Maßgeblichkeit der GoB war nicht mehr alternativ auch eine tatsächliche Buchführung, sondern allein eine bestehende Buchführungspflicht. Abs. 1 stellte zudem erstmals eine systematische Verbindung zu dem aus der Einnahmen-/Überschussrechnung im § 33 Abs. 1 EStG 1920 evolutionär entstandenen Bestandsvergleich nach § 4 her:

„Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das BV anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen“.

§ 5 Abs. 2 EStG 1934 enthielt eine Regelung zur Bilanzänderung.

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): § 5 knüpfte mit geänderter amtlicher Überschrift, „Gewinn bei Vollkaufleuten“, nicht mehr an die Buchführungspflicht, sondern an die Eintragung im Handelsregister an, um die Verwaltung von der materiellen Feststellung der Buchführungspflicht bei nicht eingetragenen Kaufleuten zu entlasten:

„Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das BV anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 4) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen“.

§ 5 Abs. 2 wurde § 4 Abs. 2.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 213) **und zur Neubekanntmachung des Einkommensteuergesetzes v. 21.12.1954 (EStG 1955)** (BGBl. I 1954, 441): Der Geltungsbereich des § 5 wurde unter der Über-

schrift „Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden“, ähnlich § 13 EStG 1925, wieder auf alle Gewerbetreibenden ausgedehnt, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen. Auf der Rechtsfolgenseite wurden die GoB durch das Adjektiv „handelsrechtliche“ konkretisiert:

„Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die BA (§ 4 Abs. 4), über die Bewertung (§§ 6, 6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen“.

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 294): § 5 wird neu gegliedert und ergänzt. Der bisherige Satz 1 wird wortgleich Abs. 1. Eingefügt werden das Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV in Abs. 2 (s. Anm. 1751) und Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 (s. Anm. 2151). Der bisherige Satz 2 wird wortgleich Abs. 4 (s. Anm. 2001).

Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 321): Der RefE v. 10.12.1971 eines EStG 1974 (wiedergegeben bei KLOTZ, BB 1972, 34; RAU, DB 1972, 156 [158 f.]) sah anknüpfend an das Gutachten der Steuerreformkommission (s. Anm. 12) eine eigenständige StBil. und eigenständige strechtl. Bilanzierungsregeln vor. Die handelsrechtl. GoB sollten demgegenüber nur noch subsidiäre Bedeutung haben (vgl. POHL, Entwicklung des ertragsteuerrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 225 f.). Der RegE eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9.1.1974 (BTDrucks. 7/1470) hielt für eine begrifflich selbständige StBil. an der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB als Ausgangsgrundsatz fest, sah aber verbunden mit einer Umgliederung der §§ 4 ff. eigenständige Bilanzierungsregeln vor, die überwiegend den damaligen aktienrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen entsprachen.

Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Reform der Gewinnermittlungsvorschriften entsprechend einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 7/2180) zurückgestellt (zu den wahltaktischen Hintergründen: PREUSKER, Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen, 1979, 94 ff.) und später nicht weiter verfolgt. Das Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 änderte § 5 schließlich nur durch Streichung des bisherigen Klammerzusatzes in Abs. 4.

Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO 1977) v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. 1976, 694; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 341): Die Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 werden in Reaktion auf die Entscheidung des BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (BTDrucks. 7/5458, 8) um ein Aktivierungsgebot für Zölle und Verbrauchsteuern ergänzt, die auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des AV entfallen (s. Anm. 2151).

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 368): Die Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 werden in Reaktion auf die Ent-

scheidung des BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625 (BTDrucks. 8/4157, 4) ergänzt um ein Aktivierungsgebot für als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen (s. Anm. 2151).

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 373): Nach Abs. 2 wird in Reaktion auf BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748 (BTDrucks. 9/2074, 62) ein neuer Abs. eingefügt, der die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte konkretisiert und beschränkt. Die bisherigen Abs. 3 und 4 werden Abs. 4 und 5 (s. Anm. 1951).

Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 413): Nach Abs. 3 wird in Reaktion auf BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (BRDrucks. 100/88; BTDrucks. 11/2536, 31) ein neuer Abs. eingefügt, der die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen konkretisiert und beschr. (s. Anm. 2000). Die bisherigen Abs. 4 und 5 werden Abs. 5 und 6.

Wohnungsbauförderungsgesetz v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 426): Abs. 1 wird um einen Satz 2 ergänzt, der die übereinstimmende Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. vorschreibt („Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“). Dies sollte nach der Gesetzesbegründung sowohl für Ansatz- als auch Bewertungswahlrechte gelten (BRDrucks. 100/88, 249; BTDrucks. 11/5970, 36), eine Intention die durch die zeitgleich vorgenommene Streichung des § 6 Abs. 3 untermauert wurde (s. § 6 Anm. 2).

Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 v. 22.4.1997 (BTDrucks. 13/7480): § 5 sollte im Zuge einer Umgliederung des EStG in § 11 übernommen werden. Nach Abs. 4 sollte ein neuer Abs. 5 eingefügt werden, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften regelt. Der Vorschlag scheiterte an der fehlenden Zustimmung des BRats zum gesamten Reformvorhaben (BTDrucks. 13/8798).

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 472): Nach Abs. 4 wird ein neuer Abs. 4a eingefügt, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften regelt (s. Anm. 2051).

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 487): Abs. 4 wird um ein Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumzusagen ergänzt, bei denen der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft vor dem 1.1.1993 erworben hat (s. Anm. 1831). Nach Abs. 4a wird ein neuer Abs. 4b eingefügt, der einleitend ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für Aufwendungen unterstreicht, die AK oder HK für ein WG sind und dieses Passivierungsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wiederaufbereitung von Kernbrennstäben konkretisiert (s. Anm. 2101).

Steuerbereinigungsgesetz v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999 I 2601; BStBl. I 2000, 13; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 489): Nach Abs. 2 wird ein Abs. 2a eingefügt, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für Verbind-

lichkeiten regelt, die mit zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1900).

Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 506): Abs. 4b Satz 1 wird neu gefasst und regelt nunmehr deutlicher ein Passivierungsverbot nur für Rückstellungen für solche Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AK oder HK eines WG zu aktivieren sind (s. Anm. 2101).

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 549): Nach Abs. 1 wird ein Abs. 1a eingefügt, der vorschreibt, dass die in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten in der stl. Gewinnermittlung nachzuvollziehen sind (s. Anm. 1701). Abs. 4a erhält einen Satz 2, der insoweit eine Ausnahme vom Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften regelt (s. Anm. 2051).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 558): Die Überschrift des § 5 wird neugefasst, um den durch das HRefG v. 22.6.1998 (BGBl. I 1998, 1474) geänderten Kaufmannsbegriff redaktionell nachzuvollziehen: „§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden“.

BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 587): Abs. 1 wird neu gefasst. Dabei wird Abs. 1 Satz 2 idF WoBauFG v. 22.12.1989, der die einheitliche Wahlrechtsausübung vorsah, gestrichen und Satz 1 um einen einschränkenden Halbs. ergänzt. Anzusetzen ist das nach handelsrechtl. GoB auszuweisende Vermögen nur noch, wenn nicht „im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts“ ein anderer Ansatz gewählt wird oder wurde (s. im Einzelnen Anm. 194). Abs. 1a wird ein neuer Satz 1 vorangestellt: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden“ (s. Anm. 2051). Abs. 4a Satz 2 wird bezogen hierauf redaktionell ergänzt.

AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): Dem § 5 wird ein neuer Abs. 7 angefügt, der den Ansatz übernommener Verpflichtungen beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolgern regelt (s. Anm. 2401). Die zusammen mit einem neuen § 4f eingefügte Regelung hat zum Ziel, beim ursprünglich Verpflichteten bestehende Passivierungsverbote für den Übernehmer gesetzlich zu perpetuieren. Sie beschr. die steuerwirksame Hebung stiller Lasten nach Verpflichtungsübernahmen und mildert zugleich durch eine nach Satz 5 zu bildende gewinnmindernde Rücklage die Gewinnauswirkung dieses Passivierungsverbots beim Übernehmer (BT-Drucks. 16/68, 74; RIEDEL, FR 2014, 6; M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [59]).

Einstweilen frei.

3–9

2. Reformvorschläge

a) Bericht der Einkommensteuerkommission (1964)

10

Eine 1958 vom BmF eingesetzte Einkommensteuerkommission hat in ihrem 1964 veröffentlichten Ber. vorgeschlagen, den bisher in §§ 4 und 5 geregelten BV-Vergleich unter wortlautgleicher Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in einem reformulierten § 4 Abs. 1 zusammenzufassen und damit formell

den Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf alle Stpfl. auszuweiten, die ihr Betriebsergebnis durch BV-Vergleich ermitteln.

BMF, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte – Bericht der Einkommensteuerverwaltungskommission, 1964, 82, 87, 377 f.

Der Gesetzgeber hat diesen Vorschlag nicht aufgegriffen.

11 b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats zur Reform der direkten Steuern sah Anpassungen der Gewinnermittlungsregeln nur bei den Abschreibungsmethoden für Absetzungen für Abnutzungen und bei Sonderabschreibungen vor.

BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer), 1967, 20 f.

12 c) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)

Eine 1968 vom BMdF eingesetzte Steuerreformkommission legte in ihrem 1971 veröffentlichten Abschlussbericht den Entwurf für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht vor. Der Entwurf beruhte auf einer inhaltlichen Übernahme der handelsrechtl. Bilanzierungsvorschriften und verzichtete auf eine allgemeine formale Verknüpfung der StBil. mit der HBil.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, V 20, 433.

Während damit der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz aufgegeben worden wäre, regelte der Entwurf gleichzeitig gegenüber der damals geltenden Rechtslage weiterreichende punktuelle formale Verknüpfungen mit der aufgestellten HBil. So sollte etwa die Bildung von Rückstellungen in der StBil. von der entsprechenden Bilanzierung in der korrespondierenden HBil. abhängig gemacht werden. Für Teilwertabschreibungen bildete die Bewertung in der korrespondierenden HBil. die maßgebliche Untergrenze.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, 435 ff. und Anl. 32 § B Abs. 1 Nr. 4, § C Abs. 1 Nr. 1.

Der Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9.1.1974 (BTDrucks. 7/1470) enthielt dem folgend ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht. In dem dem Gutachten zeitlich folgenden Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769) hat der Gesetzgeber diesen Vorschlag nicht aufgegriffen. Der RegE v. 26.10.1973 bekannte sich ausdrückl. zur Fortgeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (BTDrucks. 7/1470, 223).

13 d) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)

Der von JOACHIM LANG 1984 vorgelegte Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG behielt den Maßgeblichkeitsgrundsatz bei, reduzierte Durchbrechungen der Maßgeblichkeit und kodifizierte Teile des durch Richterrecht und Verwaltungspraxis entwickelten Bilanzsteuerrechts (s. Anm. 183).

14 e) Petersberger Steuervorschläge (1997)

Eine vom BMdF 1996 einberufene Steuerreform-Kommission diskutierte mit dem Ziel einer Absenkung der Nominalsteuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage Einschränkungen der Maßgeblichkeit bis hin zu deren Aufhebung (BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der

Rechnungslegung, 2001, 66, mwN), sprach sich dann aber in 1997 veröffentlichten Vorschlägen zur Reform der Einkommensbesteuerung („Petersberger Steuervorschläge“) stattdessen für dessen Beibehaltung im Grundsatz und gleichzeitig für weitere Durchbrechungen aus.

BMF, Reform der Unternehmensbesteuerung, Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997, „Petersberger Steuervorschläge“, 1997, 16.

Ein auf der Grundlage der Petersberger Steuervorschläge von den Regierungsfractionen vorgelegter Gesetzentwurf v. 22.4.1997 für ein StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7480) bezifferte die finanziellen Auswirkungen der vorgesehenen Änderungen bei den Gewinnermittlungsvorschriften auf ein Mehraufkommen von 18 Mrd. DM (BTDrucks. 13/7480, 171; nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses waren es 24 Mrd. DM, BTDrucks. 13/8023, 51) und legte damit den Fiskalzweck der vorgesehenen weiteren Ablösung der strechtl. von der handelsrechtl. Gewinnermittlung offen. Das StReformG 1999 scheiterte an der versagten Zustimmung des BRats (BTDrucks. 13/8798). Die Vorschläge, etwa die Einschränkung von Drohverlustrückstellungen, fanden aber teilweise Eingang in das Unternehmensteuerreformgesetz 1997 (Einfügung des Abs. 4a, Verbot von Drohverlustrückstellungen) und das spätere StEntlG 1999/2000/2002.

f) Brähler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999)

15

Eine vom BMdF nach der Bundestagswahl 1998 eingesetzte Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung fasste keine Beschlüsse zur Reform der Gewinnermittlungsregeln, fügte aber ihrem 1999 veröffentlichten Abschlussbericht die von JOACHIM LANG erarbeiteten „Perspektiven der Unternehmensteuerreform“ als Anhang bei. Diese knüpften, mit das Steuerbilanzrecht betreffenden Reformvorschlägen, an das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 an. Eine notwendige Neuordnung des Steuerbilanzrechts sollte auf dem Konzept der Maßgeblichkeit der HBil. aufbauen, aber unter dem Vorbehalt eines steuergesetzlichen Bilanzrechts stehen, in dessen Zentrum die Kernfrage der Ausgestaltung eines strechtl. Vorsichtsprinzips gestanden hätte.

BMF, Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, 182 f.

g) Steuergesetzbuch (2006/2013)

16

Eine unter Leitung von JOACHIM LANG unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft konstituierte Kommission „Steuergesetzbuch“ hat erstmals 2006 einen Vorschlag für eine Ertragsteuerreform vorgelegt, der die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in ein, von einer Arbeitsgruppe um NORBERT HERZIG entwickeltes, eigenständiges Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) überführt, das die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ohne Bezüge zu den handelsrechtl. GoB selbständig regelt und dabei inhaltlich die IAS/IFRS zum Ausgangspunkt nimmt (s. Anm. 185).

h) Bundessteuergesetzbuch (2011)

17

Ein von PAUL KIRCHHOF 2011 in Gestalt eines Bundessteuergesetzbuchs vorgelegter Vorschlag zur Reform des StRechts umfasst eine selbständige Bilanzordnung, die perspektivisch die Grundlage für eine Einheitsbilanz bilden soll, die „im Zusammenwirken von Unternehmensrecht, Finanzmarktrecht, Arbeits-

recht, Verbraucherschutz, Aufsichtsrecht, Planungsrecht und Steuerrecht“ zu entwerfen sei (KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066), zunächst aber nur für das Ertragsteuerrecht die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich definiert und sich von den handelsrechtl. GoB ablöst (s. Anm. 186).

18–29 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)

30 a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts

Die Vorschrift bestimmt das handelsrechtl. System der periodischen Gewinnermittlung zum Ausgangspunkt für die Ermittlung der jährlichen Bemessungsgrundlage der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer durch BV-Vergleich

zur Bedeutung des BV für den Gewinnbegriff des EStG s. § 4 Anm. 15; zum Verhältnis des BV zu den Bilanztheorien s. § 4 Anm. 16 f.

und bildet damit die Grundnorm des Bilanzsteuerrechts. Der Verweis auf die handelsrechtl. GoB in Abs. 1 verkörpert zugleich mehrere wesentliche Grundentscheidungen für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich, in denen der einfache Gesetzgeber bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit den Prinzipien der handelsrechtl. Gewinnermittlung folgt.

31 b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses

Mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB ist die Grundentscheidung des einfachen Gesetzgebers verbunden, in die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich sämtliche dem Geschäftsvermögen des Stpfl. zuzurechnenden Vermögensgegenstände, Schulden und RAP einzubeziehen. Dies ergibt sich aus dem GoB der Vollständigkeit (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die daraus im Grundsatz folgende Berücksichtigung handelsrechtl. auszuweisender Wertänderungen haben die historischen Gesetzgeber mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln seit den Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetzen zunächst unbeeinflusst von der finanzwissenschaftlichen Diskussion des Einkommensbegriffs

MATHIAK, Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874/78, 2005, 20 f., mit einer Darstellung der zeitlich vor den Beiträgen von FUISTING und SCHANZ entwickelten finanzwissenschaftlichen Einkommenstheorien; PEZZER, DSjG 14 (1991), 3 (12).

bewusst verbunden und nur den Kreis des für die stl. Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Vermögens unterschiedlich weit gezogen.

32 c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip

Die Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB bedeutete im System der Einkünftermittlung durch BV-Vergleich ursprünglich eine einfachgesetzliche Grundentscheidung für die Besteuerung von unrealisierten Wertgewinnen und Wertverlusten des BV. Die Art. 31 ADHGB 1861 und § 40 HGB 1897 sahen im

Grundsatz eine Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände mit dem beizulegenden (Zeit-)Wert ohne Begrenzung auf die AHK vor. Daraus folgte die Rspr. die Einbeziehung unrealisierter Wertgewinne in die stl. Bemessungsrundlage.

SächsOVG v. 30.12.1901, Nr. 188 II S, JbSächsOVG 1, 343, 348; BARTH, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II/1, 1955, 212 f., mwN aus der Rspr. des RG und des PrOVG.

Erst als sich zunächst im Aktienrecht und später in der kaufmännischen Praxis mit dem Realisationsprinzip die AHK als Bewertungsobergrenze durchsetzten, vollzog die Rspr. diese Praxis mit Verzögerung für die stl. Gewinnermittlung nach (BARTH, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II/1, 1955, 216 f., mwN). Mit der unveränderten Fortschreibung der Maßgeblichkeit auf der Grundlage dieser veränderten GoB übernahm der einfache Gesetzgeber das Realisationsprinzip als Grundentscheidung für die Bemessung der Leistungsfähigkeit im Ertragsteuerrecht (PEZZER, DStjG 14 [1991], 3 [22]; zum Realisationsprinzip als verfassungsdirigiertem Grundsatz des EStRechts s. § 2 Anm. 12).

d) **Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip**

33

Mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB ist im System der Abschnittsbesteuerung (s. § 2 Anm. 900) weiter die Grundentscheidung für ein vermögensorientiertes Periodisierungsprinzip getroffen (BEISSE, DStjG 4 [1981], 13 [15]). Die Leistungsfähigkeit buchführungspflichtiger oder freiwillig buchführender Stpfl. bemisst sich in dem vom Gesetz festgelegten Zeitausschnitt der unternehmerischen Betätigung (s. § 4a Anm. 20; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 22 ff.) mit der handelsrechtl. Gewinnermittlung nicht nach tatsächlichen Zahlungsströmen, sondern nach dem Saldo vermögenswirksamer Aufwendungen und Erträge (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Entschieden ist mit dem Verweis auf die GoB damit zum einen, dass durch betriebliche Investitionen und Desinvestitionen bewirkte Umschichtungen des BV bei der Bemessung des stbaren Einkommens zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht zu berücksichtigen sind. Entschieden ist mit der Maßgeblichkeit zum anderen, dass zeitraumbezogene Einnahmen und Ausgaben nicht der Periode zuzuordnen sind, in der sie zahlungswirksam werden, sondern derjenigen, in der sie vermögenswirksam werden, weil sie zu dieser Periode wirtschaftlich gehören (ZÜLCH in BAETGE, HdJ, I/2, Rn. 63, 80). Diese wirtschaftliche Zuordnung folgt sowohl für Erträge als auch für Aufwendungen nach den handelsrechtl. GoB grds. dem Realisationsprinzip (KLEINDIEK in Großkomm. HGB, 2014, § 252 Rn. 31, 44), das bei der Periodenzuordnung der Aufwendungen durch das Imparitätsprinzip beeinflusst wird.

e) **Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit**

34

Mit dem Verweis auf die handelsrechtl. GoB hat sich der einfache Gesetzgeber schließlich bewusst dafür entschieden, bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit der buchführungspflichtigen oder freiwillig Bücher führenden Gewerbetreibenden grds. auch den kaufmännischen Grundsatz der Vorsicht zu berücksichtigen (SCHULZE-OSTERLOH, DStjG 23 [2000], 67 [73]). Damit ist zunächst das grundsätzliche Gebot verbunden, Bewertungsspielräume vorsichtig wahrzunehmen (s. Anm. 340). Daraus folgt weiter das grundsätzliche Verbot, Erträge auszuweisen, die sich nach den handelsrechtl. GoB noch nicht realisiert haben, weil sie einen Markttest durch eine Außentransaktion noch nicht durchlaufen haben. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt schließlich auch das grundsätzliche Gebot der Antizipati-

on vorhersehbarer Verluste. Diese auf der Grundlage der GoB angelegte vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit buchführungspflichtiger und freiwillig buchführender Gewerbetreibender ist keine ungerechtfertigte Subvention derjenigen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (so SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 [716]), sondern trägt dem Umstand Rechnung, dass die Leistungsfähigkeit des Stpfl., bezogen auf einen aus Sicht der unternehmerischen Betätigung mit dem Wj. (s. § 4a Anm. 1) beliebig herausgegriffenen Zeitabschnitt, viel schwieriger zu bestimmen ist als nach dem Überschuss zu bemessende Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen. Das Vorsichtsprinzip ist damit Ausgleich einer unvermeidbaren Unschärfe der Periodisierung unternehmerischen Erfolgs und nicht deren Ursache (dagegen ISMER, DStJG 34 [2011], 91 [113]: Scheingenauigkeit der Periodisierung, die durch das Vorsichtsprinzip beeinträchtigt werde).

35 2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln

Abs. 1 verweist dynamisch auf die GoB als ein selbständiges Regelungssystem. Weil die GoB in §§ 238 ff. HGB nur teilweise gespiegelt und sowohl durch die handels- und strechtl. als auch durch die europäische und internationale Bilanzierungspraxis beeinflusst werden, ist diese in § 5 angelegte dynamische Verweisung prinzipienorientiert und offen für vom Steuergesetzgeber nicht vorhergesehene Entwicklungen der Lebenswirklichkeit. Mit der Maßgeblichkeit hatte sich der historische Gesetzgeber bewusst dafür entschieden, bei den Handel- und Gewerbetreibenden Regelungen zum Ausgangspunkt der Steuerbemessung zu nehmen, die seinem unmittelbaren Einfluss entzogen sind und die er nur punktuell durch handelsrechtl. Regelungen steuern und durch strechtl. Regelungen korrigieren kann. Die ursprüngliche Bedeutung dieser dynamischen Verweisung auf kaufmännische Rechnungslegungskonventionen zeigt sich in der Entwicklungsgeschichte der Maßgeblichkeit besonders deutlich an der anfänglich der kaufmännischen Bilanzierungspraxis entsprechenden Berücksichtigung unrealisierter Wertzuwächse bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit, die sich ohne Eingriff des Gesetzgebers mit den kaufmännischen Gebräuchen zur Bemessung der Leistungsfähigkeit nach dem Realisationsprinzip weiterentwickelte (s. Anm. 32).

Der dynamische Verweis auf ein Regelungssystem, das sich nach vorhersehbaren Prinzipien selbständig fortentwickelt, ist für den Gesetzgeber grds. vorteilhaft, weil er dadurch aus der fortwährenden Entwicklung der unternehmerischen Lebenswirklichkeit entstehende Regelungsbedürfnisse ohne laufend wiederkehrende gesetzgeberische Maßnahmen zeitnah erfüllen kann. Er fordert von ihm aber in dem Maße Reaktionen, in dem er der kaufmännischen Praxis fremde Vorstellungen der Verteilungsgerechtigkeit und Steueraufkommenserwartungen entwickelt und daraus eigene Maßstäbe der Gewinnermittlung ableitet. Durchbrechungen der Maßgeblichkeit begrenzen die Reichweite der dynamischen Verweisung, erhalten aber deren Vorzüge.

Mit der Entwicklung der GoB von kaufmännischen Gebräuchen zu Rechtsnormen, die eine hoheitliche Entscheidung über den Ausgleich widerstreitender privater und öffentlicher Rechnungslegungsinteressen wiedergeben, hat sich der Charakter des Bezugssystems der Maßgeblichkeit verändert. Die GoB sind durch deren weitreichende Kodifikation im HGB näher an den gleichen Gesetz-

geber gerückt, der auch die Bedeutung der GoB für die stl. Gewinnermittlung im Blick hat. Das führt zu einem faktischen Wahlrecht des Gesetzgebers, strechtl. Ziele entweder im StRecht in der Ausgestaltung der Maßgeblichkeit oder im Handelsrecht durch Beeinflussung der GoB zu verfolgen.

3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB

36

Konkretisierung handelsrechtlicher Ansatzvorschriften: Abs. 1a, 2a, 3, 4b und 5 enthalten neben typisierenden Durchbrechungen der Maßgeblichkeit im System der GoB folgerichtige Klarstellungen und Konkretisierungen über Bilanzansatz und Bewertung (s. Anm. 1700, 1711, 1900, 1952, 2103, 2151).

Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Abs. 2 durchbricht die handelsrechtl. GoB und dient dabei der Objektivierung der stl. Gewinnermittlung. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG spiegelte Abs. 2 die handelsrechtl. GoB, die in § 248 Abs. 2 HGB idF. AktG 1965 ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle WG des AV vorsahen (s. Anm. 1765). Der durch das BilMoG neu gefasste § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB regelt nunmehr ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle WG, das Abs. 2 mit neuer Bedeutung konstitutiv für die stl. Gewinnermittlung eliminiert und damit verhindert, dass das Ziel einer objektiven stl. Gewinnermittlung durch ein Ansatzwahlrecht und unsichere Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen WG gefährdet wird (s. Anm. 1755).

Öffnungsklausel für steuerrechtliche Lenkungs- und Subventionsnormen: Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 erlaubt Durchbrechungen der Maßgeblichkeit zur Ausübung stl. Wahlrechte, mit denen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Ziele entgegen der zutreffenden Bemessung der Leistungsfähigkeit verfolgt werden (s. Anm. 280).

Fiskalzweckmotivierte Passivierungsverbote: Abs. 4, 4a und 7 enthalten uE Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, die sich allein mit dem Ziel der Sicherung und Erhöhung des Steueraufkommens über die Gestaltung der Bemessungsgrundlage rechtfertigen lassen (s. Anm. 2003, 2052, 2403).

Bewertungsvorbehalte: Abs. 6 regelt den Vorrang der strechtl. Bewertungs- und Abschreibungsregeln in §§ 6 und 7, die die GoB mit den Zielen der Objektivierung der stl. Gewinnermittlung, der Wirtschaftslenkung und der Steueraufkommenssicherung teilweise durchbrechen und teilweise konkretisieren (s. § 6 Anm. 3 und § 7 Anm. 9).

Einstweilen frei.

37–39

4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen

a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht

Schrifttum: MEILICKE, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992, 969; AHMANN, Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung – eine Zwangsehe?, in RAUPACH (Hrsg.), Ertragsbesteuerung: Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, Festschrift Ludwig Schmidt, München 1993, 269; MEYER-ARNDT, Die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs für das Bilanzrecht, BB 1993, 1623; MOXTER, Zum Umfang der Entscheidungskompetenz des Europäischen Gerichtshofes im Bilanzrecht, BB 1995, 1463; WEBER-GRELLET, Europäisiertes Steuerrecht, StuW 1995, 336; BIENER, Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht,

StBj. 1995/96, 29; GROH, Bilanzrecht vor dem EuGH, DStR 1996, 1206; HOFFMANN, Das deutsche Bilanzrechtsverständnis auf dem Prüfstand des EuGH, BB 1996, 1051; WEBER-GRELLET, Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH, DB 1996, 2089; DE WERTH, Bilanzrecht und Europarecht, RIW 1996, 763; DAUTZENBERG, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bei mittelbarer Bedeutung von EG-Recht, FR 1997, 690; HENNRICHS, Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht, ZGR 1997, 66; HERLINGHAUS, „Tomberger“ und die Folgen – ein Beitrag zur Frage der Entscheidungskompetenz des EuGH im Handels- und Steuerbilanzrecht, IStR 1997, 529; KEMPERMANN, Ausstrahlung der EuGH-Entscheidung zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden auf die steuerliche Gewinnermittlung, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 105; KROPFF, Phasengleiche Gewinnvereinnahmung aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofs, ZGR 1997, 115; MAYER-WEGELIN, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung, Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; W. MÜLLER, Der Europäische Gerichtshof und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 87; OFFERHAUS, Das Verhältnis zwischen dem Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, DStZ 1997, 501; SCHULZE-OSTERLOH, Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof, DStZ 1997, 281; WEBER-GRELLET, Europäisierung des deutschen Bilanzrechts – Perspektiven und Entwicklungen, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 95; BEISSE, „True and fair view“ in der Steuerbilanz? Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen, DStZ 1998, 310; HERZIG/DAUTZENBERG, Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung auf die Steuerbilanz, BFuP 1998, 23; HERZIG/RIECK, Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung, IStR 1998, 309; WALZ, Der Einfluß der Globalisierung und Europäisierung auf die Auslegung des geltenden Bilanzrechts (Einzelabschluss), in BALLWIESER (Hrsg.), Rechnungslegung und Steuern international: Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 9. und 10. Mai 1997, Düsseldorf 1998, 83; DZIADKOWSKI, DE + ES: Quo vadis, Steuerbilanz?, IStR 1999, 636; DZIADKOWSKI, Der EuGH entscheidet zu deutschem Bilanzrecht, FR 1999, 1300; HABERSACK/MAYER, Die überschießende Umsetzung von Richtlinien. Normauslegung und Rechtsweg im Grenzbereich zwischen deutschem und europäischem Privatrecht, JZ 1999, 913; HERKENROTH/KÖRNER/RODEWALD, Vorlagefähigkeit bilanzsteuerrechtlicher Fragen an den EuGH am Beispiel von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, DStR 1999, 9; HOFFMANN, Tomberger rediviva – Die phasengleiche Aktivierung im Spannungsfeld von BGH, EuGH und BFH, DStR 1999, 788; HOFFMANN, Der EuGH als Mentor des deutschen Bilanzsteuerrechts – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 14.9.1999, DStR 1999, 1686; KEMPERMANN, Vorlagebeschluß an GrS: Vorlagepflicht des BFH an den EuGH zum Inhalt der Bilanzrichtlinie, FR 1999, 135; KESSLER, Der EuGH und das Gebot des true and fair view, StuB 1999, 1314; KOLB, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleiße zum Gemeinschaftsrecht? in BREUNINGER (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler, München 1999, 377; NOVACEK, Rückstellungen und (europarechtliche) Maßgeblichkeit, ÖStZ 1999, 615; PETER/EICHHOFF, Zur Diskussion über die Zuständigkeit des EuGH für das deutsche Steuerbilanzrecht, EWS 1999, 436; BÄRENZ, Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht, DStR 2001, 692; BÄRENZ, Gemeinschaftsrechtliche und nationale Vorlagepflichten des BFH im Handelsbilanzrecht, StuB 2001, 862; BROER, Vorlagepflicht des BFH beim EuGH in bilanzsteuerrechtlichen Fragen, RIW 2001, 756; BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Diss., Konstanz 2001; KAHLE, Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 2001, 126; BÄRENZ, Der EuGH und das deutsche Steuerbilanzrecht, DStR 2003, 492; DE WERTH, Bilanzsteuerrecht und Europarecht: Anmerkungen zum BIAO-Urteil des EuGH, RIW 2003, 460; HERZIG, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, 1; M. LANG, Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht, in BERTL ua. (Hrsg.) Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 199; LOHSE, Zuständigkeit der EuGH für Auslegung des Gemeinschaftsrechts – Bezugnahme des deutschen Steuerbilanzrechts auf Bilanzrichtlinie, EWS 2003, 129; SCHEFF-

LER, Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungskompetenz, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 7.1.2003 – Rs. C-306/99, StuB 2003, 298; BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, Diss., Berlin 2004; DZIADKOWSKI, Der Fall BIAO: „Ab welchem Zeitpunkt sind IAS anzuwenden?“; IStR 2004, 323; SCHEFFLER, Europäisierung des Bilanzsteuerrechts, StuB 2004, 776; SCHÖN, Europäisches Bilanzrecht und steuerliche Maßgeblichkeit, JbFStR 2003/2004, 44; AHMANN, Das Ertragsteuerrecht unter dem Diktat des Europäischen Gerichtshof? Können wir uns wehren?, DStZ 2005, 75; BÄRENZ, Rückstellung für Risikounterbeteiligung am Auslandskredit – Konträre Positionen von BFH und EuGH hinsichtlich Wertaufhellung, DStR 2005, 243; DZIADKOWSKI, Der Fall „Banque internationale pour l’Afrique occidentale“ (BIAO), ZSteu. 2005, 262; HERLINGHAUS, Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, FR 2005, 1189; REICH/HELLOS, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfe iSd. Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; JENSEN-NISSEN/LOCHMANN, Maßgeblichkeit und Kapitalerhaltung – Maßgeblichkeitsgrundsatz auf dem Prüfstand europäischer Entwicklungen, StuB 2006, 307; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87; RODE, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb: zur Relevanz des europäischen Beihilfenrechts für das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, Diss., Bonn, Hamburg 2006; BIRKENMAIER, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung – Unter Berücksichtigung der Anpassung der polnischen Sonderwirtschaftszonen an den gemeinschaftlichen Besitzstand, Diss., Heidelberg, Baden-Baden 2007; CHRISTIANSEN, Passivierung von Verbindlichkeiten – Zur „Mitwirkung“, des EuGH, DStR 2007, 1178; SEDEMUND, Europäisches Ertragsteuerrecht, Baden-Baden 2008; ECKHOFF, Der Europäische Gerichtshof und das Deutsche Bilanzsteuerrecht, in ROTH (Hrsg.), Europäisierung des Rechts (Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg 2009/2010), Tübingen 2010, 11; ELICKER, Die Unionsgrundrechte nach Lissabon: Ein starker Hebel im Finanzprozess, DStZ 2011, 162; JARASS, Die Bindung der Mitgliedstaaten an die EU-Grundrechte, NVwZ 2012, 457; LENAERTS, Die EU-Grundrechtecharta: Anwendbarkeit und Auslegung, EuR 2012, 3; DANNECKER, Zur Reichweite der EU-Grundrechtecharta, JZ 2013, 616; RABE, Grundrechtsbindung der Mitgliedstaaten, NJW 2013, 1407; WEISS, Grundrechtsschutz durch den EuGH: Tendenzen seit Lissabon, EuZW 2013, 287.

aa) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Bilanzsteuerrecht

40

Die unionsrechtl. Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten gehen als unmittelbar geltendes Unionsrecht § 5 vor. Auf dem Gebiet der stl. Gewinnermittlung sind das insbes. die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Sie verbieten Diskriminierungen aufgrund der Staatszugehörigkeit und ungerechtfertigte Beschränkungen der grenzüberschreitenden unternehmerischen Betätigung, die sich auch aus einer Ungleichbehandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Sachverhalte bei der stl. Gewinnermittlung ergeben können.

ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 24 ff., 79 ff.; HAHN, DStZ 2005, 433 (434); HAHN, DStZ 2005, 469 (470).

Für den geltenden § 5 haben die Grundfreiheiten keine praktische Bedeutung, weil weder § 5 noch die von diesem in Bezug genommen handelsrechtl. GoB zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten differenzieren.

bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht

41

Die mit dem Vertrag von Lissabon (ABl. EU 2007 Nr. C 306) in das Unionsprimärrecht aufgenommene Charta der Grundrechte (ABl. EU 2007 Nr. C 303, 1) ist seit dessen Inkrafttreten am 1.12.2009 (Art. 54 Abs. 2 AEUV iVm. Bek. v. 13.11.2009, BGBl. II 2009, 1223) unmittelbar anwendbares Unionsrecht, das

nach dem Wortlaut des Art. 51 Abs. 1 Grundrechtecharta „für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Anwendung des Unionsrechts gilt“.

Zur zeitlichen und sachlichen Geltung der Charta der Grundrechte aus nationaler Sicht: BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, DB 2013, 1700, unter II.1.b dd; BAG v. 8.12.2012 – 6 AZN 1371/11, BAGE 140, 76, unter II.1.b bb.

Der EuGH legt den Anwendungsbereich der Charta weit aus. Die dort niedergelegten Grundrechte binden die Mitgliedstaaten nicht nur bei der Umsetzung von Richtlinien, sondern darüber hinaus im gesamten Anwendungsbereich des Unionsrechts in allen unionsrechtl. geregelten Fallgestaltungen und zwar auch dann, wenn diese nur Gegenstand von inhaltlich begrenzten Harmonisierungsmaßnahmen geworden sind.

EuGH v. 26.2.2013 – Akerberg Fransson, C-617/10, AO-StB 2013, 129, unter Nr. 19 ff., m. Anm. HAHN, jurisPR-SteuerR 30/2013 Anm. 4 und BEYER, AO-StB 2013, 130; EuGH v. 22.12.2010 – DEB, C-279/09, EuGHE 2010, I-13849; EuZW 2011, 137, Rn. 30; ELICKER, DStZ 2011, 162, unter II 1; JARASS, NVwZ 2012, 457; LENAERTS, EuR 2012, 3 (4); DANNECKER, JZ 2013, 616; RABE, NJW 2013, 1407; WEISS, EuZW 2013, 287 (288).

Damit können die Unionsgrundrechte, etwa der Allgemeine Gleichheitssatz, in einer eigenen Auslegung durch den EuGH, über die Geltung der Bilanzrichtlinie (s. Anm. 43) auch für das Bilanzsteuerrecht bedeutsam werden. Eine Erweiterung der durch die Union wahrgenommenen Kompetenzen auf dem Gebiet der direkten Steuern, etwa durch die Einführung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nach Art. 115 AEUV, würde das Bilanzsteuerrecht in den Bereich der unionsrechtl. geregelten Materien überführen und nach der Rspr. des EuGH die Geltung der Unionsgrundrechte für den gesamten Bereich der stl. Gewinnermittlung begründen.

42 cc) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für das Bilanzsteuerrecht

Das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV für als Beihilfen iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizierende stl. Regelungen ist unmittelbar geltendes Unionsrecht. Es verbietet Steuervergünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und nicht von den Befreiungen des Art. 107 AEUV erfasst sind.

BIRKENMAIER, Die Vorgaben der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007; ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 37 ff., 115 ff.; RODE, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006; SEDEMUND, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008, 176 ff.

Weil sich das Beihilfenverbot auch auf verdeckte Steuervergünstigungen in der Ausgestaltung der stl. Bemessungsgrundlage bezieht, beeinflusst es das Bilanzsteuerrecht sowie die Auslegung und Geltung des § 5.

RODE, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 143 ff.; zur beihilfenrechtl. Beurteilung der Regelungen über Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken: EuG v. 26.1.2006 – Stadtwerke Schwäbisch Hall GmbH, T-92/02, EWS 2006, 419; REICH/HELIOS, IStR 2005, 44.

dd) Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegungsrichtlinien für das deutsche Bilanzsteuerrecht**(1) Rechtsprechung**

43

Die Rspr. erkennt in der europäischen Bilanzrichtlinie,

4. Richtl. 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABl. L 222/111, im Anwendungsbereich erweitert auf KapGes. und Personengesellschaften mit beschränkter Haftung durch die Richtl. 90/605/EWG des Rates vom 8.11.1990 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluss bzw. den konsolidierten Abschluß hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs, ersetzt durch Richtl. 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtl. 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. v. 29.6.2013, L 182/19 (Jahresabschlussrichtlinie). Die neugefasste Jahresabschlussrichtlinie ist bis zum 20.7.2015 in nationales Recht umzusetzen und gilt dann für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre.

die mit dem BiRiLiG

Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355

durch Regelungen über die für alle Kaufleute geltenden GoB in §§ 238 ff. HGB und ergänzenden GoB für KapGes. in §§ 264 ff. HGB einheitlich umgesetzt worden ist,

zur Entstehungsgeschichte der zweigeteilten einheitlichen Umsetzung der Bilanzrichtlinie durch das BiRiLiG: PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. Vor § 238 Rn. 15 ff. und HÜFFER in STAUB, Großkomm. HGB IV. Anh. § 243 Rn. 7a ff.

einen unionsrechtl. Auslegungsmaßstab für die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1,

BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04 („BIAO“), BStBl. II 2009, 100, unter II.5.c, vorgehend FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746, unter II.1.d und Vorlagebeschluss FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23/97 („BIAO“), EFG 1999, 1022, unter Entscheidungsründe Nr. I; BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, unter III.6.

schränkt aber die Bedeutung richtlinienkonform auszulegender GoB für die stl. Gewinnermittlung durch Auslegung des Abs. 1 ein, der neben den handelsrechtl. GoB eigenständigen strechtl. Wertungen folgende Gewinnermittlungsgrundsätze zulasse, die von der Bilanzrichtlinie unabhängig seien.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547, unter 5; v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (638).

In der Entscheidungspraxis vermischt sich die Frage einer richtlinienkonformen Auslegung der GoB regelmäßig mit verfahrensrechtl. Überlegungen zur Berechtigung der Finanzgerichte und zur Verpflichtung des BFH, eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex-Art. 234 Abs. 3 EGV; SEER in TIPKE/KRUSE, EuRS Rn. 7 ff.) über die Auslegung der Bilanzrichtlinie einzuholen, die die Kompetenz der nationalen Gerichte zur Auslegung der GoB begrenzen würden. Der BFH hat eine Vorlagepflicht in bilanzrechtl. Streitigkeiten über die Auslegung der GoB nicht grds. ausgeschlossen, diese Verpflichtung bisher aber im konkreten Entscheidungssachverhalt stets wegen fehlender Entscheidungserheblichkeit oder offensichtlich eindeutiger Auslegung der Richtl. verneint. Dabei sucht er im Prozess der Rechtsfindung einerseits die Abgrenzung zwischen der richtlinienkonformen Auslegung und der autonomen Anwendung des nationalen Rechts

BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.7.d (Rev. zu FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01, das nach EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99 nach Vorlagebeschluss v. 22.4.1999, II 23/97, ergangen ist: EuGH ist nur für Auslegung, nicht für Anwendung zuständig); BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400, unter II.9 (Phasengleiche Aktivierung von Genussrechtsansprüchen: Vorlagepflicht nur, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits von der Gültigkeit und/oder der Auslegung europäischen Gemeinschaftsrechts abhinge. Im Streitfall keine Zweifel an der Auslegung von Richtlinie, Gesetz und GoB); BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, unter III.6 (EuGH entscheidet über Auslegung, nationale Gerichte über Anwendung. Im SV prüft der BFH ob RL und nat. Recht konform ausgelegt werden. Er bejaht dies und stellt fest, dass deshalb keine Vorlagepflicht besteht); BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, unter II.4; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178 f.), (keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung); ähnlich FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02, EFG 2009, 316, unter VI. (juris-Rn. 122); FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746 (Folgeentscheidung auf Vorlagebeschluss, nrkr., Az. BFH I R 5/04); FG München v. 29.1.1999 – 7 K 439/97, juris, unter II.; anders (eine Vorlageverpflichtung wegen der Auslegung der Bilanzrichtlinie im Steuerprozess verneinend) noch der erste Senat in einem zurückgenommenen Vorlagebeschluss an den Großen Senat (BFH v. 9.9.1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129; korrigiert durch BFH v. 17.11.1999 – I R 6/96, BB 2005, 25; zurückgenommen durch BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 587); zur Differenzierung von Auslegung und Anwendung in der Rspr. des BFH: CHRISTIANSEN, DStR 2007, 1178.

und andererseits spezifisch strechtl. Normzusammenhänge, die eine von der richtlinienkonformen GoB isolierte Auslegung bilanzstrechtl. Regeln erlauben.

BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, unter II.4; v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656, unter II.5; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312.

Eine Rspr., nach der die Bilanzrichtlinie als Auslegungsmaßstab der handelsrechtl. GoB nur bei deren Anwendung auf KapGes. herangezogen werden könne,

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, unter II.4,

hat der BFH nicht wieder aufgegriffen, obwohl er dazu Gelegenheit gehabt hätte.

Die Finanzgerichte sind, anders als der BFH, bei Zweifeln über die Auslegung entscheidungserheblichen Unionsrechts nicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet, aber grds. dazu berechtigt (SEER in TIPKE/KRUSE, EuRS Rn. 7) eine Vorabentscheidung des EuGH über die Auslegung der Bilanzrichtlinien einzuholen, wenn sie dies für zweckmäßig halten.

Vorlagebeschluss des FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23/97 („BIAO“), EFG 1999, 1022, unter Entscheidungsgründe Nr. I; FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02, EFG 2009, 316, unter VI. (juris-Rn. 122, keine Vorlagepflicht zur Frage der Auslegung der Regelungen über Rechnungsabgrenzungsposten, weil nicht entscheidungserheblich); FG München v. 29.1.1999 – 7 K 439/97, nv., juris, rkr., unter II.

Der EuGH akzeptiert die Entscheidung deutscher Gerichte über die Bedeutung der Bilanzrichtlinie für das nationale StRecht, und sieht Vorabentscheidungsersuchen zur Auslegung der handelsrechtl. GoB als Besteuerungsmaßstab als zulässig an.

EuGH v. 14.9.1999 – DE + ES Bauunternehmung GmbH, C 275/97, EuGHE 1999, I-5331; v. 7.1.2003 – BIAO, C-306/99, EuGHE 2003, I-1, Rn. 90; BStBl. II 2004, 144 (153); anders noch die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 15.11.2001 – BIAO, C-306/99: „Rechnungslegungs-Richtlinien sind kein steuerrechtliches sondern nur handelsrechtlich relevantes Gemeinschaftsrecht“ (Rn. 71).

(2) Schrifttum

Bedeutung der Bilanzrichtlinie für §§ 238 ff. HGB: Ein Teil des Schrifttums schränkt die Bedeutung der Bilanzrichtlinie für die in §§ 238 bis 263 HGB geregelten GoB ein. Der Anwendungsbereich der Bilanzrichtlinie sei auf KapGes. beschränkt. Der deutsche Gesetzgeber habe im BiRiLiG die Richtl. in §§ 238 ff. HGB überschießend für alle buchführungspflichtigen Kaufleute umgesetzt, die Richtl. hätte aber nur das Bilanzrecht der KapGes. vereinheitlicht. Der Anwendungsvorrang und der Auslegungsmaßstab der Bilanzrichtlinie reiche deshalb aus gemeinschaftsrechtl. Perspektive nicht weiter als ihr Regelungsziel der Vereinheitlichung des Bilanzrechts der KapGes. Deshalb müssten die in §§ 238 ff. HGB geregelten GoB nicht einheitlich für alle Kaufleute richtlinienkonform ausgelegt werden.

AHMANN, FS Schmidt, 1993, 269 (276); AHMANN, DSStZ 2005, 75 (76); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 63; HABERSACK/MAYR, JZ 1999, 913 (919); HABERSACK/VERSE, Europäisches Gesellschaftsrecht, 2011, 320 f.; HENNRICHS, ZGR 1997, 66 (82); HENNRICHS, StuW 1999, 138 (150); KOLB, FS Rädler, 1999, 377 (398); EULER, StuW 1998, 15 (21 f.).

Die Bilanzrichtlinie selbst weise zudem eine zweigeteilte Regelungsdichte auf. Während eine uneingeschränkte Vereinheitlichung der Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beabsichtigt war, enthalte die Richtl. für die Gewinnermittlung nur Rahmenvorschriften. Die vom deutschen Gesetzgeber im BiRiLiG vorgenommenen Konkretisierungen der Gewinnermittlung würden vom Regelungsumfang der Bilanzrichtlinie gar nicht erfasst und seien daher auch nicht richtlinienkonform auszulegen.

BIENER, StbJb. 1995/96, 29 (42); MOXTER, BB 1995, 1463 (1465 f.); wohl auch EULER, StuW 1998, 15 (21).

Ein anderer Teil des Schrifttums lehnt diese gespaltene Auslegung der §§ 238 ff. HGB für KapGes. und andere Kaufleute ab. Der Gesetzgeber wollte mit dem BiRiLiG die GoB für alle Kaufleute einheitlich regeln. Die §§ 264 ff. enthielten darüber hinausgehende Sonderbestimmungen für KapGes., die der Bilanzrichtlinie zusätzlich Rechnung tragen. Eine getrennte Auslegung der GoB für KapGes. und andere Kaufleute sei nicht praktikabel. Der Gesetzgeber habe mit der einheitlichen Regelung der GoB in Kauf genommen, den Anwendungsvorrang der Bilanzrichtlinie im nationalen Recht auszudehnen.

BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 282; BROER, RIW 2001, 756 (760 f.); CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 8; ECKHOFF in ROTH, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (22); HÜFFER in STAUB, Großkomm. HGB IV. Anh. § 243 Rn. 7c; MAYER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (190); MEYER-ARNDT, BB 1993, 1623 (1625); SCHÖN, FS Klein, 1997, 573 (581); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1995, 170 (175); DE WEERTH, RIW 2003, 460 (461).

Die Bilanzrichtlinie sei hinsichtlich der Gewinnermittlungsregeln überdies auch dort ausreichend bestimmt, wo sie unbestimmte Rechtsbegriffe enthalte. Diese unbestimmten Rechtsbegriffe seien keine Rahmenregeln, sondern bedürften der einheitlichen Konkretisierung.

HENNRICHS, ZGR 1997, 66 (71 f.); SCHÖN, FS Klein, 1997, 573 (585), mit zust. Verweis auf EuGH v. 27.6.1996 – Tomberger, C-234/94, EuGHE 1996, I-3133.

Bedeutung der §§ 238 ff. HGB für die GoB: Ein Teil des Schrifttums unterscheidet zwischen den handelsrechtl. GoB und den ganz oder teilweise richtlinienkonform auszulegenden §§ 238 ff. HGB. Die GoB könnten in §§ 238 ff. HGB zwar inhaltsgleich geregelt werden, seien mit diesen aber nicht identisch.

SCHULZE-OSTERLOH, *StuW* 1991, 284 (295).

Folgt man dieser Auffassung, könnten die handelsrechtl. GoB, wo diese und nicht die §§ 238 ff. HGB maßgeblich wären, richtlinienunabhängig ausgelegt werden.

So im Ergebnis DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 70.

Ein größerer Teil des Schrifttums sieht demgegenüber die §§ 238 ff. HGB als unmittelbare Regelungen der GoB an, die deshalb, zumindest soweit das Anwendungsprogramm der Bilanzrichtlinie reiche, richtlinienkonform ausgelegt werden müssten.

BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2003, 150 ff.; MEYER-ARNDT, *BB* 1993, 1623 (1625 f.); SCHÖN, *FS Klein*, 1997, 573 (579 f.).

Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Ein letzter Teil des Schrifttums sieht die indirekte Harmonisierung des stl. Gewinnermittlungsrechts weder durch die unionsrechtl. Ziele der Bilanzrichtlinie noch durch den nationalen Zweck des BiRiLiG gedeckt und erkennt in Abs. 1 deshalb nicht einen Verweis auf harmonisiertes Handelsbilanzrecht, sondern den Verweis auf die den GoB zugrunde liegenden Prinzipien, nach deren Leitlinien ein autonom auszulegendes nationales StRecht der GoB zu entwickeln sei, das allein durch die Finanzgerichte ausgelegt werde.

KOLB, *FS Rädler*, 1999, 377 (397); WALZ in BALLWIESER, 1998, 83 (101 f.); WEBER-GRELLET, *StuW* 1995, 336 (348); WEBER-GRELLET, *DB* 1996, 2089 (2092); im Ergebnis ebenso, ohne die Konsequenz strechtl. GoB zu ziehen, AHMANN, *FS Schmidt*, 1993, 269 (280 f.); HENNRICHS, *StuW* 1999, 138 (149); HENNRICHS in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 73; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 99; SCHULZE-OSTERLOH, *DStZ* 1997, 281 (286).

Dieser Ansicht ist von einem anderen Teil des Schrifttums mit dem allgemeinen Charakter dynamischer Verweisungen und dem Zweck des Abs. 1 widersprochen worden, der grds. die einheitliche Auslegung der GoB im Handels- und im StRecht vorsehe

CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 8; GROH, *DStR* 1996, 1206 (1209); HERKENROTH/KÖRNER/RODEWALD, *DStR* 1999, 9 (14); HERZIG, *WPg* 2000, 104 (106); HERZIG/DAUTZENBERG, *BFuP* 1998, 23 (27); HERZIG/RIECK, *IStR* 1998, 309 (320); KAHLE, *StuW* 2001, 126 (127); KAHLE, *IRZ* 2006, 87 (91); HERLINGHAUS, *IStR* 1997, 529 (538); KÖHRLE, *IFRS-Einzelabschluss*, 2010, 93 f.; KROPPF, *ZGR* 1997, 115 (128); MEILICKE, *BB* 1992, 969 (972); MAYER in SCHÖN, *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 147 (190); SCHÖN, *FS Klein*, 1997, 573 (580); im Ergebnis ebenso ECKHOFF in ROTH, *Europäisierung des Rechts*, 2010, 11 (22 ff.).

und auch dort eine einheitliche richtlinienkonforme Auslegung gebiete, wo das StRecht inhaltsgleiche Regelungen enthalte oder eigene Begriffe geschaffen habe, diese aber mit Begriffen der handelsrechtl. GoB gleichverstanden wissen wolle, wie das beim Begriffspaar WG und Vermögensgegenstand der Fall sei.

SCHÖN, *FS Klein*, 1997, 573 (581 ff.); ähnlich KAHLE, *IRZ* 2006, 87 (91).

Nationale Differenzierungen seien nur dort zulässig, wo das StRecht eigenständige vom Handelsbilanzrecht abweichende Regelungen schaffen wollte.

HERLINGHAUS, *FR* 2005, 1189 (1191 f.); MAYER in SCHÖN, *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 147 (191); MEYER-ARNDT, *BB* 1993, 1623 (1627).

45 (3) Stellungnahme

Die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1 sind im Einklang mit der Bilanzrichtlinie auszulegen. Zunächst dürfen die GoB nicht aufgespalten und unterschiedlich für das Bilanzrecht der KapGes. einerseits und das Bilanzrecht der übrigen Kaufleute andererseits ausgelegt werden. Der Gesetzgeber hat mit dem BiRiLiG

die Bilanzrichtlinie verteilt über die §§ 238 ff. und §§ 264 ff. HGB zT einheitlich und zu einem anderen Teil differenzierend umgesetzt. Daraus folgt aus der Entstehungsgeschichte und der Systematik, dass die GoB, soweit sie in §§ 238 bis 263 HGB geregelt sind, aus nationaler Sicht einheitlich und aus der Perspektive des Unionsrechts richtlinienkonform auszulegen sind. Der in § 264 Abs. 2 HGB übernommene Grundsatz des *true and fair view* gehört nicht zu diesem Kernbestand der zugleich einheitlich und richtlinienkonform auszulegenden GoB. Weiter verweist Abs. 1 auf die handelsrechtl. GoB, die durch die §§ 238 ff. HGB partiell geregelt werden. Deshalb muss die Bilanzrichtlinie mittelbar auch die GoB beeinflussen. Sodann verbieten die Entstehungsgeschichte und der Zweck der Maßgeblichkeit die Entwicklung eigenständiger strechtl. GoB, solange der Zweck der stl. Gewinnermittlung keine Abweichungen rechtfertigt. Nur einheitliche handels- und strechtl. GoB sichern die bezweckten Wirkungen der Maßgeblichkeit für die Vollzugskosten, die Rechtsfortbildung des Bilanzrechts und die Rechtsverwirklichung im Handels- und Steuerbilanzrecht. Bei deckungsgleichen selbständigen Regelungen des Handels- und StRechts ist die Eigenständigkeit und Unabhängigkeit der strechtl. Regelung durch Auslegung zu ermitteln. Eigenständigen strechtl. Wertungen folgende Regelungen und Begriffe sind nicht richtlinienkonform auszulegen. Reflex des Gebots der richtlinienkonformen Auslegung der GoB ist schließlich die Verpflichtung des BFH, eine Vorabentscheidung des EuGH über die Auslegung der Bilanzrichtlinie einzuholen, wenn er Zweifel an deren Auslegung hat.

ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht

46

Schrifttum: HENNRICHS, Bilanzrechtsmodernisierung – erste Grundsatzfragen aus handels- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, in BITTER/LUTTER/PRIESTER/SCHÖN/ULMER (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt, Köln 2009, 581; HENNRICHS, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861; GEHM/KIRSCH, Der IFRS-Abschluss als Informationsbasis für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage?, DStZ 2012, 767; JESSEN/HAAKER, Implikationen der neuen Rechnungslegungsrichtlinie für die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, DB 2013, 1617.

Die IAS/IFRS haben, auch soweit sie auf der Grundlage der VO 1606/2002 unmittelbar geltendes Unionsrecht darstellen, keine Bedeutung für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, unter II.1.b aa; v. 14.4.2011 – IV R 52/10, BFH/NV 2011, 1339, unter II.1.b aa; FG München v. 28.9.2009 – 7 K 1513/07, EFG 2010, 250, rkr. (nachf. BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 105; KÖHRLE, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 92; mit offener Bedeutung der IAS/IFRS: BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.2.

Die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1 sind auch nicht im Lichte der IAS/IFRS auszulegen, weil ihnen, auch in ihrer Ausgestaltung durch das BilMoG, ein anderes Zielsystem zugrunde liegt.

BTD Drucks. 16/10067, 35; HENNRICHS, FS Schmidt, 2009, 581 (595); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (867); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 68; MOXTER, WPg 2009, 7; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1, Rn. 17, anders noch KAHLE/DAHLKE/SCHULZ, StW 2008, 266; HERZIG, DB 2008, 1 (4); KÖHRLE, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 94; ROBISCH/TREISCH, WPg 1997, 156 (162).

Rechtlichen Einfluss erlangen die IAS/IFRS auch nicht mittelbar durch richtlinienkonforme Auslegung der GoB. Die Jahresabschlussrichtlinie

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtl. 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19)

ist wie die Bilanzrichtlinie (Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie, 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978) unabhängig von den IAS/IFRS auszulegen, weil sie andere Zwecke als die IAS/IFRS verfolgt.

Zur Entstehungsgeschichte und den Zielen der Jahresabschlussrichtlinie: JESSEN/HAKER, DB 2013, 1617.

Davon zu unterscheiden ist der faktische Einfluss, der sich aus einem rechtsvergleichenden Blick in die IAS/IFRS für die Fortentwicklung der GoB ebenso ergeben kann wie Ideen zur Fortentwicklung des Rechts aus ausländ. Recht

EuGH v. 7.1.2003 – BIAO, C-306/99, EuGHE 2003, I-1, Rn. 118 (Ergänzende Heranziehung der IAS/IFRS); FG Düss. v. 26.4.2011 – 13 K 1159/09, nv., juris, rkr., Rn. 23 unter II.1.a; missverständlich FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746, nrkr., unter II.3.a dd, m. krit. Anm. DZIADKOWSKI, IStR 2004, 323; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100; BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 241 ff.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 208; HENNRICHS, WPg 2011, 861 (867); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 68; HERZIG, WPg 2000, 104 (106 ff.); KIRSCH, DStZ 2004, 470 (473); KORT, FR 2001, 53 (60); PRINZ, DSJG 34 (2011), 135 (162 f.); WEBER-GRELLET, BB 2006, 35 (37); is eines faktischen Einflusses missverständlich wohl auch KAHLE, IRZ 2006, 87 (91 f.); KÖHRL, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 93; DE WEERTH, RIW 2003, 460 (461).

sowie die Bedeutung eines nach IAS/IFRS neben HBil. und StBil. aufgestellten Jahresabschlusses als zusätzliche Informationsquelle der FinVerw. für die Ermittlung des Besteuerungssachverhalts.

GEHM/KIRSCH, DStZ 2012, 767.

47–49 Einstweilen frei.

b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Schrifttum: ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Diss., Augsburg 1988; PAPIER, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DSJG 12 (1989), 61; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkung der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und für Jubiläumswendungen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 EStG; §§ 5 Abs. 4, 52 Abs. 6 EStG) – Zur Verfassungsmäßigkeit steuerbilanzrechtlicher Vorschriften, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 883; KÜTING/KESSLER, Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuB 2000, 21; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DSJG 23 (2000), 67; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Diss. Münster, Frankfurt a.M. 2003; SCHÖN, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 1; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; BIRK, Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, DStR 2009, 877; HEY, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561; SCHLOTTER, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, 1411; DRÜEN, Anmerkung zum Gebot der steuerrechtlichen Folgerichtigkeit, JZ 2010, 91; ENGLISCH, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsord-

nung, Festschrift Joachim Lang, Köln 2010, 167; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift Joachim Lang, Köln 2010, 237; HEY, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Wiesbaden 2010, 1; MORGENTHALER/FRIZEN, Das Ertragsteuerrecht in der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, JZ 2010, 287; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift Joachim Lang, Köln 2010, 255; HÜTTEMANN, Das Passivierungsverbot für Jubiläumrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, 627; THIEMANN, Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung, in EMMENEGGER/WIEDMANN (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, Bd. 2, Berlin 2011, 179; WEBER-GRELLET, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; WERTH, Verfassungsgerichtliche Kontrolldichte im Bilanzsteuerrecht, in EMMENEGGER/WIEDMANN (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, Bd. 2, Berlin 2011, 93.

aa) Gesetzmäßigkeit und objektive Bestimmtheit

50

Gesetzmäßigkeit: Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. Einf. ESt. Anm. 181; PAPIER, DSStJG 12 [1989], 61 [63]; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 116 ff.) muss der Gesetzgeber die wesentlichen Grundentscheidungen der Verteilung und Zuteilung staatlicher Finanzierungslasten selbst treffen. Dazu gehört die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage durch Gewinnermittlungsregeln.

HENNRICHS, DSStJG 24 (2001), 301 (311); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 233 f., 245.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit gebietet nicht, dass der (Bundes-)Steuergesetzgeber alle Einzelheiten der Gewinnermittlung durch ein formelles Steuergesetz selbst regelt. Ausreichend ist, ein vorgezeichneten Prinzipien folgendes Gewinnermittlungssystem zum Maßstab der Einkünfteermittlung zu bestimmen. Diesem Erfordernis ist im geltenden § 5 mit dem Verweis auf die handelsrechtl. GoB entsprochen, die nach Inkrafttreten des BiRiLiG zugleich bundesgesetzlich geregelt sind (DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86; SCHÖN, StW 1995, 366 [375]). Offen ist uE, ob auch ein dynamischer Verweis auf die unionsrechtl. IAS/IFRS (s. Anm. 91) oder auf andere, nicht durch ein formelles Gesetz, sondern durch die Interessengegensätze des Marktes, objektiviert Gewinnermittlungskonventionen dem Gesetzmäßigkeitsgebot entsprechen könnte.

Ablehnend HENNRICHS, DSStJG 24 (2001), 301 (311); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86 (verfassungsrechtl. Bedenken, wenn die Gesetzgebungszuständigkeiten auseinanderfallen); ähnlich ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, 1988, 192 ff.

Objektive Bestimmtheit: Aus dem Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit (s. Einf. ESt. Anm. 185) und dem Allgemeinen Gleichheitssatz (s. Einf. ESt. Anm. 185) folgt das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung (Prinzip der Verlässlichkeit, Objektivierung). Die einfachgesetzlichen Gewinnermittlungsregeln müssen Methoden vorgeben, die eine intersubjektiv nachvollziehbare und willkürfreie Gewinnermittlung ermöglichen. Bewertungs-, Prognose- und Ermessenspielräume sowie Bilanzierungswahlrechte bedürfen der Rechtfertigung, die auch Praktikabilitätserwägungen bilden können.

DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 121; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (313); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 236; SCHÖN, StuW 1995, 366 (376); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (19 f.); die Bedeutung der objektiven Bestimmtheit als verfassungsrechtl. Gebot relativierend: SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 235 f.

51 **bb) Willkürverbot**

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz folgt ein Willkürverbot (s. Einf. ESt. Anm. 262; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 124), das auch für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung gilt. Gesetzliche Differenzierungen müssen durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt werden können (s. Einf. ESt. Anm. 262; HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 [244]). Gegen dieses einfache Willkürverbot verstößt Abs. 4 mit dem Verbot, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen vor dem 15. Beschäftigungsjahr zu bilden, weil sich für diese zeitliche Grenze kein sachlicher Grund erkennen lässt (s. Anm. 2004, SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 [2000], 67 [73]).

52 **cc) Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung**

Das aus dem Übermaßverbot (s. Einf. ESt. Anm. 240) und der Eigentumsgarantie (s. Einf. ESt. Anm. 243) abzuleitende verfassungsrechtl. Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung

KIRCHHOF, VVDStRL 39 (1981), 215 (226 ff.)

verbietet ein Gewinnermittlungssystem, das Vermögenszuwächse ausweist, denen keine Vermögensmehrungen gegenüberstehen und das infolgedessen eine Besteuerung der von der Eigentumsgarantie geschützten Vermögenssubstanz vorsehen würde.

SCHÖN, StuW 1995, 366 (372); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (22); SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 242 (244).

53 **dd) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen**

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 230) lassen sich keine konkretisierenden Maßstäbe für eine differenzierte Gewinnermittlung entnehmen. Der Gewinnbegriff wird durch den einfachen Gesetzgeber konstituiert (Relativität des Gewinnbegriffs), der sowohl die Periodenbezogenheit als auch die Ermittlungstechnik in einem breiten verfassungsrechtl. Gestaltungsspielraum definiert.

DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 88, 149; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (308 f.); KIRCHHOF, StuW 1984, 297 (311); SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 191; SCHÖN, StuW 1995, 366 (371); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (13 f.); TITZ, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, 2013, 96; ähnlich HÜTTEMANN, FS Spindler, 2011, 627 (634); aus ökonomischer Sicht: KAHLER, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, 2002, 209.

ee) Maßstäbe des Folgerichtigkeitsgebots für das innere System des Bilanzsteuerrechts 54

Folgerichtigkeitsgebot: Das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleitende Gebot der Folgerichtigkeit schränkt den Spielraum des einfachen Gesetzgebers zur Ausgestaltung der Gewinnermittlung ein und prägt verfassungsrechtl. Anforderungen an die Systemkonsequenz der Gewinnermittlung.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.b; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, unter C.II.1; v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, unter C.I; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, unter C.I.1.c; v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BStBl. II 1968, 549, unter II.2.b; DRÜEN, JZ 2010, 91; ENGLISCH, FS Lang, 2010, 167 (170); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 118; HEY, DStR 2009, 2561 (2566); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (13); THIEMANN in EMMENEGGER/WIEDMANN, 2011, 179; TIPKE, StuW 2007, 201 (205 ff.); WEBER-GRELLET, FR 2011, 1028 (1033 f.).

Maßstabsbildende Grundentscheidungen:

► *Betriebsvermögensvergleich:* Aus der Grundentscheidung des Gesetzgebers für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich folgt ein verfassungsrechtl. vorgegebenes Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung, nach dem Geschäftsvorfälle unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung gewinnwirksam zu erfassen sind. Das schließt die Bildung von Rückstellungen ein.

HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (310, 313); HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (251); LOOSE, EFG 2005, 522 (523); SCHLOTTER, BB 2009, 1408 (1411); SCHLOTTER, FR 2007, 951 (958).

► *Maßgeblichkeitsgrundsatz:*

▷ *Rechtsprechung:* Nach der Rspr. bildet das Maßgeblichkeitsprinzip als Konkretisierung des BV keine Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers, die ihn bei der einfachgesetzlichen Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln bindet, sondern eine „entwicklungs offene Leitlinie“, die keinen verfassungsrechtl. Kontrollmaßstab begründet.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.2.b bb; folgend BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98, unter II.2.a aa (4); v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784, unter II.2.a aa; zust. BODE, FS Kirchhof, Bd. II, 2013, 1873 (1879).

▷ *Schrifttum:* Ein Teil des Schrifttums erkennt abw. von der Rspr. in Abs. 1 eine Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers zur Übernahme der Prinzipien der handelsrechtl. GoB, die folgerichtig umzusetzen ist. Weil Teil der handelsrechtl. GoB das Imparitäts- und das Vorsichtsprinzip seien, bedürfe jede Abweichung von diesen Prinzipien der verfassungsrechtl. Rechtfertigung.

ENGLISCH, FS Lang, 2010, 167 (204); HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (253); HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 (510); HÜTTEMANN, FS Spindler, 2011, 627 (638 f.); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (73); SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (260 f.); SCHULZE-OSTERLOH, FS Friauf, 1996, 833.

Nach einer vermittelnden Ansicht bildet die Gewinnermittlung durch BV eine verfassungsrechtl. relevante Grundentscheidung des Gesetzgebers, an deren systemprägende Prinzipien er über das Folgerichtigkeitsgebot gebunden sei.

SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 250 ff.; SCHLOTTER, BB 2009, 1408 (1411); SCHLOTTER in MüKo Bilanzrecht, 2012, Anh. § 249 Rn. 12, 15; abstuft HEY, DStR 2009, 2561

(2567 f.); HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, 2010, 1 (3); PRINZ, FR 2010, 917 (919); PRINZ, DSjG 34 (2011), 135 (177).

▷ *Stellungnahme:* Nicht der Verweis auf die handelsrechtl. GoB selbst, aber die mit ihm getroffenen Entscheidungen über die Grundprinzipien des BV-Vergleichs binden den einfachen Gesetzgeber über den allgemeinen Gleichheitssatz und gebieten die folgerichtige Ausgestaltung des BV-Vergleichs. Zu diesen Grundentscheidungen gehört die Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses (s. Anm. 31), die Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip (s. Anm. 32), die Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip (s. Anm. 33) und die vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 34). Bezogen auf die übrigen GoB ist das Folgerichtigkeitsprinzip nicht suspendiert. Vielmehr sind die über den Verweis auf die GoB einbezogenen Leitlinien zu gewichten und entsprechende Anforderungen an die Rechtfertigung von Durchbrechungen dieser GoB zu stellen.

► *Objektives Nettoprinzip:* Das in den handelsrechtl. GoB angelegte objektive Nettoprinzip bindet durch den Verweis in Abs. 1 den Steuergesetzgeber als Grundprinzip an eine folgerichtige Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.c; ENGLISCH, FS Lang, 2010, 167 (203 f.); HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (251); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 123; SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (256).

55 ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip

Realisationsprinzip: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet weder die Besteuerung unrealisierter Gewinne noch lässt sich darin umgekehrt das Realisationsprinzip verfassungsrechtl. fundieren.

Zutreffend HENNRICHS, DSjG 24 (2001), 301 (315) mwN auf das ältere Schrifttum, etwa COSTEDE, StuW 1996, 19 (23); PEZZER, DSjG 14 (1991), 3 (13 f.); TIPKE, Steuerrecht, 10. Aufl. 1987, 289; LANG in TIPKE/LANG, 16. Aufl. 1998, § 8 Rn. 32, die unrealisierte Gewinne in den Maßstab der Leistungsfähigkeit einbeziehen.

Demgegenüber spricht das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung (s. Anm. 50) uE gegen die Berücksichtigung unrealisierter Gewinne, weil die Bewertung von Wertzuwächsen außerhalb von Markttransaktionen stets mit Unsicherheiten behaftet ist (ähnlich HENNRICHS, DSjG 24 [2001], 301 [315]). Das Gebot der objektiven Bestimmtheit schließt Durchbrechungen des Realisationsprinzips uE aber nicht aus, wenn intersubjektiv nachvollziehbare und gesetzlich vorgezeichnete Bewertungsmethoden eine objektiv bestimmte Bewertung ermöglichen.

Durchbrechungen des Realisationsprinzips sind auch bezogen auf das Gebot der eigentumsschonenden Besteuerung (s. Anm. 52) zu rechtfertigen. Die Besteuerung unrealisierter Gewinne würde Stpfl. nämlich uU dazu zwingen, WG zu veräußern, um Steuern auf unrealisierte Wertzuwächse zahlen zu können. Das könnte ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsgarantie sein.

Ähnlich HENNRICHS, DSjG 24 (2001), 301 (315 f.); KÖNIGBAUER, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, 1998, 199; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 255.

Imparitäts-/Vorsichtsprinzip: Das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung spricht für eine vorsichtig-realistische Gewinnermittlung und rechtfertigt iVm. dem Leistungsfähigkeitsprinzip uE Einschränkungen des Realisationsprinzips durch das Imparitätsprinzip. Weil die Bemessung der durch unternehmerische Betätigung vermittelten Leistungsfähigkeit in einem aus Sicht

des Unternehmens willkürlich herausgegriffenen Zeitabschnitt durch einen BV-Vergleich stets mit Unsicherheiten verbunden sein muss, gebieten das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung und das Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung uE zugunsten des Stpfl. eine vorsichtig-realistische Bemessung seiner Leistungsfähigkeit, die sich auch im Imparitätsprinzip ausdrückt und – das Realisationsprinzip durchbrechend – die Einbeziehung von Rückstellungen und Teilwertabschreibungen in die Gewinnermittlung durch BV verfassungsdirigiert vorzeichnet.

Ähnlich BORGENDORF, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, 1997, 23 f.; CLEMM/NONNENMACHER, FS von Wallis, 1985, 227 (237); HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (317, 319 ff.); HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (249 f.); KÖNIGBAUER, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, 1998, 199 f.; KÜTING/KESSLER, StuB 2000, 21 (26); LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 368; PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (24 f.); PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (177); SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 259; SCHÖN, DStJG 23 (2000), 172; UELNER, StuB 1999, 84 (86); gegen die vorgezogene Berücksichtigung vorhersehbarer Verluste dagegen SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (73); krit. auch DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 109 ff., 117 („Das Prinzip der Steuerbilanz kann nur „Parität“ lauten, nicht „Imparität“).

Einstweilen frei.

56–69

IV. Geltungsbereich des § 5

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

aa) Gewerbetreibende

70

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 gilt § 5 für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender. Gewerbetreibender iSd. § 5 ist, wer ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 betreibt (zutr. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 7).

bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige

71

Nach uE überzeugender Auffassung prägen die handelsrechtl. GoB den BV mit den in § 5 zum Ausdruck kommenden gesetzlichen Wertungen auch außerhalb des von Abs. 1 Satz 1 angesprochenen Adressatenkreises. Diese allgemeine Geltung der GoB für den BV gebietet folgerichtig die entsprechende Anwendung der Abs. 2-5 und 7 für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 23; ähnl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 61; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 12; HOFFMANN in LBP, Vor §§ 4, 5 Rn. 1 ff.; KANZLER, FR 1998, 421 (424); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 148; SAILER in KSM, § 4 Rn. A 62 und B 31; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 7, 24; WENDT, FS Kirchhof 2013, 1961 (1964); einschränkend PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (146), „in Nuancen verbleiben Unterschiede“; im Ergebnis inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, unter 2.b; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; v. 7.10.2008 – I B 3/08, BFH/NV 2009, 374; v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715; für Österreich: HIRSCHLER in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 151 (168).

Nach aA sollen die GoB nicht für den BV nach § 4 Abs. 1 gelten, weil für Land- und Forstwirte und für Freiberufler eine handelsrechtl. Gewinnermittlung nicht vorgeschrieben sei und die gesetzliche Differenzierung zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 sonst ins Leere liefe.

BORDEWIN, FR 1998, 226 (230); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rn. 5; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 38; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 146.

Diese Ansicht überzeugt uE nicht, weil sie aus der gesetzestechnischen Differenzierung zwischen der Grundentscheidung für die Gewinnermittlung durch BV nach § 4 Abs. 1 und der Konkretisierung des BV für Gewerbetreibende nach § 5 einen Regelungszweck ableitet, der historisch zweifelhaft und spätestens durch die einheitliche Anwendung der Regelungen über den BV-Vergleich in der Rspr.

exemplarisch BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345; v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6; v. 8.6.2011 – I R 62/10, BFH/NV 2011, 2117; v. 16.2.2012 – IV B 57/11, BFH/NV 2012, 1108

entfallen ist.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 23; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 12; MATHIAK in KSM, § 5 A 37; mit der rechtspolitischen Forderungen beide Vorschriften zusammenzufassen: SAILER in KSM, § 4 Rn. A 62, B 31.

72 cc) Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Schrifttum: MATHIAK, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, StbJb. 1986/87, 79; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Sonderbilanzen der Gesellschafter und Wertkorrekturen der Gesellschaftsbilanz, Diss., Münster, Köln 1990; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsrechtliche Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ZGR 1991, 488; SCHULZE-OSTERLOH, Verdeckte Entnahmen und verdeckte Einlagen bei der Personengesellschaft, Gesellschaftsrecht – Handelsbilanzrecht – Steuerbilanzrecht, in POLL (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen, Das Handels- und Steuerrecht auf dem Weg ins 21. Jahrhundert, Festschrift Herbert Brönnner, Stuttgart 2000, 377.

Gesamthandsbilanzen: Die Regelungen des § 5 gelten unmittelbar für die Ermittlung des Gesamthandsgewinns einer buchführungspflichtigen oder freiwillig Bücher führenden Mitunternehmerschaft.

Sonderbilanzen: Sie gelten grds. entsprechend für die Ermittlung des Sondergewinns der Mitunternehmer einer bilanzierenden Mitunternehmerschaft. Zwar gibt es handelsrechtl. kein Sonder-BV und damit auch keine handelsrechtl. GoB zu dessen Ermittlung, die nach Abs. 1 maßgeblich sein könnten. Gesamthandsvermögen und Sonder-BV müssen aber nach einheitlichen Regeln ermittelt werden (s. § 15 Anm. 756; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 162 f.) und deshalb die handelsrechtl. GoB mit ihren Konkretisierungen und Korrekturen in den Abs. 2–5 und 7 entsprechend Anwendung finden. Allein das Imparitätsprinzip gilt für die Aufstellung der Sonderbilanz für die Bilanzierung der Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nicht.

H 5.1 EStR 2012; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64, unter 2.; v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277, unter 4.; v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 112; LEY in EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, E-Bilanz, 2013, 164; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 162; WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); für Österreich: BERTL in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 137 (150).

Ergänzungsbilanzen: § 5 gilt zumindest entsprechend auch für stl. Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft. Im Schrifttum ist zwar unstritten, ob für die Bildung von stl. Ergänzungsbilanzen

zu deren Bedeutung s. § 15 Anm. 500; HÜTTEMANN, DSjG 34 (2011), 291 (301 f.); WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964 f.).

unmittelbar auf die handelsrechtl. GoB zurückgegriffen werden kann, weil diese in handelsrechtl. Ergänzungsbilanzen eine Entsprechung finden.

So wohl MATHIAK, StJb. 1986/87, 79 (106), für Wertkorrekturbilanzen; SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1991, 488 (506, 516), handelsrechtl. Ergänzungsbilanz als notwendiges Instrument; SCHULZE-OSTERLOH, FS Bröner, 2000, 377 (380); dagegen REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 117, keine handelsrechtl. Entsprechung; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 167, rein strechtl. Korrekturbilanz.

Selbst wenn man diesen unmittelbaren Zusammenhang verneint, müssen die Ergänzungs- und die Gesamthandsbilanzen aber nach einheitlichen Prinzipien erstellt werden. Deshalb gilt § 5 für Ergänzungsbilanzen entsprechend, wenn die Gesamthandsbilanz nach § 5 aufzustellen ist (zutr. REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 116), soweit mit dem dominierenden strechtl. Zweck der Ergänzungsbilanz keine spezielleren strechtl. Regelungen vorgehen (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 167, 173).

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

73

Einzelne Regelungen des § 5 gelten entsprechend für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3. Zwar folgt die EÜR nach § 4 Abs. 3 grds. ohne Berücksichtigung von Betriebsvermögensänderungen den Zahlungsströmen einer Periode (s. § 4 Anm. 506, 536). Das Zu- und Abflussprinzip wird aber zur Vermeidung gleichheitssatzwidriger Ergebnisse und mit dem Ziel der Gesamtgewinnleichheit der Gewinnermittlungsarten an vielen Stellen durchbrochen und damit dem BV-Vergleich angenähert (s. § 4 Anm. 530, 536 f.; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 157). Deshalb können auch im Rahmen der EÜR Grundsätze des BV heranzuziehen sein, die eine entsprechende Anwendung einzelner Regeln des § 5 gebieten (s. Anm. 1662).

c) Ermittlung des Anteilswerts nach § 16 Abs. 2 Satz 2

74

Für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist der Anteilswert gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln, auch wenn der Gewinn der Mitunternehmerschaft durch EÜR ermittelt worden ist (vgl. BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345).

d) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG

75

§ 5 gilt über die §§ 7, 8 Abs. 1 KStG auch für KStpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, soweit keine spezielleren Vorschriften des KStG vorgehen (s. § 8 KStG Anm. 7). Er bildet damit eine Grundnorm zur Ermittlung des kstpfl. Einkommens.

e) Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG

76

§ 5 gilt weiter für die Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG und bildet damit eine Ausgangsnorm für die Ermittlung des Gewerbeertrags als Besteuerungsgrundlage der GewSt.

77 **f) Wertansätze in den steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG**

Übertragung zum gemeinen Wert und zu Zwischenwerten: Für die nach den Vorschriften des UmwStRechts aufzustellenden Schluss- und Übernahmebilanzen gilt § 5 nicht für den Ansatz und die Bewertung der übergehenden WG zum gemeinen Wert oder zu Zwischenwerten. Die umwstrechtl. Vorschriften enthalten für den gesetzlichen Regelfall der Übertragung zum gemeinen Wert eigenständige stl. Ansatz- und Bewertungsvorschriften.

BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 03.04; BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 3 UmwStG Rn. 64.

Übertragung zum Buchwert: § 5 gilt gem. § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG für die nach §§ 3, 11, 20, 21 und 24 UmwStG aufzustellenden stl. Schluss- und Übernahmebilanzen, wenn die übergehenden WG gem. §§ 3 Abs. 2 Satz 1, 11 Abs. 2 Satz 1, 20 Abs. 2 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 oder 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG einheitlich zum Buchwert angesetzt werden können und der dazu erforderliche Antrag gestellt wurde.

Zutreffend WIDMANN in WIDMANN/MAYR, § 3 UmwStG Rn. R 66, 70; missverständlich BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 03.10 und 11.05 einerseits und 01.57 andererseits.

Zum Verhältnis des § 5 zu den umwstrechtl. Ansatz- und Bewertungsvorschriften s. Anm. 195.

78 **g) Liquidation, Anfangs- und Schlussbilanz nach §§ 11, 13 KStG**

§ 5 gilt über § 8 und § 11 Abs. 6 KStG auch für die nach §§ 11, 13 KStG aufzustellenden Liquidations-, Anfangs- und Schlussbilanzen, soweit keine spezielleren Regelungen vorgehen (s. § 11 KStG Anm. 10, 55; § 13 KStG Anm. 6).

79 **h) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG aF**

Schrifttum: BALMES/FELTEN, Hoch bewertet und dennoch verschont? Folgen und Gestaltungen für die Unternehmensnachfolge nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz, FR 2009, 258; PILTZ, Der gemeine Wert von Unternehmen und Anteilen im neuen ErbStG, Ubg 2009, 13; SCHIFFERS, Bewertung von Unternehmensvermögen nach der Erbschaftsteuerreform, DStZ 2009, 548; BACHEM, Integrierte Rechnungslegungspolitik auf der Grundlage der verlängerten Maßgeblichkeit, Diss., Köln 1997; BORG DORF, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, Diss., Münster 1997.

§ 5 galt bis zur Neufassung der § 12 Abs. 5 ErbStG und § 109 BewG durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungspflicht. Erwerbs in Form von BV (sog. verlängerte Maßgeblichkeit). Für die Bewertung von nach dem 31.12.2008 übergegangenem BV gilt § 5 nicht mehr (Art. 6 Abs. 1 G v. 24.12.2008).

GECK in KAPP/EBELING, § 12 ErbStG Rn. 311.3; BALMES/FELTEN, FR 2009, 258; PILTZ, Ubg 2009, 13; SCHIFFERS, DStZ 2009, 548; Zur alten Rechtslage: BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; BACHEM, Integrierte Rechnungslegungspolitik auf der Grundlage der verlängerten Maßgeblichkeit, 1997; BORG DORF, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, 1997; ROBISCH/TREISCH, WPg 1997, 156 (161).

2. Zeitlicher Geltungsbereich

80

Der zeitliche Geltungsbereich der Norm ist differenzierend für die einzelnen Regelungen einerseits in § 52 Abs. 12e, 13, 14 und andererseits in verschiedenen Änderungsgesetzen geregelt. Zur zeitlichen Geltung des Abs. 1 s. Anm. 195.

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg 1992; KLEINEIDAM, Gewinnermittlung bei Auslandsbetriebstätten, IStR 1993, 349 (Teil I), 395 (Teil II); P.-J. SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Betriebsstätten und Maßgeblichkeitsprinzip, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 461; KLUGE, Das internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, Köln 2006; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; MÖSSNER (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076; BMF v. 20.11.2000, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – Änderung, BStBl. I 2000, 1509; BMF v. 25.8.2009, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – Änderung aufgrund des SEStEG, BStBl. I 2009, 888.

a) Unbeschränkt Steuerpflichtige

81

§ 5 gilt für die Bemessung des gesamten der ESt unterliegenden Welteinkommens unbeschr. Stpfl. (s. § 1 Anm. 88), soweit dieses Einkommen durch BV zu ermitteln ist. Die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4, 5 differenzieren bei unbeschr. Stpfl. nicht zwischen in- und ausländ. Geschäftsvorfällen. Deshalb sind auch die einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnenden Geschäftsvorfälle bei bilanzierenden unbeschr. stpfl. Gewerbetreibenden in die nach § 5 vorzunehmende Gewinnermittlung des Gesamtunternehmens einzubeziehen.

Siehe § 4 Anm. 8; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.4.2; BFH v. 13.9.1989 – I R 11/87, BStBl. II 1990, 57, unter II.4 (zu § 4 Abs. 1); JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2011, 412 f.; KAHLE in PRINZ/KANZLER, NWB Praxiskommentar Bilanzsteuerrecht, 2012, 524; KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, 140; KLEINEIDAM, IStR 1993, 395 (396); KLUGE, Das internationale Steuerrecht, 2000, 485; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rn. 18.17.

Auf diese einheitliche Gewinnermittlung des Welteinkommens kann nur dann verzichtet werden, wenn die ausländ. Einkunftsteile weder für die Bemessung des einkommen-, körperschaft- oder gewstpfl. Einkommens noch, etwa nach den Regelungen über den Progressionsvorbehalt, für die Bemessung des StSatzes bedeutsam sind.

b) Beschränkt Steuerpflichtige

82

§ 5 gilt auch für die Bemessung des gem. §§ 1 Abs. 4, 49 der ESt unterliegenden Einkommens beschr. Stpfl., soweit dieses durch BV zu ermitteln ist (s. § 49 Anm. 241). Für die der inländ. Betriebsstätte eines beschr. Stpfl. zuzuordnenden Geschäftsvorfälle ist eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (s. § 49 Anm. 241), die, soweit für diese Betriebsstätte eine Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 besteht (s. Anm. 212) oder freiwillig Bücher im Inland geführt werden (s. Anm. 230), den Regeln des § 5 folgen muss.

Siehe § 4 Anm. 11; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2011, 335; KLU-GE, Das internationale Steuerrecht, 2000, 513; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rn. 18.17; STRUNK in MÖSSNER, 2012, Rn. 4.35.

83–89 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten

90 a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1

Nach der Gesetzessystematik regeln § 4 Abs. 1 und § 5 eigenständige Gewinnermittlungsarten, die vom Gesetzgeber im EStG gesondert adressiert werden.

Exemplarisch: § 5a Abs. 1 Satz 1: „An Stelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ist ...“; § 16 Abs. 2 Satz 2: „... nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln“.

Abzugrenzen sind die Gewinnermittlungsregeln der § 4 Abs. 1 und § 5 in den Tatbestandsvoraussetzungen durch ihren unterschiedlichen persönlichen Geltungsbereich, der bei § 5 Gewerbetreibende und bei § 4 Abs. 1 alle anderen Stpfl. erfasst, die ihren Gewinn durch BV ermitteln. Bezogen auf die Rechtsfolgen bilden uE beide Vorschriften ein einheitlichen Regeln folgendes gemeinsames System der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. Danach konkretisiert § 5 die in § 4 Abs. 1 angelegte Grundentscheidung der Gewinnermittlung durch BV, ohne § 4 Abs. 1 zu verdrängen.

Siehe Anm. 71; Vor §§ 4–7 Anm. 23; § 4 Anm. 15; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 30, 60 f.; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 12; HOFFMANN in LBP, vor §§ 4, 5 Rn. 1 ff.; KANZLER, FR 1998, 421 (424); PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (146); SAILER in KSM, § 4 Rn. A 62 und B 31; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 7, 24; wohl auch WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); im Ergebnis inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, unter 2.b; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; v. 7.10.2008 – I B 3/08, BFH/NV 2009, 374; v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715.

Die Gegenauffassung, nach der die §§ 4 Abs. 1 und 5 materiell unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden regeln, weil die gesetzliche Differenzierung zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 sonst ins Leere liefe,

BORDEWIN, FR 1998, 226 (230); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rn. 5; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 38; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 146, 150.

überzeugt uE aus den oben angeführten Gründen nicht (s. Anm. 71, Vor §§ 4–7 Anm. 23).

91 b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3. Wenn sie freiwillig Bücher führen (s. Anm. 230), gilt § 5.

Zum Verhältnis der Gewinnermittlung durch BV nach § 4 Abs. 1 und § 5 zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 sowie zur Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts s. Vor §§ 4–7 Anm. 29 und § 4 Anm. 543 ff.

c) **Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a), LuF (§ 13a), ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3) und für Gewinne aus Holznutzungen (§ 51 EStDV)** 92

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen: § 5a geht § 5 vor, wenn das Wahlrecht des § 5a Abs. 1 Satz 1 zugunsten der Gewinnermittlung nach im Betrieb geführter Tonnage ausgeübt worden ist (s. § 5a Anm. 1, 20).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSd. § 13a Abs. 3-6 gilt nicht für Gewerbetreibende und verbietet mit ihrem Vorrang vor § 4 Abs. 1 auch eine entsprechende Anwendung des § 5 (s. § 13a Anm. 10, 30).

Pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen: Die pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen nach § 51 EStDV gilt ebenfalls nicht für Gewerbetreibende und verbietet eine entsprechende Anwendung des § 5 (s. § 13 Anm. 63).

Gewinnfiktion bei ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen: Die Gewinnfiktion des § 49 Abs. 3 für beschr. stpfl. Seeschifffahrts- oder Luftfahrteinkünfte verdrängt § 5 (s. § 49 Anm. 1300).

d) **Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 14, § 16 Abs. 2, 3, § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 3)** 93

Betriebsaufgabe- und Veräußerung: Die Regelungen über die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines LuF-Betriebs nach §§ 14 Satz 1 iVm. 16 Abs. 2 Satz 2, eines ganzen Gewerbetriebs, eines Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 2, 3 und der Veräußerung oder Übernahme von Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient, nach §§ 18 Abs. 3 iVm. § 16 Abs. 2, 3 gehen § 5 als speziellere Regelungen vor. Zugleich bestimmt § 16 Abs. 2 Satz 2 für den Veräußerungs- und Aufgabegewinn nach §§ 16 Abs. 2, 3 ggf. iVm. §§ 14 Satz 1 oder 18 Abs. 3, dass der Wert des BV auf den Zeitpunkt der Veräußerung nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 zu ermitteln ist.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 8; § 16 Anm. 400, 580; § 14 Anm. 43; § 18 Anm. 374; WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1965f.).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Die Regelung über die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. in § 17 Abs. 2 geht § 5 als speziellere Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art vor (s. Vor §§ 4–7 Anm. 8; § 17 Anm. 162).

Private Veräußerungsgeschäfte: Auf die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Kapitalanlagen iSd. § 20 Abs. 4 und aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 3 ist § 5 nicht anwendbar (vgl. § 20 Anm. 556, § 23 Anm. 271).

2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung

a) **Gewinnermittlungszeitraum** 94

Wirtschaftsjahr (§ 4a, §§ 8b, 8c EStDV, § 7 Abs. 4 KStG): Die Vorschriften des § 4a, der §§ 8b, 8c EStDV und des § 7 Abs. 4 KStG enthalten § 5 ergänzende Regelungen über den Gewinnermittlungszeitraum. § 4a Abs. 1 Nr. 2 verweist für estpfl. Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 deklaratorisch, auf die handelsrechtl. GoB, für die die §§ 242 Abs. 1 und 240 Abs. 2 Satz 2 HGB unvollständige Rege-

lungen über die Jahresabschlussperioden enthalten (s. § 4a Anm. 4, 12; WEBER-GRELLET in KSM, § 4a Rn. A 30). § 8b Satz 1 EStDV konkretisiert die handelsrechtl. GoB, indem er das Wj. als strechtl. Gewinnermittlungszeitraum grds. mit einem Zeitraum von zwölf Monaten definiert und die Voraussetzungen für kürzere Rumpf-Wj. regelt (s. § 4a Anm. 20). § 8c EStDV regelt Beginn und Ende des Wj. außerhalb des Anwendungsbereiches des § 5 für LuF.

Für die nicht im Handelsregister eingetragenen estpfl. Gewerbetreibenden bestimmt § 4a Abs. 1 Nr. 3, den Gestaltungsspielraum der handelsrechtl. GoB begrenzend, das Kj. zum Gewinnermittlungszeitraum, mit der Folge, dass eine HBil. mit vom Kj. abweichendem Geschäftsjahr der StBil. nicht zugrunde gelegt werden darf (s. § 4a Anm. 65; WEBER-GRELLET in KSM, § 4a Rn. A 8, B 90).

Die Vorschrift des § 7 Abs. 4 KStG bestimmt für buchführungspflichtige KSt-Subjekte deckungsgleich mit den handelsrechtl. GoB und bezogen auf Abs. 1 Satz 1 deklaratorisch das handelsrechtl. Geschäftsjahr zum Wj. als Gewinnermittlungszeitraum (s. § 7 KStG Anm. 28).

Betriebsbeginn und Betriebsbeendigung (§ 6 EStDV): Die Vorschrift des § 6 EStDV ergänzt § 5 durch Regelungen über den Zeitpunkt von Beginn und Schluss des Wj. bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe und Veräußerung eines Betriebs.

95 Einstweilen frei.

96 b) Ergänzende Bilanzierungsvorschriften

Regelungen über die Bewertung (§§ 6, 7): Abs. 6 regelt das Verhältnis des § 5 zu den Regelungen über die Bewertung und die AfA (s. Anm. 2253).

Vorrangige Gewinnermittlungsregeln:

► *Aktivierungsverbote für Direktversicherungsprämien und Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen*

▷ *Direktzusage:* § 4b Satz 1 enthält eine Zurechnungsregel für die Ansprüche aus einer Direktversicherung, die bei widerruflichen Bezugsrechten des ArbN von den GoB abweicht und insoweit ein § 5 vorgehendes Aktivierungsverbot begründet (s. § 4b Anm. 70; GOSCH in KSM, § 4b Rn. A 11, C 1).

▷ *Pensionskasse:* Die in § 4c Abs. 1 und 2 geregelten Betriebsausgabenabzugsverbote für das Trägerunternehmen einer Pensionskasse konkretisieren die handelsrechtl. GoB, ohne die Maßgeblichkeit zu durchbrechen (s. § 4c Anm. 15, 62, 73).

▷ *Unterstützungskasse:* Das in § 4d Abs. 2 Satz 3 geregelte Wahlrecht zur Bildung eines aktiven RAP geht § 5 vor (s. § 4d Anm. 173). § 4d Abs. 2 Satz 4 regelt im geltenden Recht (für einen RAP deklaratorisch, s. Anm. 501) die Unabhängigkeit dieses Wahlrechts von der Aufnahme des RAP in das besondere Verzeichnis iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2.

► *Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2):* Entgegen einer Auffassung im Schrifttum

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, 238; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 54

regelt § 6 Abs. 2 für geringwertige WG kein Aktivierungswahlrecht, sondern ebenso wie § 6 Abs. a ein § 7 vorgehendes Bewertungswahlrecht,

s. § 6 Anm. 1251; WERNDL in KSM, § 6 Rn. I 3

das den handelsrechtl. GoB entspricht und diese für die Anwendung des Abs. 1 über Abs. 6 konkretisiert (s. § 6 Anm. 1254).

► *Ansatzvorschriften für Pensionsrückstellungen (§ 6a)*: § 6a regelt die Maßgeblichkeit durchbrechend zusätzliche Voraussetzungen für die Bildung von Pensionsrückstellungen und geht § 5 als speziellere Regelung vor (s. § 6a Anm. 5).

► *Besondere Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen (§§ 20 bis 21b KStG)*: Die Sondervorschriften in den §§ 20–21b KStG enthalten die handelsrechtl. GoB ergänzende Regelungen für die Gewinnermittlung für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen. Soweit sie von den GoB abweichende zusätzliche Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen regeln, gehen sie § 5 vor.

Siehe Vor § 20 KStG Anm. 47; SCHLENKER in BLÜMICH, § 20 KStG Rn. 21.

► *Verhältnis zu § 3 Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln*: § 3 KapErhStG regelt vorrangig vor §§ 5, 6 eine Fiktion für AK bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (s. § 6 Anm. 303 und 1109).

c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

97

§ 4 Abs. 2 regelt außerhalb des Regelungsumfanges des § 5 in seinem persönlichen und sachlichen Geltungsbereich vorrangig die Durchführung der Bilanzberichtigung und der Bilanzänderung (s. § 4 Anm. 371).

Einstweilen frei.

98–102

3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung

a) Technische Ansatz- und Ausweissvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b)

103

Schrifttum: FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114; HEINSEN/ADRIAN, Anmerkungen zum aktualisierten BMF-Entwurfsschreiben zur E-Bilanz, DStR 2011, 1438; KARLA, Zur Rechtsgrundlage der E-Bilanz – Schlusspunkt der Diskussion oder neue Zweifelsfragen, Ubg 2012, 753; KIRSCH, Prinzipien und Tendenzen der Kerntaxonomie, DStZ 2012, 223; KPMG (Hrsg.), E-Bilanz, Köln 2012; KUSSMAUL/OLLINGER/WEILER, E-Bilanz: Kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2012, 131; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM (Hrsg.), E-Bilanz, München 2013.

§ 5 geht § 5b und dem Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie) vor. Im Verhältnis zu § 5b bestimmt § 5 mit den anderen stl. Gewinnermittlungsvorschriften sowohl die Zusätze und Anmerkungen zur Anpassung handelsbilanzieller Ansätze und Beträge an die stl. Vorschriften (Überleitungsrechnung) iSd. § 5b Abs. 1 Satz 2 als auch den Inhalt einer den stl. Vorschriften entsprechenden Bilanz iSd. § 5b Abs. 1 Satz 3 (s. § 5b Anm. 11–13). Damit bestimmt § 5 die materiellen Grundlagen des § 5b, der den politischen Willensbildungsprozess im Gesetzgebungsverfahren als reine Verfahrensvorschrift durchlaufen hat (BTDrucks. 16/10188, 24) und danach, die StErklärungspflicht ergänzend, allein die elektronische Übermittlung des Inhalts der nach den §§ 4 Abs. 1 und 5 aufzustellenden Bilanzen sowie der GuV regelt.

Siehe § 5b Anm. 8; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 2114 (2116); KARLA, Ubg 2012, 753 (754); KUNTSCHIK in KSM, § 5b Rn. A 21, A 63; KUSSMAUL/OLLINGER/WEILER, StuW 2012, 131 (143); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5b Rn. 1.

Das nach § 5b Abs. 1 Satz 1 vorgesehene Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie), das in Gestalt einer Verwaltungsvorschrift ohne Gesetzesqualität, kompetenziell gestützt auf § 51 Abs. 4 Nr. 1b vom BMF erlassen (s. § 51 Anm. 30) und aufgrund seines Umfangs nur elektronisch unter www.eSteuer.de veröffentlicht wird,

BMF v. 28.9.2011, Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 10; BMF v. 5.6.2012, E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 27.6.2013, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 5.2 vom 30. April 2013, BStBl. I 2013, 844.

würde seinem Inhalt nach für die elektronisch zu übermittelnde Version der Überleitungsrechnung und der StBil. die handelsrechtl. GoB über den Ausweis (Bilanzgliederung) konkretisieren und den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen, soweit handelsrechtl. Ausweispflichten ausgeweitet oder Ausweiswahlrechte eingeschränkt werden

Vgl. HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 (510 f.); KARLA, Ubg 2012, 753 (755); KIRSCH, DStZ 2012, 223 (224 ff.); KUSSMAUL/OLLINGER/WEILER, StuW 2012, 131 (141, 143 f.); KUNTSCHIK in KSM, § 5b Rn. B 24 ff., B 41 ff.; ZUVOR FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 2114 (2116); HEINSEN/ADRIAN, DStR 2011, 1438 (1440).

und damit als speziellere Regelung § 5 vorgehen, wenn dieses Datenschema auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen würde. Das ist nicht der Fall.

Siehe § 51 Anm. 30; KARLA, Ubg 2012, 753 (755 f.); WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1951 (1970); zweifelnd HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 (510 f.).

Weil für Verwaltungsvorschriften der Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes uneingeschränkt gelten und § 5b inhaltlich an die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 anknüpft, geht § 5 dem Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie) uneingeschränkt vor. Den gesetzlichen Bestimmungen widersprechende Regelungen der Taxonomie dürfen nicht angewandt werden.

104 b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)

Die zu § 5b subsidiäre Regelung des § 60 Abs. 2 EStDV ergänzt als Verfahrensvorschrift die StErklärungspflichten und berührt § 5 nicht. Anders als § 5b enthält § 60 EStDV keine Regelungen zur Gestalt der einzureichenden StBil. Es sind entweder nach § 60 Abs. 1 EStDV eine § 5 entsprechende HBil. oder gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV mit der HBil. nach § 5 vorgenommene Zusätze und Anmerkungen (Überleitungsrechnung) oder nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV die nach § 5 aufgestellte StBil. einzureichen.

105 c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten

Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§§ 145 bis 148 AO): Die verfahrensrechtl. Vorschriften über die allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen der §§ 145-148 AO haben uE für die Bemessung des Gewinns nach § 5 keine eigenständige Bedeutung,

ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 85; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 Rn. 4f.; im Ergebnis so wohl auch GÖRKE in HHSp., Vor § 140-148 Rn. 21, iVm. GÖRKE in HHSp., § 145 Rn. 5.

weil sie den GoB für die Gewinnermittlung entsprechen (s. Anm. 140). Soweit § 5 vorschreibt, den Gewinn abw. von den GoB zu ermitteln, geht er den

§§ 145–148 AO als speziellere Norm des materiellen Gewinnermittlungsrechts vor und modifiziert zugleich die allgemeinen Anforderungen und die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.

Zum Verhältnis der §§ 140, 141 AO zu § 5 s. Anm. 213.

Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO): Die handelsrechtl. GoB gelten für die Gewinnermittlung nach § 5 uneingeschränkt auch für Stpfl., die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind. Der in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO für die Buchführungspflicht bestimmter Stpfl. geregelte Ausschnitt der GoB gilt nicht für die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1.

Ordnungsmäßige Aufzeichnungen gemeinnütziger Körperschaften (§ 63 Abs. 3 AO): Die Vorschrift über den Nachweis satzungsmäßiger Geschäftsführung in § 63 Abs. 3 AO hat für die Bemessung des Gewinns nach § 5 keine Bedeutung.

4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften

a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG) 106

Die stl. BA-Abzugsverbote, zB in §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, 10 KStG gehen § 5 für die Gewinnermittlung, nicht für den BV-Vergleich vor. Nichtabziehbare BA sind dem Gewinn außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen (s. § 4 Anm. 1123; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 491). Sie begründen keine Aktivierungs- oder Passivierungsverbote, etwa für die Aktivierung von Gästehäusern oder Jachten iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 3 und 4, die dem BV zugeordnet und damit stl. verstrickt sein können

BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; FG Rhld.-Pf. v. 14.10.2011 – 1 K 1415/10, EFG 2012, 1627, nrkr., Az. BFH X R 14/12; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 51; SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 40.

oder die Bildung von Rückstellungen in der StBil., die erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung durch außerbilanzielle Korrekturen zu neutralisieren sind.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656, unter II.1 („Insoweit wird der entsprechende, gem. § 5 Abs. 1 EStG auch für das Steuerrecht maßgebliche handelsrechtliche Passivposten durch außerbilanzielle Hinzurechnung im Ergebnis neutralisiert“); BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, unter 2.d aa („... ist eine handelsrechtlich zu bildende Rückstellung durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren, wenn ein steuerliches Abzugsverbot dem Abzug der entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben entgegensteht ...“).

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG) 107

Die Vorschriften des § 8 Abs. 3 Sätze 2 Halbs. 1 und 3 über vGA und verdeckte Einlagen enthalten keine Bilanzierungsregeln. Verdeckte Gewinnausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 werden dem Gewinn außerhalb der nach § 5 aufgestellten StBil. auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung hinzugerechnet (s. § 8 KStG Anm. 67, 100). Umgekehrt ist § 5 maßgebend für die Qualifikation einer Vermögensminderung iSd. vGA-Definition (s. § 8 KStG Anm. 108). Der Betrag einer verdeckten Einlage wird ebenfalls erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerbilanziell gewinnmindernd berücksichtigt. In der StBil. werden verdeckte Einlagen nach den allgemeinen Regeln des § 5 bilanziert (s. § 8 KStG Anm. 336).

108 **c) Ausschüttungen auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG)**

Das Abzugsverbot für Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 KStG) enthält ebenfalls keine Bilanzierungsregel und damit auch keine Regelungen über den Bilanzausweis (Bilanzgliederung), die § 5 vorgehen könnten. Erkennt man in § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 Regelungen, die § 5 unberührt lassen und nur eine außerbilanzielle Korrektur auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung regeln (s. § 8 KStG Anm. 67, 100, 336), kann für § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 nichts anderes gelten. Davon zu trennen sind die Fragen, ob die handelsrechtl. GoB nach Abs. 1 auch für den Ausweis von Eigenkapital in der StBil. gelten (s. Anm. 263) und ob dann der Ausweis in der StBil. nach § 5 für die Qualifikation eines Genussrechts iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG maßgebend ist (zum Meinungsstand s. § 8 KStG Anm. 230).

109 **d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG)**

Auch die Vorschrift über die Berichtigung von Einkünften aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG regelt die außerbilanzielle Einkünftekorrektur auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, nicht den Ansatz, die Bewertung oder den Ausweis in der StBil. § 5 gilt deshalb für die Aufstellung der StBil. unbeeinflusst von § 1 AStG, der den Bilanzgewinn zum Ausgangspunkt der Einkünftekorrektur bestimmt.

HOFACKER in HAASE, 2012, § 1 AStG Rn. 20; KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 1 AStG Rn. 1; WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 1 AStG Rn. 5.

110 **5. Bilanzierungsregeln für außerordentliche Bilanzen**

DM-Bilanzgesetz: Die Bilanzierungsvorschriften des § 50 DMBilG für die gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 DMBilG zum 1.7.1990 von Stpfl. in den neuen Bundesländern zu erstellende stl. Eröffnungsbilanz gehen § 5 vor.

Im Einzelnen s. Altkommentierung des § 5 mit Stand Januar 2010, insbesondere Anm. 19, im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Regelungen über die Wertansätze in den steuerlichen Schluss-, Übertragungs- und Übernahmebilanzen des Umwandlungssteuerrechts: Die Vorschriften des UmwStG über die Wertansätze in den stl. Schluss-, Übertragungs- und Übernahmebilanzen gehen § 5 als speziellere Regelungen vor, ohne dessen Geltung für den Ansatz der Buchwerte in Umwandlungsbilanzen auszuschließen.

Siehe Anm. 77; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a. Zur Geltung des Abs. 1 im UmwStRecht s. Anm. 195. Zum Verhältnis des Abs. 2 zu den Sonderregelungen des UmwStRechts s. Anm. 1675.

111–139 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen zu § 5

1. Dokumentationspflichten

a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO

aa) Bedeutung für § 5

140

Im Geltungsbereich des § 5 ist der BV-Vergleich durch eine den Vorschriften der §§ 140-148 AO genügende Buchführung zu dokumentieren. Weil der Stpfl. durch diese Buchführung eine § 5 entsprechende Gewinnermittlung im Festsetzungsverfahren nachweisen kann,

H 5.2 „Allgemeines“ EStR 2010; BFH v. 7.10.2009 – II R 23/08, BStBl. II 2010, 219, unter II.2.c; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 Rn. 5; GÖRKE in HHSp., Vor § 140-148 Rn. 33; die fortbestehende Beweiskraft formell fehlerhafter Buchführungen unterstreichend, SEER in TIPKE/KRUSE, § 158 AO Rn. 4, 23; vgl. § 4 Anm. 23.

wirken diese Dokumentationspflichten faktisch auf die Gewinnermittlung ein, ohne § 5 vorzugehen (s. Anm. 105; GÖRKE in HHSp., Vor § 140-148 Rn. 21). Unwesentliche Mängel der Buchführung berühren deren Eignung zum Nachweis einer § 5 entsprechenden Gewinnermittlung nicht im Ganzen, sondern sind im Festsetzungsverfahren zu berichtigen oder im Ergebnis durch eine Zuschätzung richtig zu stellen, soweit sie zu einem sachlich unrichtigen Ergebnis der Buchführung führen.

H 5.2 EStR 2010 „Mängel der Buchführung“ EStR 2010; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 Rn. 18, 24; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 43; GÖRKE in HHSp., Vor § 140–148 Rn. 34.

Umgekehrt sind die in einer den §§ 140-148 AO genügenden Buchführung dokumentierten Geschäftsvorfälle gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

SCHUSTER in HHSp., § 158 AO Rn. 2; SEER in TIPKE/KRUSE, § 158 AO Rn. 3; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 38 f.

bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB

141

Eine den handelsrechtl. GoB und den ergänzenden Regelungen der stl. Gewinnermittlung folgende Buchführung genügt den Vorschriften der §§ 140–148 AO.

H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ EStR 2010; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 Rn. 4; GÖRKE in HHSp., § 145 Rn. 5.

Danach ist eine für die Gewinnermittlung nach § 5 vorzunehmende Buchführung ordnungsmäßig iSd. §§ 140–148 AO, wenn sie den Grundsätzen der doppelten Buchführung entspricht (§ 242 Abs. 3 HGB), einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB = § 145 Abs. 1 Satz 1 AO), die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB = § 145 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Buchungen und die sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen worden sind (§ 239 Abs. 2 HGB = § 146 Abs. 1 Satz 1 AO). Jede Buchung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen. Die Belege und die empfangenen Geschäftsbriefe sind aufzubewahren (§ 238 Abs. 2 HGB = § 147 Abs. 1 AO).

H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ EStR 2010; BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51, unter 1.b.

Für die Buchführung auf elektronischen Datenträgern gelten die in § 239 Abs. 2 HGB angelegten Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS).

BMF v. 7.11.1995, BStBl. I 1995, 738; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rn. 32 ff.

142 b) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach § 5b

§ 5b regelt als Verfahrensvorschrift im EStG, wie die Bilanz und die GuV elektronisch zu übermitteln sind und erweitert im Geltungsbereich des § 5 durch das Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie, s. Anm. 103) die Dokumentationspflichten nach §§ 140–148 AO, indem dieses eine taxonomiekonforme Buchführung voraussetzt.

KUNTSCHIK in KSM, § 5b Rn. A 30, A 64 (Auswirkungen auf die Kontenrahmen, Zwang zur Errichtung einer eigenständigen Steuerbuchhaltung); im Einzelnen zur Anpassung des Kontenplans an die Taxonomie: KIRSAMER/ATILGAN in EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, 2013, 78 ff.

143 c) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7

Abs. 1 Satz 2 regelt ergänzende Aufzeichnungspflichten als Voraussetzung für die Ausübung stl. Wahlrechte (s. Anm. 880). § 4 Abs. 7 regelt ergänzende Aufzeichnungspflichten für bestimmte BA und gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 5 (s. § 4 Anm. 2036, 2039).

144 2. Ergänzende Erklärungspflichten

Für die Gewinnermittlung nach § 5 erweitern die § 5b und § 60 EStDV, die StErklärungspflichten um die Übermittlung von Bilanzen sowie GuV (s. Anm. 103, § 5b Anm. 5, § 25 Anm. 8).

145 3. Schätzung des Gewinns iSd. § 5

Wenn keine Bücher nach den Vorschriften der §§ 140–148 AO geführt worden sind oder diese wegen erheblicher Mängel der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können, ist der Gewinn gem. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zu schätzen.

DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Rn. 19, 23; GÖRKE in HHSp., Vor § 140-148 AO Rn. 37.

Buchführungspflichtige Gewerbetreibende sind nach § 5 zu schätzen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 12). Zur Gewinnschätzung nicht Buchführungspflichtiger s. Vor §§ 4–7 Anm. 13–18.

146 4. Gesonderte Feststellung des Gewinns iSd. § 5 im Festsetzungsverfahren

Grundsatz: Der Gewinn wird im Festsetzungsverfahren bei gewerblichen Einzelunternehmen und KStpfl. als unselbständiger Teil des zu versteuernden Einkommens und als Berechnungsgrundlage des Gewerbesteuermessbetrages grds.

nicht gesondert festgestellt (s. § 15 Anm. 70) und ist als Besteuerungsgrundlage gem. § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbarer Teil des StBescheids.

Ausnahme: Bei Mitunternehmerschaften und in den Fällen, in denen das für die Gewinnfeststellung zuständige FA nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist, wird der Gewinn gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO gesondert festgestellt (s. § 15 Anm. 71).

5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO)

147

Unter den Voraussetzungen des § 163 Satz 1 AO können nach § 163 Satz 2 AO steuererhöhende Geschäftsvorfälle zu einem späteren und steuermindernde Geschäftsvorfälle zu einem früheren Zeitpunkt als nach § 5 vorgeschrieben in der StBil. angesetzt werden. Durch die Berücksichtigung innerhalb der Bilanz wird die von § 163 Satz 2 AO geregelte Stundung im Festsetzungsverfahren durch Änderungen der Periodenzuordnung bewirkt und durch den Bilanzensammenhang automatisch ausgeglichen.

MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 238; zur Rücklage für Ersatzbeschaffung in Abschn. 6.6 EStR 2012 als Anwendungsfall der abweichenden Bilanzierung aus Billigkeitsgründen: BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664; mit weiteren Beispielen: CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, 2009, § 163 Rn. 34.

Einstweilen frei.

148–149

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Maßgeblichkeit der GoB

Schrifttum zu mehreren Einzelfragen des § 5 Abs. 1 und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Monographien: VON HERRMANN, Die steuerrechtliche Bedeutung der kaufmännischen Bilanzen, Diss., Breslau 1920; ROSENDORFF, Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung, Berlin, 3. Aufl. 1920; SCHERPF, Handelsbilanz – Steuerbilanz, Unternehmung und Steuer, Berlin 1941; VAHL, Zur Frage der Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss., Frankfurt am Main, Würzburg 1941; STÜRZENHOFECKER, Die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, Nürnberg 1957; EICHIN, Möglichkeiten der Anpassung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz, Heilbronn 1960; SAMER, Untersuchung über das Problem der Einheitlichkeit oder Unterschiedlichkeit von handelsrechtlichem und steuerlichem Jahresabschluß, Diss., Wien 1960; DUCKSTEIN, Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, Diss., Erlangen 1964; KLUGE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Berlin 1969; NOLTE, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss., Göttingen 1970; NIEMANN, Bilanzierungswahlrechte – Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlmöglichkeiten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, IFSt-Heft 98, Bonn 1971; ZWEIGERT, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, IFSt-Heft 121, Bonn 1981; WETZEL, Die Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt, Diss., Konstanz 1985; ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Diss., Augsburg 1988; WITTIG, Steuernutralität und Bilanzrichtlinien-Gesetz, Diss., Regensburg 1988; HAEGER, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis: Bilanzierungsprobleme unter besonderer Berücksichtigung des Sonderpostens mit Rücklageanteil, Diss., Saarbrücken 1989; FACHINSTITUT DES DEUTSCHEN STEUERBERATERVERBANDES E.V., Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Bonn 1991; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda, Diss., Passau 1991; VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handels-

bilanzrechts für die Steuerbilanz, Diss., Münster 1991; EICHINGER, Ökonomische Analyse der Verknüpfung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Diss., Tübingen, Weiden 1993; L. SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, Diss., Bayreuth 1994; KÖNIGBAUER, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, Diss., Augsburg 1998; DENK, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, Diss., Innsbruck 1999; PANNEN, Meßtheoretische Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips, Diss., Lohmar 2000; SCHIELE, Unternehmensbesteuerung und Handelsbilanz. Eine ökonomische Analyse der Verknüpfung von Handelsbilanz und Steuerbemessungsgrundlage, Diss., Erlangen, Berlin 2000; BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Diss., Konstanz 2001; KAHLE, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, Habil., Mannheim, Wiesbaden 2002; SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, Diss., Hamburg 2002; BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz: der steuerrechtliche Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss., St. Gallen 2003; SITTEL, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, Diss., Siegen 2003; VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, Diss., Bochum 2003; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) E.V., Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung, 2004; KÖHRLÉ, IFRS-Einzelabschluss: Folgen für die steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), Diss., Freiburg 2010; SCHEFFLER, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip, IFSt-Schrift 474, Bonn 2011; GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, Diss., Saarbrücken 2012; KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Diss. Bonn, Hamburg 2014.

Aufsätze bis 1989 (vor WoBauFG): BECKER, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen (I): Zur Tragweite der Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in § 13 EStG, *StuW* 1927, 959; SCHILLINGER/SCHICK, Die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in der Bewertung der Bilanzposten und in der Höhe der Absetzungen für Abnutzungen, *DStZ/A* 1936, 334; MÜHLHOFF, Übertreibungen aus dem Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz, *DStBl.* 1937, 81; SENE, Grundsätzliches über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *DStBl.* 1938, 763; SENE, Gegenstand und Auswirkungen der Bindung durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz, *DStBl.* 1938, 853; LITTMANN, Der Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz und sein Geltungsbereich *de lege lata*, *WPg* 1949, 457; WALL, Falsch verstandenes Maßgeblichkeitsprinzip, *ZfbF* 1954, 295; SPITALER, Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung, *StuW* 1959, 633; ECKHARDT, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *BB* 1960, 1213; LITTMANN, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ihre Bedeutung in der Steuerbilanz, *DStR* 1962/63, 651; BARSKE, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, *DB* 1964, 1569; FLÄMIG, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *DB* 1968, 2045; KIEHNE, Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, *BB* 1968, 553; THIEL, Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, *StbJb.* 1969/70, 259; KLUGE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, *StuW* 1970, 685; MAASSEN, Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?, *DB* 1970, 1285; DÖLLERER, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, *BB* 1971, 1333; FASOLD, Maßgeblichkeitsgrundsätze im Bereich einer Europäischen Aktiengesellschaft, *DB* 1972, 1733; BORDEWIN, Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz – Zuschreibungen in der Handelsbilanz, *BB* 1974, 1432; OFFERHAUS, Abweichung der Handelsbilanz von der Steuerbilanz bei steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen möglich?, *StBp.* 1974, 205; WOERNER, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen, *BB* 1976, 1569; SÄELZLE, Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip – Ein Beitrag zur Auslegung von § 5 I EStG, *AG* 1977, 181; SAUER, Zu den Divergenzen zwischen Handels- und Steuerrecht bei der Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern, *AG* 1978, 341; BEISSE, Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, *BB* 1980, 637; BEISSE, Tendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzrecht, *DStR* 1980, 243; GROH, Zur Bilanztheorie des BFH, *StbJb.* 1979/80, 121; TANZER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in

der Steuerbilanz, DStJG 7 (1984), 55; DZIADKOWSKI, Die steuerrechtliche „Verankerung“ der „umgekehrten Maßgeblichkeit“ im Rahmen der Bilanzrechtsreform, BB 1986, 329; MATHIAK, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, StbJb. 1986/87, 79; SCHULZE-OSTERLOH, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtliniengesetz, FR 1986, 545; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; KREILE, Der Finanzausschuss und die steuerneutrale Transformation der EG-Bilanzrichtlinie, DStZ 1987, 449; NICKOL, Die Maßgeblichkeit der Handels- und Steuerbilanzen füreinander nach neuem Bilanzrecht, BB 1987, 1772; SARRAZIN, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und ihre Umkehrung bei steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, DB 1987, 1597; BORDEWIN, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 1988, 668; DZIADKOWSKI, Zur Dominanz der Steuerbilanz über die Handelsbilanz – Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Steuerreformgesetz 1990, WPg 1988, 409; KRIEGER, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327; MATHIAK, Mängel der beabsichtigten Neuregelung der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG eines Regierungsentwurfs, DStR 1988, 274; MEINCKE, Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, DStZ 1988, 142; MERKERT, Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz – Eine steuer- und bilanzpolitische Herausforderung, DStZ 1988, 142; RAUPACH/SCHULZE-OSTERLOH, Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, BB 1988, 1089; SÖFFING, Offene Fragen beim umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz, DB 1988, 297; BEISSE, Die steuerliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung, StVj. 1989, 295; LEUCHT, Die umgekehrte Maßgeblichkeit und ihre geplante gesetzliche Neufassung, DB 1989, 2237; MELLWIG, Meinungsspiegel: Maßgeblichkeit, BFuP 1989, 159; RAUPACH, Handelsbilanz und Steuerbilanz – Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, 105; SARRAZIN, Entwicklungen in der Gesetzgebung zum Maßgeblichkeitsgrundsatz, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, 145; J. THIEL, Zur formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferenda, DB 1989, 537.

Aufsätze 1990 bis 2006 (Abs. 1 idF WoBauFG): GASSNER, Verknüpfung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz der Personengesellschaft, in IDW-Symposium „Personengesellschaften“ am 3./4.11.1989, Düsseldorf 1990, 253; MEINCKE, Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 1990, 15; SCHNEELOCH, Die Grundsätze der Maßgeblichkeit, DStR 1990, 51; SCHNEELOCH, Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertungsstetigkeit, WPg 1990, 221; STOBBE, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DStR 1990, Beilage zu Heft 20, 1; GAIL/GRETH/SCHUMANN, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der EG, DB 1991, 1389; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; STOBBE, Das Verhältnis von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991, 53 (Teil I), 162 (Teil II); F. WASSERMAYER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG 14 (1991), 29; NIESSEN, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und das europäische Bilanzrecht, RIW 1992, 292; SARRAZIN, Umgekehrte Maßgeblichkeit bei ausschließlich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht, DB 1992, 849; DÖLLERER, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung – Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda, ZHR 1993, 349; EIGENSTETTER, Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz, WPg 1993, 575; ROBISCH, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips – Eine kritische Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung der Situation in den neuen Bundesländern, DStR 1993, 998; STEGEL, Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips, BB 1994, 2237; WEBER-GRELLET, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1994, 30; PFAFF/SCHRÖER, The relationship between financial and tax accounting in Germany – the authoritative and reverse authoritativeness principle, 5 European Accounting Review (1996), Supplement, 963; MATHIAK,

Unmaßgeblichkeit von kodifiziertem Handelsrechnungslegungsrecht für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung?, in BUDE (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 323; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195; HAUSER/MEURER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuerer Entwicklungen, WPg 1998, 269; HENNRICHS, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG – Stand und Perspektiven, StuW 1999, 138; SCHNEIDER, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Maßgeblichkeit und Verlustverrechnung als „Stärkung der Investitionskraft“, DB 1999, 105; SIEGEL, Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip, StuB 1999, 195; WEBER-GRELLET, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594; DRÜEN, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, FR 2001, 992; KUSSMAUL/KLEIN, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; W. MÜLLER, Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2001, 1858; BERTEL, Sonderbetriebsvermögen und Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 151; EGGER, Durchbrechung der Maßgeblichkeit, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 169; HIRSCHLER, Maßgeblichkeitsprinzip und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 151; KILGER, Neue Tendenzen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz im Licht des Umwandlungssteuergesetzes, DB 2003, 2677; TANZER, Zur Dogmatik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 73; ZORN, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 179; SCHEFFLER, Übersichten zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2004, 69; SCHULZE-OSTERLOH, Vorschläge für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, ZIP 2004, 1128; HENNRICHS, Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluss und Maßgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte, StuW 2005, 256.

Aufsätze ab 2007 (Entstehung BilMoG): DZIADKOWSKI, Europäisierung des Maßgeblichkeitsprinzips?, IStR 2007, 361; FÜLBIER/GASSEN, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, DB 2007, 2605; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULELEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Nochmals: Plädoyer für eine Abschaffung der „umgekehrten Maßgeblichkeit“, DStR 2008, 1057; BAREIS, Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 31; BREITHECKER, BilMoG – Überblick über die Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 1; KIRSCH, Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, 453; KIRSCH, Nutzen des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 561; SCHMIEL, Lässt sich die Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das BilMoG ökonomisch begründen?, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 333; SCHNEIDER, Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt des Entwurfs einer BilMoG-elpackung!, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 283; STOBBE, Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung?, DStR 2008, 2432; WEBER-GRELLET, Die Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – Zur (weiteren) Emanzipation des Steuerrechts, ZRP 2008, 146; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULELEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. durch das BilMoG – Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens (BMF vom 12.10.2009 – IV C 6 – S 2133/09/10001), DB 2009, 2570; DÖRFLER/ADRIAN, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, 385; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steu-

erliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; GÜNTER, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem BilMoG, Stbg 2009, 395; HENNRICHS, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926; HERZIG/BRIESEMEISTER, Das Ende der Einheitsbilanz – Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE, DB 2009, 1; HOFFMANN, Die Dreifachbilanzierer vor und nach BilMoG, StuB 2009, 367; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; LEY/SPINGLER, Die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit – Auswirkungen auf die Bilanzierung in der Handelsbilanz zum 31.12.2009 nach bisherigem HGB, Ubg 2009, 781; MEURER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG, FR 2009, 117; RICHTER/WELLING, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 29. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz“, FR 2009, 120; SCHEFFLER, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und steuerliche Gewinnermittlung, StuB 2009, 45; SCHENKE/RISSE, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2009, 1957; SPENGLER, Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101; THEILE, Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip – „Steuerbilanzgesetz“ ante portas? – Zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2009, 2384; WEBER-GRELLET, Das BMF und die Maßgeblichkeit, DB 2009, 2402; WERTH, Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG – Alle Klarheiten beseitigt?, DStZ 2009, 508; ANZINGER/SCHLEITER, Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG – eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, DStR 2010, 395; ERNSTING, Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG, FR 2010, 1067; ESTERER, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die steuerliche Gewinnermittlung, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, München 2010, 627; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2010, 399; FRANK/WITTMANN, Die Änderung des § 5 I im Zuge des BilMoG, Stbg 2010, 362; FREIDANK/VELTE, Quo vadis Maßgeblichkeit? Eine Analyse aus rechtshistorischer, steuersystematischer und betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2010, 185; GEBERTH/BLASIUS, § 5 Abs. 1 EStG – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips – Anm. zum BMF-Schreiben v. 12.3.2010, FR 2010, 398, FR 2010, 408; GÜNKEL, Die Maßgeblichkeit nach der Bilanzrechtsreform (BilMoG), in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, München 2010, 509; HENNRICHS, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Besteuerung, StbJb. 2009/10, 261; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG – Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010, DB 2010, 917; HUMMEL, Erweiterte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Steuerrecht? Zur Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), FR 2010, 163; KAMINSKI, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG idF des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771; KUSSMAUL/GRÄBE, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor dem Hintergrund des BilMoG, StB 2010, 107; KLEIN, Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Folgen: Das BMF-Schreiben v. 12.3.2010 zum Maßgeblichkeitsgrundsatz nach BilMoG, NWB 2010, 2042; KUSSMAUL/GRÄBE, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, StB 2010, 264; MAYR, Bilanzrecht und Konzernbesteuerung in Europa, Vienna law inauguration lectures 2010, 1; MITSCHKE, Das Bilanzrecht unter der Herrschaft des BilMoG: Ein Überblick über die wichtigsten Fragen, FR 2010, 214; PRINZ, Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – ein Konzept für die Zukunft im Steuerbilanzrecht?, DB 2010, 2069; RICHTER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, GmbHR 2010, 505; SCHEFFLER, Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2010, 295; J. THIEL, Die modernisierte Maßgeblichkeit – § 5 Abs. 1 EStG in der Neufassung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in HERLINGHAUS/HIRTE/HÜTTEMANN/HEIDEL (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke, Baden-Baden 2010, 733; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348; WEHRHEIM/FROSS, Wider die Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips, StuW 2010, 195; WEILBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip des BilMoG im Strudel der Steuer-Bilanz, ZSteu. 2010, 341; WENDT, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER/FÖRSTER/

WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, München 2010, 517; ZWIRNER, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik, DStR 2010, 591; DZIADKOWSKI, Zur „neuen“ Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG, IStR 2011, 917; HOFFMANN, Eigenständige steuerliche GoB?, StuB 2011, 769; HÜTTEMANN, Die Zukunft der Steuerbilanz, DStZ 2011, 507; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, StuB 2011, 163; KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Auswirkungen des BilMoG auf die Besteuerung der Unternehmen, Ubg 2011, 178; MARX, Teilhaberschaft als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, 1003; NIEMEYER/FROTZHEIM, Praxisfragen nach Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, DStR 2011, 538; SCHEFFLER, Die steuerliche Gewinnermittlung am Wendepunkt?, in DWS-INSTITUT (Hrsg.), Gewinnermittlung am Wendepunkt, Berlin 2011, 13; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung – Das Beispiel der Teilwertabschreibung, DStR 2011, 534; BECKER, Abweichende Handels- und Steuerbilanz unter Beachtung latenter Steuern, NWB 2012, 57; BUCHHOLZ, Die Reichweite der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzwerte bei Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, Ubg 2012, 777; HERZIG, Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, 1343; HOFFMANN, Hin und her bei der Maßgeblichkeit, StuB 2012, 849; MEURER, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; SCHEFFLER, Der Einfluss des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Stetigkeitsgrundsatz in der Handelsbilanz, StuB 2012, 771; WICHMANN/KEMCKE, Die Bedeutung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) für die Steuerbilanz – eine kritische Betrachtung der bisherigen Rechtsanwendung, DStZ 2012, 514; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Zurechnung für die Steuerbilanz, BB 2012, 3127; ZWIRNER, Maßgeblichkeit – dabei sein ist alles?, StuB 2012, 1; HENNRICHS, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681; KÜNKELE/ZWIRNER, Maßgeblichkeit im Fokus der Finanzverwaltung, StuB 2013, 3; LANGE/MÜLLER, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Kritische Zwischenbetrachtung auf Basis vorliegender Erfahrungen, Stbg 2013, 272; ZWIRNER, Abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerrecht – Möglichkeiten, Probleme und Risiken, DStR 2013, 322; ZWIRNER/KÜNKELE, Kein steuerliches Stetigkeitsgebot – Anmerkungen zu Konzeption, Teleologie und den Grenzen von Willkür und Missbrauch, Ubg 2013, 305.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl. I 2010, 239; BMF v. 22.6.2010, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl. I 2010, 597; OFD Münster v. 14.9.2012, Auswirkung des BilMoG auf die Steuerbilanz; Gegenüberstellung der wesentlichen Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Geltung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

1. Rechtsentwicklung des Abs. 1

Schrifttum: RÖDEL, Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsgedankens in Hinblick auf das Verhältnis von Handelsbilanz zu Steuerbilanz, Diss., Tübingen 1955; PAUSCH, Von der Steuerbilanz zur Handelsbilanz – geschichtlich betrachtet, DStZ 1979, 59; KNOBE-KEUK, Zum Verfall der Steuergesetzgebung, BB 1988, 1086; LAUSE/SIEVERS, Maßgeblichkeitsprinzip und Steuerreform 1990, Konsequenzen für Handels- und Steuerbilanz, BB 1990, 24; SCHNEIDER, Die Anfänge der „Steuerbilanz“ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips – Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vor der akademischen Betriebswirtschaftslehre, in HERZIG (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, Festschrift für Gerd Rose, Wiesbaden 1991, 175; PFAHL, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, ein dem Steuerbilanzrecht vorgegebenes Grundprinzip? Von der Notwendigkeit einer steuerrechtlichen Begründung der durch § 5 Abs. 1 EStG in das Steuerrecht übernommenen handelsrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung, Diss.,

Göttingen, Frankfurt am Main 1999; SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München 2001; MATHIAK, Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874/78: Entstehung und Durchführung; Genese des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Dresden 2005; HÜTTEMANN, Besteuerung von Unternehmen – Entwicklungen und Ausdifferenzierung, StuW 2014, 58.

a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918 150

Vorläufer der Maßgeblichkeit: An „kaufmännische[n] Gebräuche“ der Gewinnermittlung knüpfte in der Erklärungs- und Veranlagungspraxis bereits die erste auf der Grundlage des ostpreußischen Reglements von 1808 im deutschsprachigen Raum erhobene ESt an, um die Bemessungsgrundlage bei Händlern und Gewerbetreibenden zu bestimmen.

MATHIAK, StuW 1995, 352 (364); WERNER, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 79. Zu den Frühformen der faktischen Maßgeblichkeit einer „Handelsbilanz“ für die Vermögensbesteuerung im Spätmittelalter s. WERNER, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 55. Zur Bedeutung der kaufmännischen Bücher und Aufzeichnungen im Steuerverfahren der Festsetzung der Einkommensteuer nach dem Preußischen Einkommensteuergesetz v. 1.5.1851 s. ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 7.

Ursprünge des Abs. 1: In den Einkommensteuergesetzen Sachsens (1874/78/91), Sachsen-Meinings (1890), Preußens (1891), des Fürstentums Reuss ä. L. (1893), des Fürstentums Schwarzberg-Sondershausen (1894), Lippe-Detmolds (1894), Sachsen-Altenburgs (1896), Sachsen-Weimars (1896), Braunschweigs (1896/1899) und Sachsen-Gothas (1902) findet sich die frühere Verwaltungspraxis wieder, die kaufmännischen Grundsätze zum Ausgangspunkt der strechtl. Gewinnermittlung zu nehmen. Sie bestimmten die für Inventur und Bilanz geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und ergänzten die dem „Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns“ entsprechenden Regeln zum Maßstab für die Berechnung des Reingewinns der Handels- und Gewerbebetriebe.

Im Gesetzgebungsverfahren zum Preußischen EStG 1891 überwiegen in den viel zitierten Auszügen aus den Parlamentsdebatten pragmatische Argumente. Vermieden werden sollte mit der Anknüpfung an die kaufmännischen Gebräuche die Verpflichtung der Kaufleute, zwei unterschiedliche Jahresrechnungen aufstellen zu müssen. Damit erhoffte man sich im Gesetzgebungsverfahren eine höhere Akzeptanz und Ehrlichkeit im Rahmen der Selbstdeklaration.

Anl. zu den Stenographischen Berichten, Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, 3. Session 1890/91, Bd. 2, 1264, zit. nach ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 14; PAUSCH, DStZ 1979, 63; POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 28.

Die Kaufmannschaft setzte sich für die Anknüpfung an die handelsrechtl. Gebräuche ein, weil das im Handelsrecht ausgeprägte Vorsichtsprinzip den Ausweis und damit die Besteuerung eines überhöhten Gewinnes verhindern sollte.

Stenographische Berichte, Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, 3. Session 1890/91, Bd. 2, 862, zitiert nach POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 28; ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 14; ZIMMERMANN, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, 1978, 196 ff.

Eine erste dogmatische Rechtfertigung der Rspr. für die Anknüpfung der stl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung begründete das Preußische Oberverwaltungsgericht 1902 mit der Beschreibung des Staats als stillem Teilhaber des gewerblichen Unternehmers, nachdem es zuvor bereits 1895 das Verhältnis von HBil. und StBil. deskriptiv ausgelotet hatte.

PrOVG v. 2.7.1902, Rep. V A 136/01, PrOVGSt 10, 294, 305; PrOVG v. 13.12.1895, Rep. V 5/95, PrOVGSt 4, 241, 243 f.

151 **b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945**

EStG 1920: Das erste reichseinheitliche EStG 1920 (s. Dok. Anm. 11) orientierte sich an den Vorbildern Sachsens, Württembergs, Sachsen-Weimars, Sachsen-Coburgs, Mecklenburgs, Preußens und Bayerns und bestimmte für alle Stpfl., welche Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB führten, die für Inventur und Bilanz durch das HGB vorgeschriebenen Grundsätze zum Gewinnermittlungsmaßstab.

Nach § 33 Abs. 1 EStG 1920 war der Geschäftsgewinn grds. „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben“ unter Berücksichtigung von Bestands- und Wertveränderungen im Umlauf- und beweglichen Anlagevermögen sowie von Entnahmen und Einlagen zu ermitteln. § 33 Abs. 2 bestimmte abw. hiervon für Steuerpflichtige, „welche Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen“, den Geschäftsgewinn „nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind“.

Das EStG 1920 enthielt keine eigenen Bewertungsregeln und knüpfte damit auch hinsichtlich der Bewertung ganz an die Bewertungsregeln des HGB an, die in § 40 Satz 2 HGB 1900 eine Bewertung zu Zeitwerten vorsahen und damit eine Regel formulierten, die bei Inkrafttreten des EStG 1920 schon nicht mehr den von den aktienrechtl. Bilanzierungsvorschriften geprägten kaufmännischen Gebräuchen entsprach, nach denen die AHK eine Bewertungsobergrenze bildeten und planmäßige Abschreibungen vorzunehmen waren (POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 74).

EStG 1921: Die noch vor der ersten Anwendung des EStG 1920 durch das EStAG 1921 (RGBl. I 1921, 313) vorgenommen Änderungen regelten mit dem Bewertungsvorbehalt in § 33a und der stfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung in § 59a erste Beschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips.

EStG 1923/1925: Die EStG 1923 (RGBl. I 1923, 198) und 1925 (s. Dok. Anm. 30) knüpften nicht mehr an die tatsächliche Buchführung, sondern an die Buchführungspflicht der Kaufleute (vgl. KUHN, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 1923, § 33 Rn. 3 III b) und im EStG 1925 in § 13 alternativ an tatsächliche Buchführung oder Buchführungspflicht an, um eine Gewinnermittlung nun nicht mehr nach den Regelungen des HGB, sondern „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ in einem BV-Vergleich vorzuschreiben. Der Gesetzgeber verfolgte damit einerseits das Ziel die unter Kaufleuten anerkannten Gewinnermittlungsregeln zu rezipieren und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung andererseits zu allgemeiner Geltung zu verhelfen.

Begründung Entwurf eines EStG v. 26.4.1925, abgedruckt in FinanzArchiv 43, Bd. 1, 166 (207).

Ein Bewertungsvorbehalt in § 13 und vorrangige Bewertungsregeln in den §§ 16, 19 und 20 sowie eine in § 105 ff. EStG 1925 eingeschränkte Anknüpfung an HBil. und Goldmarkbilanz begründeten, abw. von den Regelungen des HGB, nunmehr der kaufmännischen Praxis entsprechende Wahlrechte und ermöglichten damit, in der durch die Gesetzesbegründung erstmals so bezeichneten StBil. (RTDrucks. III/795, 46), die Befolgung des Realisations- und des Imparitätsprinzips. Die Ausübung dieser Wahlrechte konnte in der Praxis zu erheblichen

Abweichungen zwischen der handels- und der strechtl. Gewinnermittlung führen.

ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 23 f.; L. SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 27; WERNER, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 136 ff.

Der RFH konkretisierte bereits für die EStG 1920/1923/1925 den im Gesetzeswortlaut materiell formulierten Maßgeblichkeitsgrundsatz als Regel, die die Übernahme des konkreten handelsrechtl. Bilanzansatzes vorschrieb, iS einer formellen Maßgeblichkeit,

RFH v. 16.1.1923, RFHE 11, 249, 252; v. 30.3.1927, StuW 1927, Sp. 104; v. 11.2.1930, RStBl. 1930, 153; v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 147 (148); v. 23.5.1935, RStBl. 1935, 1467.

Die im Gesetzeswortlaut ähnliche Regelung des SächsEStG 1874 hatte Jahrzehnte zuvor bereits das SächsOVG iS einer strengen formellen Maßgeblichkeit ausgelegt (SächsOVG v. 30.12.1901, Nr. 226 II S, JbSächsOVG 1, 348).

prägte den Begriff der StBil. als abgeleitete HBil.,

RFH v. 17.4.1929, RStBl. 1929, 455; v. 11.2.1930, RStBl. 1930, 153; v. 30.4.1930, RStBl. 1930, 354.

und entwickelte auf der Grundlage des EStG 1925 mit Teilwert und WG erste eigenständige strechtl. Begrifflichkeiten und Wertungen, mit denen er den Grundstein für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht setzte.

Exemplarisch zum Teilwertbegriff RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87, der bereits in Entscheidungen des PrOVG v. 5.3.1907, PrOVGE 50, 113 (114) und PrOVG v. 10.2.1911, PrOVGE 58 (168) inhaltlich angedacht war (Die von L. SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 27 f., mit dem Teilwertbegriff in Verbindung gebrachte frühere Entscheidung des ROHG v. 3.2.1873, Rep. 934/73, ROHGE 12, 15 [19], beschr. sich auf kurze Überlegungen zur Bewertung unter der Annahme der Unternehmensfortführung). Zum Begriff des WG und zur nach strechtl. Grundsätzen weitergehenden Aktivierung immaterieller WG: RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260 (261).

Mit dem Teilwert als strechtl. Wertkategorie und einem eigenständigen Wirtschaftsgutsbegriff löste sich das Steuerbilanzrecht von einer zu dieser Zeit „zur Übervorsicht neigenden kaufmännischen Übung“ (SIGLOCH, BFuP 2000, 157 [160]). Das gegenüber der handelsrechtl. Aktivierungskategorie des Vermögensgegenstandes weitere Verständnis des WG führte jedoch im Bereich der immateriellen Güter zu erheblichen Abweichungen im Bilanzansatz (DÖLLERER in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Einzelabschluss und Konzernabschluss, 1988, 91 (104): „Aktivierungswelle, auf der bisher nicht bekannte WG einherschwammen“).

EStG 1934: Das EStG 1934 (s. Dok. Anm. 50) kehrte zur materiellen Buchführungspflicht als alleinige Tatbestandsvoraussetzung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB zurück und reformierte in einem eigenständigen § 6 die Regelungen über die Bewertung mit dem Ziel einer Wiederannäherung an die handelsrechtl. Gewinnermittlung,

Begründung EStG v. 16.10.1934, RStBl. 1935, 33 (37 f.).

Zugleich übernahm es die vom RFH geprägten eigenständigen strechtl. Begriffe Teilwert und WG (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1934) und legte den Grundstein für bilanzielle Subventionstatbestände, die zunächst von der Verwaltungspraxis später auch vom Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. verknüpft wurden, für welches erst später der Begriff der umgekehrten Maßgeblichkeit geprägt worden ist.

EStG 1938: Das EStG 1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) änderte wiederum nur die Voraussetzungen der Maßgeblichkeit und knüpfte nunmehr nicht mehr an die materielle Buchführungspflicht an, sondern verknüpfte die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB mit der Eintragung der Firma des Kaufmanns im Handelsregister (s. Anm. 2).

D-Markbilanzgesetz: Das Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz) v. 21.8.1949 (WiGBL. 1949, 279, Nr. 32) regelte in § 74 die Eröffnungsbilanz nach Handels- und StRecht als Einheitsbilanz.

EStG 1955: Im EStG 1955 (s. Dok. Anm. 213) kehrte das Gesetz wieder zu den Tatbestandsvoraussetzungen des EStG 1925 zurück und setzt seither eine bestehende Buchführungspflicht oder tatsächliche Buchführung voraus (s. Anm. 2). Die Einfügung des Adjektivs „handelsrechtlich“ trug die Frage in den Wortlaut des § 5, ob es spezifisch handels- und spezifisch strechtl. GoB geben könne (historisch LITTMANN, DStR 1962/63, 652 Fn. 3) und ob sich „handelsrechtliche“ GoB allein aus dem Handelsrecht ergeben könnten (ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 72–77).

152 c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985

ESTÄG 1969: Das AktG 1965 (v. 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1089) änderte für Aktiengesellschaften verschiedene bislang als handelsrechtl. GoB anerkannte Ansatz- und Bewertungsregeln und führte etwa in § 153 Abs. 3 AktG ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV und die AHK als Ausgangswert der Bewertung ein. Die mit dieser Änderung des Aktienrechts einhergehende faktische Anpassung und Veränderung bislang anerkannter GoB in der Bilanzierungspraxis führte zu der Frage, inwieweit diese Änderungen für den stl. BV-Vergleich nachvollzogen werden sollte (KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 [332]). Sie stellte sich vor dem Hintergrund einer von einer statischen Bilanzauffassung geprägten Veränderung des Handelsbilanzrechts, der ein von der dynamischen Bilanzlehre geprägter weiter strechtl. Wirtschaftsgutsbegriff gegenüberstand und mündete in einer ersten rechtspolitischen Bewährungsprobe der Maßgeblichkeit in der Nachkriegszeit (KIEHNE, BB 1968, 553 [556]). Mit dem ESTÄG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421) ergänzte der Gesetzgeber den § 5 durch Regelungen, die die aktienrechtl. Bestimmungen teilweise nachvollzogen (s. Anm. 2). Je nach Vorverständnis war dies eine Emanzipation der strechtl. Gewinnermittlung von den handelsrechtl. GoB durch eine eigenständige Regelung (LITTMANN, DStR 1969, 321) oder eine Fortschreibung der Bindung der stl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. GoB (so THIEL, FR 1969, 165 [168] und später auch die BReg. im RegE für das Bilanzrichtlinie-Gesetz, BTDrucks. 10/317, 65; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 [161]), erkennt im ESTÄG 1969, trotz „allein aus fiskalischen Gründen eingeführten offenen Bilanzierungsvorbehalten in ‚Randbereichen‘“ eine „deklaratorische Wiedervereinigung“, ähnlich DÖLLERER in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Einzelabschluß und Konzernabschluß, 1988, 91 [104]).

BFH – GrS 2/68: Der Beschl. des BFH v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BFHE 95, 31), nach dem Ansatzwahlrechte, die handelsrechtl. GoB gewähren, für die stl. Gewinnermittlung teleologisch zu beschränken sind, knüpfte an die Gesetzesbegründung des EStG 1934 und die ältere Rspr. des RFH an, bewirkte mit seiner Betonung eigenständiger Zwecke der StBil. aber insofern eine Zäsur als damit ei-

ne Emanzipation des Bilanzsteuerrechts gegenüber dem Handelsbilanzrecht verbunden wurde.

So etwa L. SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 31; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (161); später GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 2012, 68.

Die Entscheidung kann mit einer überzeugenden Gegenansicht aber auch als Anerkennung des vom Vorsichtsprinzip geprägten Handelsbilanzrechts (MAYER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 [159]) durch das StRecht verstanden werden, indem sie den vollen Gewinn zum Maßstab erhebt, den der Stpfl. nach den handelsrechtl. GoB ermitteln darf (MOXTER, BB 1997, 195).

Steuerreformkommission 1971/StÄG 1974: Eine vom BMdF eingesetzte Steuerreformkommission hatte in ihrem 1971 vorgelegten Gutachten mit Kritik an vielfältigen Wahlrechten eine Modernisierung der handelsrechtl. Bilanzierungsregeln erwogen, sich dann aber für eine formale Abkopplung der stl. Gewinnermittlungsregeln von den handelsrechtl. GoB entschieden und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht vorgeschlagen, das inhaltlich weitreichend mit den handelsrechtl. GoB übereinstimmte, teilweise sogar auf diese verwies (BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, 430 ff.). Ein erster RefE für ein EStG 1974 v. 10.12.1971 (wiedergegeben bei KLOTZ, BB 1972, 34) hatte diese Vorschläge aufgegriffen. Im Gesetzgebungsverfahren wurden sie nach Kritik im Schrifttum

BAREIS, WPg 1972, 498; DÖLLERER, BB 1971, 1333; PAULICK, FS Reinhardt, 1972, 275 (288)

mit Hinweisen auf die wünschenswerte Einheitlichkeit der Rechtsordnung und auf Vereinfachungszwecke (BTDrucks. 7/1470, 246) nicht weiterverfolgt (s. Anm. 2).

BiRiLiG: Die Vierte gesellschaftsrechtliche Richtl. (Bilanzrichtlinie) v. 25.7.1978 (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) war von den deutschen handelsrechtl. GoB zwar wesentlich geprägt, begrenzte aber die Bildung stiller Reserven in der HBil. Um dennoch die insbes. von Deutschland geforderte Steuerneutralität eines richtlinienkonformen deutschen Umsetzungsgesetzes (vgl. BTDrucks. 10/317, 68) zu gewährleisten, enthält die Richtl. in Art. 35 Abs. 1 Buchst. d iVm. Art. 39 Abs. 1 Buchst. e einen Vorbehalt, der die Bildung stiller Reserven in der HBil. erlaubt, soweit das nationale StRecht die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung von einer übereinstimmenden Bilanzierung in HBil. und StBil. abhängig macht (zur Entstehungsgeschichte KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 [335 ff.]). Auf der Grundlage dieser Regelung wurden mit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 die Regelungen der § 273 (Sonderposten mit Rücklagenanteil), § 279 (Abschreibung) und § 280 Abs. 2 (Wertaufholungen bei Wegfall stl. Abschreibungsgründe) in das HGB eingefügt. Die Umsetzung der Richtl. durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) führte zur Kodifizierung großer Teile der handelsrechtl. GoB im HGB, bei der wiederum auf die Steuerneutralität der Regelungen geachtet worden war (BTDrucks. 10/317, 64; RAUTENBERG, FS Vorbaum, 1990, 251 [260 ff.])

Korrespondierende Regelungen im EStG hielt die BReg. (BTDrucks. 10/317, 65, 94) zunächst ebenso wie der FinAussch. (BTDrucks. 10/4268, 3) mit einer Rechtsauffassung nicht für notwendig, nach der das geltende Recht bereits einen Grundsatz der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit enthalten hatte und nach der die Ausübung stl. Bewertungswahlrechte eine korrespondierende Wahlrechtsausübung in der HBil. voraussetzte. Erst nach Zweifeln des Rechtsausschusses,

die nach zwei in der Begründung als divergierend wahrgenommenen Entscheidungen des BFH aufgefunden waren

BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BFHE 144, 14, zur Beibehaltung von Sonderabschreibungen in späteren Wj.; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BFHE 144, 25, zur unterschiedlichen Wahlrechtsausübung für die Ermittlung des estrechtl. Gewinns und des gewstrechl. Ertrags,

ist in § 6 Abs. 3 deklaratorisch für die Inanspruchnahme stl. Bewertungswahlrechte eine in der Beschlussempfehlung des FinAussch. als umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnete Regelung eingefügt worden.

BTDDrucks. 10/4268, 46. Zur Entstehungsgeschichte s. § 6 Anm. 2; RAUPACH in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (108).

153 d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF)

Vorgeschichte: Im Schrifttum ist die von der BReg. und vom FinAussch. nur als deklaratorische Formulierung eines allgemeinen Prinzips der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit verstandene Regelung des § 6 Abs. 3 idF des BiRiLiG 1985 vielfach als punktuelle Ausnahme für die dort geregelten Bewertungstatbestände verstanden worden. Nach dieser Auffassung sollten nur die in § 6 Abs. 3 idF des BiRiLiG 1985 genannten Absetzungen, Sonderabschreibungen und Abschreibungen von einer korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. abhängen

DZIADKOWSKI, BB 1986, 329 (332); MATHIAK, StJb. 1986/87, 79 (91 f.); DÖLLERER, BB 1987, Beil. 12, 16; SÖFFING, DB 1988, 297; aA BORDEWIN, DStR 1988, 668 (670).

Die daraus wegen § 273 HGB idF des BiRiLiG 1985 allein für die HBil. folgenden Konsequenzen hätten ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. zur Folge gehabt, weil diese Regelung strechtl. motivierte Sonderabschreibungen nur erlaubte, wenn eine korrespondierende Bilanzierung in der HBil. notwendige Voraussetzung der Inanspruchnahme bilanzieller Subventionen war (PFAHL, Die Maßgeblichkeit, 1999, 110). Dies war nicht iS der BReg. (BTDDrucks. 11/2157, 139; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 32, vermutete fiskalische Interessen).

Steuerreformgesetz 1990: Durch eine im RegE für ein StReformG 1990 v. 19.4.1988 vorgeschlagene deklaratorische Ergänzung des § 5 Abs. 1 um einen Satz 2 sollten „Zweifel“ an der allgemeinen Geltung des Grundsatzes einer formellen wie auch einer umgekehrten Maßgeblichkeit ausgeräumt werden (BTDDrucks. 11/2157, 139):

„Steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungswahlrechte sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben; dies gilt nicht für das Recht auf Bildung einer Rücklage für Preissteigerung auf Grund des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b.“ (BTDDrucks. 11/2157, 5).

Nachdem sich an dieser von der BReg. zunächst nur als Klarstellung beabsichtigten Formulierung grundsätzliche Kritik am Maßgeblichkeitsgrundsatz überhaupt und am aus der umgekehrten Maßgeblichkeit folgenden Einfluss strechtl. Bilanzierungsregeln auf die HBil. (wieder-)entzündet hatte (exemplarisch RAUPACH/SCHULZE-OSTERLOH, BB 1988, 1089 [1090]) und auch Zweifel an der befriedenden Wirkung der Formulierung aufgefunden waren (MATHIAK, DStR 1988, 274) wurde der Formulierungsvorschlag im Gesetzgebungsverfahren auf Empfehlung des Rechtsausschusses aus dem Entwurf für ein StReformG 1990 zurückgestellt (BTDDrucks. 11/2536, 30; LAUSE/SIEVERS, BB 1990, 24 [27]).

WoBauFG 1990: Im Gesetzgebungsverfahren für ein später eingebrachtes Gesetz zur stl. Förderung des Wohnungsbaus und denkmalgeschützter Gebäude (BTDrucks. 11/5680 v. 14.11.1989) griff der FinAussch. die im Verfahren des StReformG 1990 zurückgestellten Elemente mit der Feststellung wieder auf, die die umgekehrte Maßgeblichkeit betreffenden Fragen seien geklärt, der Rechtsausschuss habe seine Bedenken zurückgezogen (BTDrucks. 11/5970, 28) und schlug nunmehr die folgende, schließlich im Gesetz zur stl. Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 (Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG) v. 22.12.1989 verkündete (BGBl. I 1989, 2408) Formulierung vor:

„Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.“ (BTDrucks. 11/5970, 7). Zu den Hintergründen dieser Reformulierung des Vorschlags gegenüber dem RegE des Steuerreformgesetzes 1990 s. SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (153).

e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990 154

DMBiG: § 52 Abs. 2 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBiG) v. 23.9.1990 (Neufassung v. 28.7.1994, BGBl. I 1994, 1842) regelt wie sein historisches Vorbild v. 21.8.1949 (s. Anm. 151) eine einheitliche Handels- und Steuereröffnungsbilanz, vollzieht und dokumentiert aber zugleich die zwischenzeitlich vom Gesetzgeber eingefügten Durchbrechungen der Maßgeblichkeit.

Reformgesetzgebung 1990 bis 2009: Nach dem WoBauFG 1990 bis zum BilMoG 2009 wurde § 5 fünf Mal ergänzt und der Verweis auf die handelsrechtl. GoB dadurch konkretisiert und eingeschränkt (s. Anm. 2). Im gleichen Zeitraum wurden die Bewertungsvorschriften in § 6 zwanzig Mal reformuliert (s. § 6 Anm. 2). Ein Teil dieser Reformen ist offenkundig mit fiskalischen Erwägungen gerechtfertigt worden (GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 2012, 71; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1086; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 [162]), etwa das mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 mit Abs. 4a eingefügte und durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 konkretisierte GoB-widrige Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (s. Anm. 2051) und das mit dem StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 erweiterte Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumzusagen (s. Anm. 2001). Die übrigen Ergänzungen lassen sich dagegen noch als Ausdruck einer eigenen Interpretation der handelsrechtl. GoB durch den Steuergesetzgeber verstehen und stellen deshalb nicht nach einhelliger Ansicht Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes dar, etwa die durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 mit Abs. 4b eingefügten, durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 reformulierten und durch das StBereinG v. 22.12.1999 mit Abs. 2a weiter konkretisierten Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die zukünftige AHK darstellen könnten oder mit zukünftigen Gewinnen in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1900 und 2101) und die durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 mit Abs. 1a eingefügte Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten (s. Anm. 1851). Einzelne durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 mit dem Ziel einer Objektivierung der Gewinnermittlung (BTDrucks. 14/23, 170) in § 6 eingefügten Bewertungsregeln sind später mit ähnlichen Argumenten (Objektivierung der Gewinn-

ermittlung durch Reduzierung von Wahlrechten, BTDrucks. 16/10067, 35f.) im BilMoG durch den Gesetzgeber für das Handelsrecht teilweise übernommen worden und haben insofern die Maßgeblichkeit nicht durchbrochen, sondern eine Entwicklung der GoB eingeleitet, etwa in Gestalt des Abzinsungsgebots für die Bewertung von Rückstellung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 einerseits und § 253 Abs. 2 HGB idF BilMoG andererseits oder der Voraussetzung der dauernden Wertminderung für eine außerplanmäßige Abschreibung für Vermögensgegenstände des AV in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB idF BilMoG nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ESt.

Zur Bedeutung des Bezugsrahmens für die Bewertung strechtl. Regelungen als die GoB durchbrechende oder konkretisierende Regelungen: SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (172f.).

155 f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG)

Durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 erlangte Abs. 1 seine heute geltende Fassung (s. Anm. 2). Mit dem BilMoG verfolgte die BReg. das Ziel, das deutsche Handelsbilanzrecht durch Vereinfachung und Aufwertung des Informationsgehalts der HBil. gegenüber internationalen Rechnungslegungsstandards für KMU wettbewerbsfähig zu gestalten. Ein zentrales Anliegen des BilMoG war die Zurückdrängung des strechtl. Einflusses auf die HBil. durch die im Schrifttum vielfach angemahnte

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DStR 2008, 1057; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2002, 2372 (2378); IDW, FN-IDW 2008, 9 (11); HAEGER, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 59; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 30.

Aufhebung der in den § 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279, 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB enthaltenen Öffnungsklauseln, die abhängig von strechtl. Tatbestandsvoraussetzungen eine GoB-widrige Bilanzierung erlaubten (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit).

BTDrucks. 16/10067, 42, 49, 65, 66, 68.

Das Gesetzgebungsverfahren war aus strechtl. Sicht durch das singuläre Ziel dominiert, die rein handelsrechtl. motivierte Aufwertung der HBil. durch Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit steuerneutral auszugestalten (Maxime der Steuerneutralität).

RegE, BTDrucks. 16/10067, 41; Stellungnahme des BR, BTDrucks. 16/10067, 120; Gegenäußerung der BReg., BTDrucks. 16/10067, 124, „Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die Steuerbilanz wird durch die Änderungen des vorliegenden Gesetzentwurfes nicht berührt. Durch das BilMoG ergeben sich daher zum gegenwärtigen Rechtszustand keine Änderungen (...) Auch nach dem Verzicht auf die umgekehrte Maßgeblichkeit ändert sich an der Systematik der außerplanmäßigen Abschreibungen/der Teilwertabschreibung wegen dauernder Wertminderung nichts“; Rechtsaussch. des BT, Beschlussempfehlung und Bericht, BTDrucks. 16/12407, 83; MdB Tillmann, BT-PIPr 16/214 (26.3.2009), 23215 (B); MdB Tillmann, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19194 (A); MdB Dyckmanns, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19195 (D) mit perspektivischen Überlegungen zur Wiedererlangung der Einheit von Handels- und Steuerbilanz; MdB Höll, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19197 (B); Parl. Staatssekretär Hartenbach, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19198 (C); Antw. BReg. v. 12.2.2008, auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion, Sicherstellung einer steuerneutralen Bilanzrechtsmodernisierung, BTDrucks. 16/8020, 2: „Der Gesetzentwurf ist grundsätzlich auf Steuerneutralität angelegt (...) Die vorgeschlagene Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit soll steuerneutral wirken“; Parl. Staatssekretär Hartenbach, BT-PIPr 16/141 (13.2.2008), 14834 (B).

Diese Steuerneutralität sollte nach dem RegE durch eine Umkehrung der Regelung in Abs. 1 Satz 2 idF WoBauFG 1990 bewirkt werden, der an Stelle des Gebots der korrespondierenden Ausübung strechtl. Wahlrechte in der HBil. eine Durchbrechung der GoB für stl. Wahlrechte vorsieht.

Die knappe Begründung zur Reformulierung des Abs. 1 lautete im RegE: „Zu Art. 3 (Änderung des Einkommensteuergesetzes): Bei den in Art. 3 vorgenommenen Änderungen handelt es sich im Grundsatz ausschließlich um Folgeänderungen zur Sicherstellung der Steuerneutralität, die aus den Änderungen der handelsrechtlichen Vorschriften resultieren.“ (BTDrucks. 16/10067, 45).

Die Formulierungsvorschläge der BReg. im RegE sind im Gesetzgebungsverfahren unverändert übernommen worden (BTDrucks. 16/12407, 43; BT-PIPr. 16/214, 23220 (C); BR-PIPr. 857, 127C, 157A). Trotz des ungewöhnlich deutlich erkennbaren gesetzgeberischen Willens, allein die HBil. von der StBil. zu entkoppeln, im Übrigen das Verhältnis der strechtl. zur handelsrechtl. Gewinnermittlung aber unverändert zu lassen (betonend SCHENKE/RISSE, DB 2009, 1957 [1958]), ließ das BilMoG die Diskussion über die Reichweite der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung noch vor seiner Verkündung wieder aufleben.

BALLWIESER, FS Spindler, 2011, 577; BAREIS in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 31 (63), mit einem eigenständigen Formulierungsvorschlag für eine Reform der Maßgeblichkeit; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (386); FREIDANK/VELTE, StuW 2010, 185; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342; FÜLBIER/GASSEN, DB 2007, 2605; GÜNKEL, FS Herzig, 2010, 509 (511); HENNRICHS, Ubg 2009, 533 (542); HERZIG, BB 2009, Heft 19, M1 („Das Ende der Einheitsbilanz ist erreicht“); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 1 (2); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 (931); HOFFMANN, StuB 2012, 849; HÜTTEMANN, DSStZ 2011, 507; KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Ubg 2011, 178; KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (45); KIRSCH, DSStZ 2008, 561 (564); LANGE/MÜLLER, Stbg 2013, 272 (274); KÜNKELE/ZWIRNER, DSStR 2009, 1277 (1283); MEURER, FR 2009, 117 (120); RICHTER/WELLING, FR 2009, 120 (122); MARX, BB 2011, 1003; STOBBE, DSStR 2008, 2432 („Auch die Frage, wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz auszulegen ist, wird wieder diskutiert werden müssen“); THEILE, DSStR 2009, 2384; THEILE/HARTMANN, DSStR 2008, 2031 („Möglicherweise entfernen sich Handels- und Steuerbilanz weit stärker voneinander, als von den Verfassern des Regierungsentwurfs ursprünglich beabsichtigt“); und 2034; THIEL, FS Meilicke, 2010, 733 (738 f.); WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148), „nach dem vorgeschlagenen Entwurf werden Handels- und Steuerbilanz weiter auseinanderdriften“; WEHRHEIM/FROSS, StuW 2010, 195; WICHMANN/KEMCKE, DSStZ 2012, 514 (515).

Einstweilen frei.

156–159

2. Bedeutung des Abs. 1

Schrifttum: ECKHARDT, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, 77; DUCKSTEIN, Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, Diss., Nürnberg 1964; SCHNEIDER, Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, DB 1970, 1697; MARETEK, Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, StuW 1971, 342; BAREIS, Zur Reform des Maßgeblichkeitsprinzips, WPg 1972, 498; PAULICK, Kann auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für die Zukunft verzichtet werden?, in PLEYER/SCHULTZ/SCHWINGE (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Reinhardt, Köln 1972, 275; FREY, Die Behandlung steuerlicher Sachverhalte nach der 4. EG-Richtlinie, BB 1978, 1225; SCHNEIDER, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, 1577; CLEMM/NONNENMACHER, Die Steuerbilanz – ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel? in KLEMM/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis, Bonn 1985, 227; MERKERT/

KOTHs, Verfassungsrechtlich gebotene Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz, BB 1985, 1765; HAMERLE, Fiskus – interessiert an Gläubigerschutzfunktion der Bilanz. Identität der Ziele von Handels- und Steuerbilanz, Finanz Journal 1987, 143; KNEPPER, Das Maßgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige finanzielle Einflußnahmen?, DStR 1987, 688; DÖLLERER, Steuerbilanz und Beutesymbol, BB 1988, 238; HAVERMANN, Der Aussagewert des Jahresabschlusses, WPg 1988, 612; MÖSSNER, Ist die Maßgeblichkeit tot?, Stbg 1988, 145; BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 15; CLEMM, Die Scheingenaugigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung – Konsequenzen für Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung und Steuerpflichtige, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 57; DZIADKOWSKI, Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmaßgeblichkeit, DB 1989, 437; SCHILDBACH, Maßgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven, BB 1989, 1443; SCHILDBACH, Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, BFuP 1989, 123; BALLWIESER, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477; RAUPACH, Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, BFuP 1990, 515; STREIM, Ein Plädoyer für die Einheitsbilanz, BFuP 1990, 527; WAGNER, Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Eine Analyse ihrer ökonomischen Wirkungen, StuW 1990, 3; HALLER, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz – Ein wesentlicher Grund für die mangelnde Harmonisierung der Jahresabschlußerstellung in Europa, RIW 1992, 43; HENSCHIED, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips. Begründung, Änderung und Wirkung nach neuer Rechtslage, BB 1992, 98, 105; RUPPE, Rechnungslegungsreform und Bilanzsteuerrecht, in BERTEL/MANDL/RUPPE (Hrsg.), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe, Wien 1992, 291; EICHINGER, Ökonomische Analyse der Verknüpfung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Diss., Tübingen 1993; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; CREZELIUS, Maßgeblichkeitsprinzip in Liquidation?, DB 1994, 689; MOXTER, Georg Döllers bilanzrechtliches Vermächtnis, StuW 1994, 97; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; GAIL, Rechtliche und faktische Abhängigkeiten von Steuer- und Handelsbilanzen, in LANFERMANN (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Hans Havermann, Düsseldorf 1995, 109; RAUPACH, Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören? Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 105; SÖFFING, Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in FÖRSCHLE (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 635; P. SCHMIDT, Wie maßgeblich bleibt die Maßgeblichkeit? in BAETGE (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Festschrift für Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 901; SCHREIBER, Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 491; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, 385; EULER, Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung, StuW 1998, 15; GASSNER, Der Gewinnbegriff des Steuerrechts und dessen zukünftige Gestaltung (Teil II) – Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips?, RWZ 1998, 353; GROH, Der Kampf um das Maßgeblichkeitsprinzip, in MEFFERT/KRAWITZ (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, Festschrift für Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 177; WAGNER, Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung? Eine Analyse der ökonomischen Wirkungen des Bilanzsteuerrechts, DB 1998, 2073; CLEMM, Steuerbilanz in der Krise?, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, 631; STROBL-HAARMANN, Zur Notwendigkeit eines einheitlichen europäischen Bilanzrechts, in BREUNINGER (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler, München 1999,

607; UELNER, Zum geplanten Gebot der Teilwertabschreibung, *StuB* 1999, 84; ERLE, Das Maßgeblichkeitsprinzip – ein Phantom?, in KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*, Köln 2000, 177; EULER, Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?, in KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*, Köln 2000, 193; GROH, Behinderung der Rechtsentwicklung durch das Maßgeblichkeitsprinzip, in KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*, Köln 2000, 169; HERZIG, Das Maßgeblichkeitsprinzip – eine zukunftssträchtige Konzeption?, in KÜTING/WEBER (Hrsg.), *Wertorientierte Konzernführung – Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung*, Stuttgart 2000, 57; HOFFMANN, Die Unmaßgeblichkeit der GoB für die Steuerbilanz, *StuB* 2000, 1039; KAPPLER, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts – Theorie und Empirie, Diss., Augsburg 1999, Bonn 2000; LAUTH, Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, *DStR* 2000, 1365; MOXTER, Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip, *DStZ* 2000, 157; STAHLSCHEIDT, Die Maßgeblichkeit – Glücksfall oder Störfaktor?, *DStZ* 2000, 415; BEISSE, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BEISSE (Hrsg.), *Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch*, Düsseldorf 2001, 1; DZIADKOWSKI, Die Diskussion über das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz – Alter Wein in neuen Schläuchen?, *DStZ* 2001, 9; HIMMELREICH, Folgen der Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips, in HOMMELHOFF/ZÄTZSCH/ERLE (Hrsg.), *Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht*, Festschrift für Welf Müller, München 2001, 613; KORT, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, *FR* 2001, 53; MILLS/NEWBERRY, The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms, *Journal of American Taxation Association* 23 (2001), 1; WATRIN, Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung, *DB* 2001, 933; ZIMMERMANN, Zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips aus dem Blickwinkel seiner Entstehung, *StuB* 2001, 806; BÖCKING, IAS für Konzern- und Einzelabschluss, *WPg* 2002, 925; STECK, Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips – Pro und Contra, *StuB* 2002, 487; DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes: US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Diss., Berlin, Düsseldorf 2002; GRÖNING, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, Diss., Bochum, Köln 2002; WAGNER, Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen, *BB* 2002, 1885; WEBER-GRELLET, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtsstaatliche Gewinnermittlung, *StuB* 2002, 700; ERNST, Die Zukunft des Einzelabschlusses und der Maßgeblichkeit im Licht der Internationalisierung der Rechnungslegung, *StbJb.* 2002/03, 229; GASSNER, Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTL ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 283; GROTHERR, Die Diskussion der Maßgeblichkeit in der Bundesrepublik Deutschland, in BERTL ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 221; HERZIG/BÄR, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Lichte des europäischen Bilanzrechts, *DB* 2003, 1; MOXTER, Erosion von Georg Döllers Bilanzrechtskonzeption beim BFH?, *DStR* 2003, 1586; NOWOTNY, Auswirkungen der Maßgeblichkeit auf die Corporate Governance, in BERTL ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 95; PHILLIPS/PINCUS/REGO, Earnings management: New evidence based on the deferred tax expense, *Accounting Review* 78 (2003), 491; STRUNK, Das Ende der Maßgeblichkeit? – Einfluss der internationalen Rechnungslegungsstandards auf die steuerliche Gewinnermittlung, *StuB* 2003, 397; VASEL, Die Maßgeblichkeit – ein Prinzip ohne Zukunft?, *SteuStud.* 2003, 213; WEBER-GRELLET, Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips oder Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtsstaatliche Gewinnermittlung, in BERTL ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 267; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA), *Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung – Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen*, *DStR* 2004, 1267; KIRSCH, Bedeutung der Maßgeblichkeit bei fortschreitender Internationalisierung der Rechnungs-

legung, BuW 2004, 221; KIRSCH, Zukunft der HGB-Rechnungslegung und des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips im Zeitalter der IFRS-Rechnungslegung?, DStZ 2004, 470; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; DESAI, The Degradation of Reported Corporate Profits, Journal of Economic Perspectives 19 (2005), 171; ESSERS, Goed koopmansgebruik und Maßgeblichkeitsprinzip. Time for a Change, StuW 2005, 331; HANLON, The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax-Differences, Accounting Review 80 (2005), 137; HANLON/SHEVLIN, Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy & The Economy 2005, 101; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 2005, 211; LINK, Die Maßgeblichkeitsdiskussion angesichts der Einführung von IAS/IFRS in die Rechnungslegung, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 207; SIGLOCH, Einheitliche Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, Utopie oder realistische Vision?, in SCHNEIDER/RÜCKLE/KÜPPER/WAGNER (Hrsg.), Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Theodor Siegel, Berlin 2005, 551; GLASCHKE, Rechnungslegungspolitik in einem IAS/IFRS-Einzelabschluss und einer traditionellen Steuerbilanz ohne Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Nürnberg 2006; KIRSCH, Perspektiven der landesrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung, DStR 2006, 1198; PRINZ, Maßgeblichkeit versus eigenständige Steuerbilanz – Auswirkungen einer HGB-Reform auf das Steuerrecht, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 279; JENSEN-NISSEN, IAS 32/IAS 39 und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Köln, 2007; PIETSCH, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Nürnberg 2007; WINKELMANN, IFRS im Einzelabschluss – Auswirkungen auf Maßgeblichkeit und Gläubigerschutz, Diss., Freiberg 2007; DZIADKOWSKI, Ist die Maßgeblichkeit noch zu retten?, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, 469; LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, Diss., Marburg 2008; THEILE/HARTMANN, BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, DStR 2008, 2031; HANLON/MAYDEW, Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms, National Tax Journal 62 (2009), 127; SCHANZ/SCHANZ, Zur Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit – Divergieren oder konvergieren Handels- und Steuerbilanz, in KIESEWETTER/NIEMANN (Hrsg.), Accounting, Taxation and Corporate Governance, Festschrift für Franz Wagner, Berlin 2009, L 1; ECKHOFF, Der Europäische Gerichtshof und das Deutsche Bilanzsteuerrecht, in ROTH (Hrsg.), Europäisierung des Rechts, Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg 2009/2010, Tübingen 2010, 11; HOFFMANN, Wie viele Bilanzen verträgt die Wirtschaft?, StuB 2010, 209; ENDRISS, Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit, BBK 2011, 19; KÜTING/PFITZER/WEBER, IFRS oder HGB? Systemvergleich und Beurteilung, Stuttgart 2011; SCHMIEL, Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip, ZSteu. 2011, 119; SCHMIEL, Erwiderung auf Theodor Siegel „Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip“, ZSteu. 2011, 251; SIEGEL, Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip, ZSteu. 2011, 247; SIEGEL, Maßgeblichkeitsprinzip, Individualbilanz und Steuerpause, ZSteu. 2011, 255.

a) Rechtfertigung der Vorschrift

aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

160 (1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz

Gemeinsamer Primärzweck: Ein Teil des Schrifttums erkennt innerhalb der Dokumentations-, Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion jeder externen Rechnungslegung einen gemeinsamen Primärzweck der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln, der durch weitgehend inhaltsgleiche Regeln verfolgt werden könne. Sowohl das Handels- als auch das StRecht suchten nach der Ermittlung einer objektiv definierten Erfolgsgröße in Gestalt eines Betrags,

der dem Betrieb ohne Gefährdung seines Bestands entzogen werden kann und darin dessen Leistungsfähigkeit beschreibt.

ARNOLD, *StuW* 2005, 148 (156); BALLWIESER, *FS Spindler*, 2011, 577 (580 f.); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 352, 386; CREZELIUS, *DB* 1994, 689 (691), Mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit solle gerade ausgeschlossen werden, dass bei der strechtl. Gewinnermittlung ein anderer Sinn und Zweck als im *StRecht* verfolgt wird; DÖLLERER, *BB* 1971, 1333 (1334); DÖLLERER in BAETGE, Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen, 1983, 157 (169); DÖLLERER, *BB* 1988, 238; DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 594 f.; GASSNER, *RWZ* 1998, 353; GASSNER in BERTL *ua.*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (297 f.); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des *BilMoG*, 2012, 326; HALLER, *RIW* 1992, 43 (45 f.); HIMMELREICH, *FS Müller*, 2001, 613 (622 f.); HÜTTEMANN, *DStZ* 2011, 507 (513); KIRCHHOF, *FS Hommelhoff*, 2012, 527 (532 f.); ähnlich LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 69; MARX, *BB* 2011, 1003 (1005); MOXTER, *DStZ* 2000, 157 (159 ff.); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 141; SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 125; SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 *EStG* ein Fossil?, 2002, 195 (206); SEICHT in BERTL *ua.*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 13 (66), mit einem Plädoyer für eine neue Einheitsbilanz; SIGLOCH, *BFuP* 2000, 157 (174), Solange der Vermögensvergleich als Ermittlungsmodell für Gewinne zugrunde gelegt wird, werden in Handels- und Steuerbilanz gleiche Gewinne ermittelt; SIGLOCH, *FS Siegel*, 1995, 551 (551 f.); SÖFFING, *FS Budde* 1995, 635 (658); STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 31, Komplementarität der handels- und strechtl. Hauptzwecke); VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für das Steuerrecht, 1991, 296; WEHRHEIM/FROSS, *StuW* 2010, 195 (199), „Der volle Gewinn im Steuerrecht entspricht dem voll ausschüttbaren Gewinn des Handelsrechts, beide werden nach den gleichen Maßstäben der Messung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ermittelt“.

Neben der Zweckidentität wird auf die dem *StRecht* fehlenden eigenen Maßstäbe zur Bemessung der Leistungsfähigkeit hingewiesen, die es rechtfertigen würden, den handelsrechtl. Gewinn zum Indikator der Leistungsfähigkeit zu nehmen.

CREZELIUS, *DB* 1994, 689 (691), das Leistungsfähigkeitsprinzip wird erst durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz konkretisiert; DÖLLERER, *BB* 1971, 1333 (1334); GASSNER, *RWZ* 1998, 353 (354); KLUGE, *StuW* 1970, Sp. 685 (695); SCHMIEL, *ZSteu.* 2011, 119 (122); SCHMIEL, *ZSteu.* 2011, 251 (begrenzt auf Gesellschafter); SIGLOCH, *FS Siegel*, 1995, 551 (552); WEHRHEIM/FROSS, *DStR* 2010, 1348 (1348 f.); ähnlich SCHÖN, *StuW* 1995, 366 (369); SCHEFFLER, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *IFSt-Schrift* 474 (2011), 72 (89), der sich aber für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht auf der Grundlage der handelsrechtl. *GoB* ausspricht.

Dem ist entgegengehalten worden, dass eigene strechtl. Leistungsfähigkeitsindikatoren verfügbar und die *GoB* kein geeigneter Maßstab zur Bemessung der Leistungsfähigkeit seien, weil das *StRecht* einen objektiven, ungestaltbaren Gewinn erfordere.

LAUTH, *DStR* 2000, 1365 (1368); SCHNEIDER, *DB* 1999, 105 (106 f.). Ähnlich *BFH v.* 3.2.1969 – *GrS* 2/68, *BStBl.* II 1969, 291.

Gleichstellungs-/Teilhabertese: Die ältere *Rspr.* und ein Teil des Schrifttums sieht die Maßgeblichkeit auch in einer Rolle des Steuergläubigers als Beteiligtem des wirtschaftlichen Erfolgs der unternehmerischen Betätigung begründet. Dieser wirtschaftliche Erfolg dürfe für den Steuergläubiger nicht nach anderen Maßstäben gemessen werden als sie für den Unternehmer selbst gelten würden.

PrOVG v. 2.7.1902, *Rep. V A* 136/01, *PrOVGSt* 10, 294, 305; WALL, *ZfB* 1954, 295 (298); DÖLLERER, *BB* 1971, 1333 (1334); DÖLLERER in Baetge, *Der Jahresabschluss im*

Widerstreit der Interessen, 1983, 157 (162 f.); CLEMM/NONNENMACHER, FS von Wallis, 1985, 227 (240 f.); DÖLLERER, BB 1988, 238; BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (85); KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1086 (1088); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 1993, 27; MOXTER, StuW 1994, 97 (99); SÖFFING, FS Budde 1995, 635 (658); MOXTER, BB 1997, 195; MOXTER, DB 1997, 1477 (1478); CLEMM, FS Offerhaus, 1999, 631 (639); MOXTER, FS Offerhaus, 1999, 619 (629); MOXTER, DStR 2003, 1586 (1587); SCHMIEL, ZSteu. 2011, 119 (122, 124), nur bezogen auf Gesellschafter von Personenhandels- und KapGes. definiert Handelsbilanz wirtschaftliches Periodeneinkommen und damit die Leistungsfähigkeit; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (51 f.), mit steuerjuristischen und wirtschaftswissenschaftlichen Argumenten, und 121; MARX, BB 2011, 1003 (1005 f.), mit den weiterführenden Hinweis, dass im Bild des stillen Teilhabers unterschiedliche Beteiligungsmodelle Ausdruck finden und mit ihm auch unterschiedliche Ausprägungen der Maßgeblichkeit verbunden werden könnten. Die Bezeichnung Gleichstellungsthese sei vor diesem Hintergrund verfehlt; HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 (513); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 327.

Im neueren Schrifttum sind die Teilhaberthese verfassungsrechtl. in der Eigenschaftsgewährleistung radiziert und dabei Verbindungen zur moderneren Markteinkommenstheorie angedeutet worden.

SCHÖN, StuW 1995, 366 (377); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 51; SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 200 (206).

Eine Gegenansicht zweifelt an der von den Vertretern der Teilhaberthese angenommenen Vergleichbarkeit von Fiskus und Gesellschafter, weil aus Sicht des Unternehmens Zahlungen an den Fiskus und an die Gesellschafter mit unterschiedlichen Interessen verbunden seien.

LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 75; SIEGEL, BB 1994, 2237 (2243); SIEGEL, StuB 1999, 195 (196); SIEGEL in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 301 (319); SIEGEL, ZSteu. 2011, 247 (250); WAGNER, BB 2002, 1885 (1887); ähnlich bereits von HERRMANN, Die steuerrechtliche Bedeutung kaufmännischer Bilanzen, 1920, 17, „Der Kaufmann kann auf Verwendung von erzieltm Gewinn für seine persönlichen Bedürfnisse verzichten. Die Gesellschaften können das gleiche bezüglich der Ausschüttung ihrer wirtschaftlichen Gewinnüberschüsse. (...) Anders der Staat. Er muss auf regelmäßige Erträge seiner Steuern und auf möglichst hohe Erträge bedacht sein“.

Mit dem BilMoG habe sich zudem zum einen der Zweck der HBil. vom Gläubigerschutz zur Kapitalmarktinformation verschoben. Zum anderen könnten nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit Gewinne ausgeschüttet werden, die nicht besteuert werden. Durch diese Entwicklung würden die Grundlagen der Teilhaberthese in Frage gestellt.

HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 (931); KIRSCH, DStZ 2008, 561 (564); ähnlich WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148).

161 (2) Einheit der Rechtsordnung

Schrifttum: ENGISCH, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935; ECKHARDT, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StJb. 1961/62, 77; BALDUS, Die Einheit der Rechtsordnung. Bedeutungen einer juristischen Formel in der Rechtslehre, Zivil- und Staatsrechtswissenschaft des 19. und 20. Jhd., Diss., Frankfurt am Main 1993/94, Berlin 1995; FELIX, Einheit der Rechtsordnung: zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Habil. Passau, Tübingen 1998.

Ein Teil des Schrifttums erachtet die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln für die stl. Gewinnermittlung als notwendig, um Wertungs- und Systemwidersprüche zwischen dem öffentlich-rechtl. ausgestalteten Handelsbilanz- und dem StRecht zu vermeiden.

BALLWIESER, BFuP 1990, 477 (492 f.); BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (85 f.); BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (23); BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz 2003, 133; DÖLLERER, BB 1971, 1333 (1335); ECKHARDT, BB 1960, 1213 (1216); ECKHARDT, StbJb. 1961/62, 77 (108); FREY, BB 1978, 1225 (1230); GASSNER in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (290), „Bilanzsteuerrecht ist nämlich sowohl dem Steuer- als auch dem Bilanzrecht zuzuordnen und lebt von dessen wechselseitiger Durchdringung und Befruchtung“; HAUSER/MEURER, WPg 1998, 269 (280); HIMMELREICH, FS Müller, 2001, 613 (626 f.); LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 76; SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 130 f.; SCHMIDT, FS Ludewig, 1996, 901 (906 f.); SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 183; SÖFFING, FS Budde, 1995, 635 (659); STAHLSCHMIDT, DStZ 2000, 415 (417); UELNER, StuB 1999, 84 (87).

Das StRecht dürfe insbes. keine Bilanzierungsregeln enthalten, deren Befolgung in der HBil. strafbewehrt sein könne.

BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (85 f.); BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (23); DÖLLERER, BB 1971, 1333 (1335).

(3) Fortentwicklung des Bilanzrechts

162

Ein Teil des Schrifttums sieht den Maßgeblichkeitsgrundsatz als Gewähr für die Fortentwicklung des Bilanzrechts und damit für die Aufrechterhaltung einer „Bilanzrechtskultur“, weil das Handelsbilanzrecht in seiner heutigen Gestalt wesentlich durch die Rspr. der Finanzgerichte entwickelt worden ist und die Zivilgerichte nur selten die Gelegenheit haben, bilanzrechtl. Fragen zu entscheiden.

CREZELIUS, DB 1994, 689 (690); ähnlich BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 127 f.; DÖLLERER, BB 1959, 1217 (1219); DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 595 f.; MOXTER, StuW 1994, 97 (98); PAULICK, FS Reinhardt, 1972, 275 (290); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 94; SCHÖN, StuW 1995, 366; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (28, 56); STREIM, BFuP 1990, 527 (532).

Dagegen wurde eingewandt, dass dem Handelsbilanzrecht mit dem Bedeutungszuwachs der internationalen Rechnungslegungsstandards ohnehin ein Kulturwandel bevorstehe, bei dem strechtl. Einflüsse nur hinderlich seien (DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 76 f.). Wenig diskutiert wurde vor diesem Hintergrund die Frage, ob steuerbilanzrechtl. Entscheidungen nicht auch ohne gesetzlich fixierte Maßgeblichkeit im Wege der „circolazione di modelli“ (SACCO) ein ohne Maßgeblichkeit weitaus weniger bedeutsames (SÖFFING, FS Budde, 1995, 635 [660]) Handelsbilanzrecht faktisch weiter prägen würden.

(4) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe

163

Als Argument für die Maßgeblichkeit wird auch deren gesetzgebungsleitende Maßstabfunktion hervorgehoben. Sind handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung zumindest im Ausgangspunkt maßgeblich, wäre der Gesetzgeber zwar frei, diese Gewinnermittlungsregeln punktuell zu modifizieren.

Mit diesem zutreffenden Einwand: BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 390; SCHNEIDER, BB 1978, 1577 (1578); SCHNEIDER, FS Kravitz, 2010, 705 (714); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 50; GRÖNING, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239 f.; LAUTH, DStR 2000, 1365 (1369).

Er würde aber bei jeder Modifikation an diese Grundsätze erinnert, müsste sich an diesen orientieren und Durchbrechungen rechtfertigen. Diese Erinnerungs- und Orientierungsfunktion würde im Rahmen eines losgelösten Bilanzsteuerrechts wegfallen und durch ein vages Leitbild des „vollen Gewinns“ ersetzt. Ein

eigenständiges Steuerbilanzrecht berge vor diesem Hintergrund die Gefahr unsystematischer an Fiskal- und Lenkungszwecken ausgerichteter Gewinnermittlungsregeln.

BALLWIESER, FS Spindler, 2011, 577 (581); „Begründungszwang wirkt Aktivitätsdämpfend“; BALLWIESER, BFuP 1990, 477 (493); BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (23); BIENER DStZ 1997, 345 (348); BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 131; CREZELIUS DB 1994, 689 (691); DÖLLERER, BB 1971, 1333 (1335); FREY, BB 1978, 1225 (1230); GASSNER, RWZ 1998, 353 (356); HIMMELREICH, FS Müller, 2001, 613 (625 f.); KNEPPER, DStR 1987, 688 (689); RAUPACH, FS Moxter 1994, 101 (124); ROBISCH/TREISCH, WPg 1997, 156 (168); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (55); SCHILDBACH, BFuP 1989, 123 (125); SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 208; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (175), Schutzwirkungen gegenüber beliebigen Regelungen; SÖFFING, FS Budde 1995, 635 (655 f.); STAHLSCHMIDT, DStZ 2000, 415 (417); WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348.

164 (5) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht

Bereits in den Gesetzgebungsverfahren der Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetze 1874 und des Preußischen Einkommensteuergesetzes 1891 war eines der Argumente für die Einführung der Maßgeblichkeit der Schutz des Kaufmanns vor einer von seiner eigenen Erfolgsbeurteilung abweichenden Festsetzung der stl. Bemessungsgrundlage. Die ESt sollte wirksam auf einen Anteil am kaufmännischen Erfolg begrenzt werden. Dieser Erfolg sollte nach den von den Kaufleuten anerkannten Regeln ermittelt werden.

Exemplarisch für das Bremer EStG 1874: Stenographische Aufzeichnungen der Verhandlungen der Bremischen Bürgerschaft vom Jahre 1874, Bremen 1874, 258 f., 428, zitiert nach ZIMMERMANN, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, 1978, 193; für das PrEStG 1891: Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislaturperiode 1890/91, Bd. 1, Aktenstück Nr. 5, 201, 202, 205, 211, zitiert nach SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 (709).

Umgekehrt sah man in der Verknüpfung von HBil. und StBil. auch die Gewähr für eine angemessene stl. Gewinnermittlung durch den Kaufmann, weil man davon ausging, dass jede unrichtige Darst. des Gewinns auch die Gesellschafter schädigen würde und diese deshalb auf eine zutreffende Gewinnermittlung achten würden.

GENSEL, Annalen des Deutschen Reichs 7 (1874), Sp. 1374 (1462).

Das Argument positiver Einflüsse auf die Rechtsverwirklichung im Handels- und Steuerbilanzrecht durch Verknüpfung der handels- und strechl. Gewinnermittlung wird bis heute von Teilen des Schrifttums verbunden mit einer der Maßgeblichkeit zugeschriebenen Schutzfunktion zugunsten des Fiskus und der Minderheitsgesellschafter.

BÖCKING/GROS, DStR 2007, 2339 (2344), „Die Kopplung von Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht ist die ideale Grundlage eines Ausgleichs gegenläufiger Interessen von Fiskus und Steuerpflichtigem“; BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 129 f.; CREZELIUS, DB 1994, 689 (690), Schranke gegen willkürliche Bilanzmanipulationen; ERNST, StbJb. 2002/03, 229 (235); DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 77; EULER, StuW 1998, 15 (19 f.), „konfliktausgleichende Wirkung“; HAAG, DStR 2010, 2320 (2321); KLUGE, StuW 1970, Sp. 685 (697); MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 380; MELLWIG, BB 1983, 1613 (1620); PAULICK, FS Reinhardt, 1972, 275 (282); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 142; SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (146); SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 131 f.; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (58), Kopplung als „List der Vernunft“; VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003,

192; WALL, ZfB 1954, 295 (298); WEHRHEIM/FROSS, StuW 2010, 195 (198); im älteren Schrifttum BÜHLER, Bilanz und Steuer, 1933, 35; NOWAK, Handelsbilanz – Steuerbilanz, 1937, 123.

Mitunter wird ein besonderes Schutzbedürfnis der Adressaten der Handelsbilanz erkannt, das nur durch eine Verbindung der handelsrechtl. mit der strechtl. Gewinnermittlung befriedigt werden könne, weil Bilanzersteller und deren Berater einen stärkeren Einfluss auf den Regelsetzungsprozess ausüben könnten als Bilanzadressaten.

STREIM, BFuP 1990, 527 (532 f.), der zutreffend auf die politische Einflussnahme auf den Normsetzungsprozess im Bereich der Rechnungslegung hinweist und den politischen Einfluss der Bilanzersteller als überlegen ansieht: „Bei einer Abkoppelung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz entfele somit im Gesetzgebungsprozess ein Korrektiv, das zwar fiskalische Interessen, gleichzeitig aber auch Gesellschafterinteressen vertritt.“

Empirische Untersuchungen in den USA deuten darauf hin, dass eine Verknüpfung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln positiv mit dem Grad der Regelbefolgung im Handels- und StRecht und negativ mit schädlicher Bilanzpolitik korreliert, aber auch mit Qualitätseinbußen der HBil. einhergehen kann, die zu Informationsverlusten für die Kapitalgeber führen.

WATRIN, FS Herzog, 2010, 495 (503 f.); SCHANZ/SCHANZ, FS Wagner, 2009, L 10; DESAI, Journal of Economic Perspectives 19 (2005), 171 (176 ff.); HANLON/MAYDEW, National Tax Journal 62 (2009), 127; HANLON/SHEVLIN, Tax Policy & the Economy 2005, 101 (106 ff.); HANLON, Accounting Review 80 (2005), 137, 140 (163); MILLS/NEWBERRY, Journal of American Taxation Association 23 (2001), 1; PHILLIPS/PINCUS/REGO, Accounting Review 78 (2003), 491.

Weiter werden der Maßgeblichkeit positive Effekte auf die Verwirklichung der handelsrechtl. Buchführungspflichten dem Grunde nach zugeschrieben. Erst die strechtl. Zwänge stellen einen wirksamen Anreiz zur Befolgung der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses dar (STREIM, BFuP 1990, 527 [541]).

(6) Vollzugs- und Planungskosten

Rechtspolitisch wird die Maßgeblichkeit auch mit Kostenersparnissen des Stpfl. begründet. Für den Stpfl. vermeide die strechtl. Anerkennung der in Erfüllung der handelsrechtl. Buchführungspflichten erstellten Aufzeichnungen zum einen die Pflicht zur mehrfachen Dokumentation handels- und strechtl. relevanter Geschäftsvorfälle.

BEISSE in BEISSE, Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, 2001, 1 (7); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 388; BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 124; CLEMM, FS Offerhaus, 1999, 631 (639); ERNST, StbJb. 2002/03, 229 (235); GASSNER, RWZ 1998, 353 (355); GASSNER in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (304); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 334; HALLER, RIW 1992, 43 (46); GROTHERR in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 221 (263); HIMMELREICH, FS Müller, 2001, 613 (627 f.); KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (52); LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 81; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 380; MAYR, Vienna law inauguration lectures 2010, 1 (9); MEURER, FR 2009, 117 (118); SCHEFFLER, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift Nr. 474 (2011), 5; SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 132 f.; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (60); SÖFFING, FS Budde 1995, 635 (651, 666); STAHLSCHMIDT, DStZ 2000, 415 (416); VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 177 f.; WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348.

Zum anderen entbinde die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB den Stpfl. von der rechtl. und der wirtschaftlichen Verpflichtung, zwei unterschiedliche Normensysteme und die ihnen immanenten Gestaltungsmöglichkeiten mit allen Rechtsunsicherheiten, regelmäßigen Änderungen und den damit verbundenen Beratungskosten laufend zu erschließen,

SÖFFING, FS Budde, 1995, 635 (654); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (27): „Vielmehr liegt ein wesentlicher Vorteil auch darin, dass im ‚unermesslichen Detail‘ steuerbilanzieller Einzelfragen das Handelsrecht eine verlässliche und spezifizierte Grundlage der Entscheidungsfindung bieten kann, die nicht im bloß fiskalisch orientierten Streit zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen um den ‚vollen Gewinn‘ in methodische Aporien mündet“; VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 178.

sein Verhalten danach auszurichten

KAPPLER, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 126 ff.; SCHWENK, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts: empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, 2003, 125 ff., jeweils mit einem Überblick steuerbilanzpolitisch motivierter Sachverhaltsgestaltungen.

und sowohl Wahlrechte als auch Bewertungs- und Prognosespielräume jeweils für ihn günstig auszuüben (Gestaltungsmöglichkeiten nach BilMoG krit. aufzuehend: FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 [401]; HOFFMANN, StuB 2010, 209 [210]; THEILE, DStR 2009, 2384 [2386]; zum Spektrum der Schätzungen und Prognosen CLEMM/NONNENMACHER, FS von Wallis, 1985, 227 [230 ff.]). Schließlich entlaste die Maßgeblichkeit auch den Steuergesetzgeber von haushalts- und wirtschaftspolitisch motivierten Ausdifferenzierungen der stl. Gewinnermittlung und den diesen folgenden notwendigen Reaktionen auf vom Gesetzgeber nicht erwünschte oder unvorhergesehene Gestaltungen, die das StRecht verkomplizieren und dadurch die Bürokratiekosten für die Unternehmen wiederum erhöhen würden (auf Vor- und Nachteile der in einem eigenständigen Bilanzsteuerrecht erweiterten Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers hinweisend: MEURER, FR 2009, 117 [118]).

bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht

166 (1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz

Von den Kritikern des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wird eine Zweckverschiedenheit von HBil. und StBil. betont. Zweck der handelsrechtl. Rechnungslegung sei zum einen die Vermittlung von Informationen, die für unternehmerische Entscheidungen des Kaufmanns bzw. der Verwaltung sowie für Investitionsentscheidungen der Eigen- und Fremdkapitalgeber nützlich und erheblich sind. Da der Fiskus weder unternehmerische Entscheidungen treffe noch in Unternehmen investiere, seien diese Informationen für ihn irrelevant. Zweck der handelsrechtl. Rechnungslegung sei es zum anderen, Prinzipal-Agenten-Konflikten zwischen Unternehmen und Gläubigern einerseits und Verwaltung, Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern andererseits durch interessenunabhängige Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zu begegnen. Da der Fiskus weder mit der Verwaltung noch mit dem Unternehmen, den Gläubigern oder den Gesellschaftern in einem vergleichbaren Interessenkonflikt stehen könne, weil er diesen nicht auf der Ebene des Privatrechts gleichgeordnet, sondern diesen im hoheitlichen StRecht, allein durch den Vorbehalt und den Vorrang des Gesetzes beschränkt, übergeordnet sei, sei auch diese Ausschüttungsbemessungsfunktion für den Fiskus nicht relevant.

BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2003, 171 (175, 178); BAREIS in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 31 (35); BAREIS, WPg 1972, 498 (501 f.); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 84 f.; DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 74 f.; ECKHOFF in ROTH, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (14 f.); ERLE in KLEINDIEK/OEHLER, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (189); ERNST, StbJb. 2002/03, 229 (235); HAEGER, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 52; JACOBS, StbW 1969, Sp. 633 (658); KORT, FR 2001, 53 (60); LAUTH, DStR 2000, 1365 (1367 f.); LANG, DStJG 24 (2001), 49 (114), Maßgeblichkeit verweist „auf ein außersteuerrechtliches Normensystem, dessen Teleologie nicht mit der des Steuerrechts übereinstimmt“; MAYR, DStJG 34 (2011), 327 (330); SCHNEIDER, BB 1978, 1577 (1579); SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 (714 f.); anders noch SCHNEIDER, DB 1970, 1697 (1704); SIEGEL, StbB 1999, 195 (196); SIEGEL in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 301 (319); SIEGEL, ZSteu. 2011, 247 (250); STECK, StbB 2002, 487 (488 f.); VASEL, SteuStud. 2003, 213 (216); WALL, ZfB 1954, 295 (301); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289); WEBER-GRELLET, DB 1997, 385 (391); WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 (1344); WEBER-GRELLET, BB 1999, 2659 (2661); WEBER-GRELLET, StbB 2002, 700 (702 f.); WEBER-GRELLET in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (273 ff.); WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148); mit anderen Argumenten bereits KOSIOL, StbW 1949, Sp. 123 (133 f.); ZIMDAHL, WPg 1950, 502 (503); vorausschauend SPITZ, Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes, 1938, 110 („In naher Zukunft wird eine Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz in der einen oder anderen Richtung ein Wunschbild bleiben, weil die Zielsetzung bei der Aufstellung der verschiedenen Bilanzen eine grundverschiedene ist. Ohne grundlegende Umgestaltung insbesondere der Bewertungsvorschriften des einen oder anderen Rechtsgebiets und ohne Schaffung eines einheitlichen Gewinnbegriffs für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke kann die Angleichung der verschiedenen Bilanzen immer nur eine beschränkte sein“).

Ziel der stl. Gewinnermittlung sei demgegenüber die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern, die sich am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten habe. Dabei sei es Aufgabe der StBil. den „vollen Gewinn“ ohne Gestaltungsspielräume für den Stpfl. nach objektivierbaren Kriterien unter Berücksichtigung wirtschafts- und sozialpolitische Lenkungsziele zu periodisieren, die dem Handelsrecht fremd sind.

Explizit in BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, C.II.13b; für Österreich: Österreichischer VfGH v. 9.12.1997 – G 403/97; für die Vereinigten Staaten: Supreme Court der Vereinigten Staaten in Thor Power Tool Co. v. Commissioner, 439 U.S. 542f (1979); BEISSE, StbW 1984, 1 (4); FACHINSTITUT DES DEUTSCHEN STEUERBERATERVERBANDES e.V., Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, 1991, 10; HENNRICHS, StbW 1999, 138 (145); HENSCHIED, BB 1992, 98 (105); PAULICK, FS Reinhardt, 1972, 275 (283); PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (17); ROBISCH/TREISCH, WPg 1997, 156 (165); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289), „Handelsbilanz und Steuerbilanz sind inkompatibel“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 89; WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148), „Fiskus braucht keine Informationen (...) ihn interessiert allein eine angemessene Besteuerung“; wohl auch WENDT, FS Kirchhof 2013, 1961 (1962), „überprüfbar Bestimmung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage“; krit. zur Vorstellung des „vollen Gewinns“ DRÜEN, FR 2001, 992 (994), „Da es keinen (...) von den Gewinnermittlungsvorschriften losgelösten Gewinn gibt (...), gibt es ebensowenig einen ‚vollen‘ Gewinn wie einen ‚halbvollen‘ oder einen ‚leeren‘ Gewinn, sondern nur den gesetzlich normierten Gewinn“; ähnlich W. MÜLLER, DStR 2001, 1858 (1860), Maßstab der Besteuerung ist ein wirtschafts- und fiskalpolitisch determinierter Gewinn.

Das über die Maßgeblichkeit für die stl. Gewinnermittlung geltende Vorsichtsprinzip verletze überdies das ökonomische Ziel der Entscheidungsneutralität

der Gewinnbesteuerung. Entscheidungsneutrale Gewinnbesteuerung müsse positive und negative Wertänderungen gleichermaßen erfassen.

BALLWIESER, BFuP 1990, 477 (489); GRÖNING, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239 f.; SCHNEELOCH, DStR 1990, 51; WAGNER, StuW 1990, 3; WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289); relativierend KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (51); SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 (715); SCHNEIDER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (286); dagegen SCHMIEL in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 333 (352 f.), Maßgeblichkeit ökonomisch begründbar; mit einer Analyse der Vorschläge für ein entscheidungsneutrales Gewinnermittlungssystem SCHEFFLER, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift 474 (2011), 74 ff.

167 (2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips

Die Vereinfachungswirkung der Maßgeblichkeit wird von einem Teil des Schrifttums bezweifelt. Wegen einer Vielzahl vorrangiger abweichender strechtl. Gewinnermittlungsregeln werde der Stpfl. nicht mehr wirksam von der Verpflichtung entlastet, zwei unterschiedliche Gewinnermittlungssysteme laufend mit ihren regelmäßigen Änderungen zu erschließen, sein Verhalten an diesen Normen auszurichten, bei einem möglichen Zielkonflikt zu optimieren und Gestaltungsrechte in beiden Systemen gegeneinander abzuwägen. Mit dem BilMoG hätten sich die handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln noch stärker verselbständigt.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DStR 2008, 1057 (1060); ECKHOFF in ROTH, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (18); KIRSCH, DStZ 2008, 561 (568); LAUTH, DStR 2000, 1365 (1366); PRINZ, DB 2010, 2069 (2074); PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (143); SCHNEIDER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (284 f.); WEBER-GRELLET, DB 2008, 2451; WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (147), „Die Einheitsbilanz iS. der Identität von Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht seit Langem nicht mehr“, „Restmaßgeblichkeit“; abwägend MEURER, FR 2009, 117 (118); ähnlich bereits vor BilMoG DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 48; DRÜEN, FR 2001, 992 (997, 999); ERLE in KLEINDIEK/OEHLER, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (187); W. MÜLLER, DStR 2001, 1858 (1863); SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 (714); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (600); STECK, StuB 2002, 487 (489); WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700; WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289).

Weiter seien durch das BilMoG insbes. Kleingewerbetreibende von den handelsrechtl. Buchführungspflichten befreit worden, mit der Folge, dass sich die Vorteile der Maßgeblichkeit bei diesen nicht mehr entfalten könnten (KIRSCH, DStZ 2008, 561 [563]). Schließlich belaste das BilMoG durch die Entkopplung der Wahlrechtsausübung von der korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. den Stpfl. trotz Fortgeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes mit neuen Verhaltens- und Bilanzierungsentscheidungen, die er nur mit einem kostenintensiven Informationsaufwand treffen könne, den er vollends ohne Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im beinahe gleichen Maße hätte.

KIRSCH, DStZ 2008, 561 (565); ähnlich HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 1 (2), mit einer Synopse der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz; THEILE/HARTMANN, DStR 2008, 2031 (2034); zu den erweiterten Möglichkeiten der Bilanzpolitik nach BilMoG: DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (386).

Die Möglichkeit, Wahlrechte in der StBil. unabhängig von der HBil. auszuüben, führe schließlich dazu, dass nur noch wenige Stpfl. die vom Maßgeblichkeits-

grundsatz an sich ermöglichte kostengünstige Einheitsbilanz aufstellen könnten (STROBBE, DStR 2008, 2432 [2433]).

(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung

168

Die handelsrechtl. GoB galten nach einer Ansicht zumindest bis zum Inkrafttreten des BilMoG wegen ihrer zahlreichen Wahlrechte, Prognose- und Bewertungsspielräume als nicht ausreichend tragfähige objektive Gewinnermittlungsgrundlage.

ERLE in KLEINDIEK/OEHLER, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (189); GRÖNING, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239; LAUTH, DStR 2000, 1365 (1367); PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (17); SCHNEIDER, FS KRAWITZ, 2010, 705 (715); STECK, StuB 2002, 487 (489 f.); WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (702); WEBER-GRELLET in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (273); auch nach BilMoG: SCHNEIDER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (292 ff.).

Der Auffassung, nach der die Maßgeblichkeit dem Ziel einer objektiven Ermittlung des vollen Gewinns entgegenstehe, ist von einem anderen Teil des Schrifttums widersprochen worden. Zum einen sei es das Ziel der handelsrechtl. Gewinnermittlung, einen Interessenausgleich zwischen den Gesellschaftern untereinander und den Gläubigern durch möglichst objektive Ermittlung des Gewinns herbeizuführen. Dieses Ziel der Objektivierung stehe im Mittelpunkt der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegungslehre wie auch der Bilanzrechtswissenschaft und werde mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz unterstrichen.

HENNRICHS, StuW 2013, 249 (255), „Vorurteil (...) trifft spätestens seit BilMoG nicht mehr zu“; SCHÖN, StuW 1995, 366 (376); MOXTER, StuW 1983, 300; MOXTER, DStZ 2000, 157 (158 f.); GROH, StJb.1979/80, 121 (129); BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (16); BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (83).

Zum anderen sei das StRecht nicht generell wahlrechtsfeindlich. Weder der allgemeine Gleichheitssatz noch das daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip stünden der Gewährung von Bilanzierungswahlrechten generell entgegen, sondern erforderten allenfalls eine steuerrechtsspezifische Reduktion.

Überzeugend GASSNER, RWZ 1998, 353 (355); GASSNER in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (300 f.); ähnlich CLEMM/NONNENMACHER, FS von Wallis, 1985, 227 (235, 238); CLEMM in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 57 (70): Gewinn als vertretbarer Schlüssel für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 188; differenzierend THIELEMANN, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, 2000, 79 ff.

Nachdenklich stimmt die Feststellung, dass das StRecht nach dem BilMoG mehr Wahlrechte enthalte als das reformierte Handelsrecht (THEILE, DStR 2009, 2384 [2386]).

(4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit

169

Ein Teil des Schrifttums sieht die GoB nicht hinreichend gesetzlich vorstrukturiert und zweifelt daher an deren Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

JACOBS, StuW 1969, Sp. 633 (635, 652); PFAHL, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, 1999, 128 f.; WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289); WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (702); WEBER-GRELLET in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (276); WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146

(148), „Die Rechtsprechung leidet unter den Defiziten und Unbestimmtheiten des Maßgeblichkeitsprinzips“, „die ‚Maßgeblichkeit‘ handelsrechtl. GoB ist methodisch überholt“; ähnlich KORT, FR 2001, 53 (59).

Dem ist von einem anderen Teil des Schrifttums entgegengehalten worden, dass unbestimmte Rechtsbegriffe auch an anderer Stelle im öffentlichen Eingriffsrecht anerkannt seien, die GoB weitgehend im HGB kodifiziert und im Übrigen hinreichend sicher durch den Rechtsanwender bestimmt werden könnten.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, 42 f.; HIMMELREICH, FS Müller, 2001, 613 (621); KLUGE, Maßgeblichkeitsprinzip, 1969, 201; LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 80; SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 187, 189; SÖFFING, FS Budde, 1995, 635 (662); SPITALER, StuW 1959, Sp. 633 (639 ff.); VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 191.

170 (5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards

Ein Bedeutungsverlust der handelsrechtl. GoB durch deren von manchen prognostizierte Ablösung durch internationale Rechnungslegungsstandards und unerwünschte unionsrechtl. Einflüsse auf das nationale StRecht werden als weitere rechtspolitische Argumente für die vollständige Aufhebung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB angeführt.

PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (161); RICHTER/WELLING, FR 2009, 120 (122), Diskussionsbeitrag von ESTERER; HERZIG, IStR 2006, 557 (558); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 76 f.; HERZIG/BÄR, DB 2003, 1; WEBER-GRELLET in BERTEL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (278); SCHREIBER, StuW 2002, 105 (107); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (602); STECK, StuB 2002, 487 (491); BÖCKING, WPg 2002, 925 (927); LAUTH, DStR 2000, 1365 (1370); THIEL in IDW, 1998, 91 (99).

Mit der durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz v. 20.4.1998 (KapAEG, BGBl. I 1998, 707) in § 292a HGB idF des KapMuG eingeräumten Möglichkeit und seit 2005 mit der in Art. 4 VO 1606/2002/EG geregelten Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen, einen nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Jahresabschluss zu veröffentlichen, treten die IAS/IFRS als alternatives gesetzliches Bilanzierungsregelwerk neben die handelsrechtl. GoB. In der Rechnungslegungspraxis kapitalmarktorientierter Unternehmen werden die IAS/IFRS trotz in Deutschland fortbestehender Verpflichtung, die Einzelabschlüsse nach HGB aufzustellen, heute als vorrangig angesehen. Aus der gleichzeitig fortbestehenden Bedeutung der handelsrechtlichen GoB für kleine und mittelgroße Unternehmen erklärt sich ein von der Unternehmensgröße abhängiges rechtspolitisches Interesse an einer Beibehaltung oder an einer Aufgabe der Maßgeblichkeit.

171 (6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht

Ein insbes. gegen die Ausprägung der umgekehrten Maßgeblichkeit vorgebrachtes Argument ist mit der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG nicht entfallen, sondern nur abgeschwächt worden. Die umgekehrte Maßgeblichkeit führte dazu, dass die HBil. ihren Zweck, die Verwaltung sowie die Eigen- und Fremdkapitalgeber über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens zutreffend zu informieren, nicht erfüllen konnte und auch der von ihr zu bestimmende Maßstab für die Ausschüttungsbemessung verfälscht wurde.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DStR 2008, 1057; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 152 (153); ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2002, 2372 (2378); IDW, FN-IDW 2008, 9 (11); GROH in KLEINDIEK/OEHLER, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 169 (176); HAEGER, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 59; GROTHERR in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 221 (265); HAVERMANN, WPg 1988, 612 (614); HENNRICH, Ubg 2009, 533; HENSCHIED, BB 1992, 98 (105); HEYD, ZfB 71 (2001), 371 (374); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 30; LAUTH, DStR 2000, 1365 (1369); LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2003, 78; MERKERT/KOTHS, BB 1985, 1765 (1768); MERKERT, DStZ 1988, 142; RAUPACH in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (116 f.); RAUPACH, FS Moxter, 1994, 101 (111, 124); ROBISCH, DStR 1993, 998 (1000); ROBISCH/TREISCH, WPg 1007, 156 (167); SCHILDBACH, BB 1989, 1443 (1452); SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 210; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1991, 284 (293); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (603); SCHULZE-OSTERLOH, ZIP 2004, 1128 (1134 f.); VERSIN, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 210; WALL, ZfB 1954, 295 (299); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289).

Zwar muss die HBil. nach Streichung aller Öffnungsklauseln keine GoB-widrigen Positionen mehr akzeptieren. Die GoB selbst werden aber weiterhin maßgeblich von der Finanzrechtsprechung weiterentwickelt. Diese legt dabei zumindest unbewusst auch die strechtl. Zwecke der Gewinnermittlung zugrunde. Der Teil des Schrifttums, der die Zwecke der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung als unvereinbar ansieht, muss zu dem Ergebnis gelangen, dass es durch diese weitgehende Deutungshoheit der Finanzrechtsprechung zu schädlichen Einflüssen auf die Entwicklung der handelsrechtl. GoB, aber auch des StRechts kommt.

W. MÜLLER, DStR 2001, 1858 (1863); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289), „Die einfache Maßgeblichkeit führt zu einer Deformation des Steuerrechts, die umgekehrte zu einer Deformation des Handelsrechts“; ähnlich, aber ohne daraus den Schluss zu ziehen, auch die einfache Maßgeblichkeit müsse aufgegeben werden: BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 136 f.

Steuerrechtlich geprägt bleibt auch nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit die Bilanzpolitik durch Sachverhaltsgestaltungen (s. NOWOTNY in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 95 [101 ff.]) und die Bilanzierungspraxis, wenn das Ziel der Unternehmen darin besteht, möglichst einheitlich zu bilanzieren und zugleich den stl. Periodengewinn möglichst gering auszuweisen.

Kritisch MERKERT, DStZ 1988, 142 (143), „Ein Kaufmann, der gedankenlos und bieder nach steuerlichen Regeln bilanziert, genügt infolgedessen seiner handelsrechtl. Verpflichtung nicht“; ähnlich von HERRMANN, Die steuerrechtliche Bedeutung der Bilanzen, 1920, 19, „Die ausschlaggebenden Persönlichkeiten der Geschäftswelt stellten die Bilanzen nicht mehr auf, um die Höhe des Gewinns festzustellen, sondern um einen im Voraus als erwünscht festgelegten Gewinn rechnerisch darzustellen“; KOSIOL, StuW 1949, Sp. 123 (166), „Viele Kaufleute, Klein- und Mittelbetriebe machen gar keinen Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz. Für sie gibt es nur eine Bilanz, und das ist die, die vor den strengen Augen des Fiskus Gnade findet. Man kann nicht gerade behaupten, daß in dieser Art von Einheitsbilanz ein erwünschenswertes Ideal zu erblicken ist“.

cc) Stellungnahme

Die Kritik des Schrifttums an der Maßgeblichkeit in ihrer gegenwärtigen gesetzlichen Ausgestaltung ist nicht überzeugend, soweit sie sich isoliert für die forma-

le Aufgabe der Maßgeblichkeit durch ein eigenständiges Steuerbilanzrecht ausspricht. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht, das das geltende System der GoB als Ausgangsgrundlage nutzt und die GoB nur dort modifiziert, wo die Objektivierung der stl. Gewinnermittlung oder die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung dies zu erfordern scheinen, unterscheidet sich materiell nicht vom geltenden Recht mit seinen begründungsbedürftigen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit. Ein formal eigenständiger bilanzstrechl. Kodex kann dem Rechtsanwender die Auslegung nicht erleichtern, weil es weder einen der strechl. Gewinnermittlung eigenen Zweck noch ein der strechl. Gewinnermittlung eigenes System strechl. GoB gibt. Die Aufgabe der formalen Maßgeblichkeit würde ein solches System auch nicht entstehen lassen. Es würde in der Praxis bei den kleineren und mittleren Unternehmen von den handelsrechtl. GoB und bei den größeren Unternehmen von den internationalen Rechnungslegungsstandards beeinflusst und im Ergebnis beide Systeme mit Interesseneinflüssen vermengen.

Die wirkliche Bedeutung der Maßgeblichkeit lässt sich demgegenüber erst nach Offenlegung der beteiligten Interessen ermesen. Vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zunächst für Stpfl., bei denen der Nutzen einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik die damit verbundenen Vollzugs- und Planungskosten übersteigt. Weil diese Gruppe der Stpfl. und deren Berater sich auch im Schrifttum intensiver mit dem Steuerbilanzrecht auseinandersetzen, könnten sie nicht nur Wahlrechte, Ermessens- und Prognosespielräume isoliert von anderen Rechenschaftspflichten ausüben, sondern auch die Auslegung und die Fortentwicklung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts stärker prägen. Kurzfristig vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht auch für den Steuergesetzgeber. Dieser könnte die Wirtschafts-, Standort-, Steuer- und Fiskalpolitik, einerseits stärker von der ersten Gruppe beeinflussbar, andererseits frei von bisher aus dem System der GoB folgenden Rechtfertigungszwängen feingliedriger über die Steuerbemessungsgrundlage betreiben. Vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht weiter für die zu dessen Fortentwicklung berufene Finanzrechtsprechung. Für diese würde sich die Komplexität des Bilanzsteuerrechts reduzieren, wenn sie von der Pflicht befreit würde, auf die Einheitlichkeit der Auslegung der handelsrechtl. GoB über die Gerichtsbarkeiten hinweg und möglicherweise auch im Unionsrecht zu achten. Kurzfristig vorteilhaft wäre die Aufgabe der Maßgeblichkeit schließlich für die Fortbildung des Handelsbilanzrechts, das sich befreit von den bestehenden Abstimmungszwängen mit der Steuer- und Fiskalpolitik dynamischer weiterentwickeln könnte. Zu befürchten ist aber, dass einerseits das Steuerbilanzrecht, nach seiner Befreiung von den leitenden Prinzipien des Handelsbilanzrechts, an einem Wildwuchs nicht abgestimmter Regeln scheitert und das Handelsbilanzrecht bei geringerer nationaler Relevanz mittelfristig im internationalen Systemwettbewerb stark an Bedeutung verlieren und langfristig, soweit es der Ausschüttungsbemessung dient, wieder durch das Steuerbilanzrecht und – soweit es Informationszwecken dient – durch die internationalen Rechnungslegungsstandards abgelöst werden könnte. Für kleinere und mittlere Unternehmen würde die rechtspolitische Entwicklung im Zuge mittelstandsfreundlicher Deregulierung wohl zur Aufgabe der handelsrechtl. Buchführungspflichten führen, sobald unionsrechtl. Vorgaben zurückgenommen werden. Am Ende dieser Entwicklung würde die stl. Gewinnermittlung im Rechtsverkehr an die Stelle der HBil. treten und eine faktische Vereinheitlichung des Bilanzrechts stehen.

Teilt man jedoch die zutreffende Auffassung der Zweckidentität von HBil. und StBil., überzeugen die Vorteile der Maßgeblichkeit, die für das Steuer- und Han-

delsbilanzrecht in größerer Rechtssicherheit, einheitlicher Fortentwicklung, objektiver Maßstabsbildung, Rechtsverwirklichung und Verwaltungsvereinfachung gesehen wurden. Vorschläge, einer Rückbesinnung auf die Einheitsbilanz (HENNRICHS, *StuW* 2013, 249 [255]; MAYR, *Vienna law inauguration lectures* 2010, 1 [10]) auch in Gestalt einer gegenläufigen Gesamtbilanz (s. Anm. 189) erscheinen dann als weiterführende Fortentwicklung des nationalen Bilanzrechts.

b) Bedeutung für die Praxis

173

Schrifttum: SCHOENFELD, *Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH*, Diss., Augsburg 1988; PRIESTER, *Einheitsbilanzklauseln im GmbH-Vertrag*, in KÜBLER (Hrsg.), *Festschrift für Theodor Heinsius*, Berlin 1991, 622; GLIEDEN, *Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen*. Eine Paneluntersuchung, Diss., Kiel 1996; KEPPLER, *Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts*, Diss., Augsburg, Bonn 2000; EIERLE/HALLER/BEIERSDORF, *Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs)*. Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen, Berlin 2007; HALLER/FERSTL/LÖFFELMANN, *Die „einheitliche“ Erstellung von Handels- und Steuerbilanz – Empirische Erkenntnisse über die Bilanzierungspraxis von Kapitalgesellschaften*, DB 2011, 885; ZWIRNER/MUGLER, *Einheitsbilanzklausel und BilMoG: Risiko, Handlungsbedarf, Vertragsanpassung*, DStR 2011, 1191; KÜNKELE/ZWIRNER, *Eigenständige Steuerbilanzpolitik nach BilMoG – Anmerkungen auch vor dem Hintergrund der E-Bilanz*, Stbg 2012, 272.

Eine Einheitsbilanz, mit der ohne Zusätze und Anmerkungen zugleich die handels- und die strechtl. Bilanzierungsvorschriften erfüllt werden, bleibt auch nach dem BilMoG und innerhalb der durch § 5b begründeten Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen grds. möglich, solange bestimmte Geschäftsvorfälle nicht auftreten und handelsrechtl. Wahlrechte mit dem Ziel der einheitlichen Bilanzierung ausgeübt werden sollen.

Überzeugend SCHEFFLER, *Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, IFSt-Schrift 474 (2011), 62; HERZIG, DB 2012, 1 (4); MITSCHKE, FR 2010, 214 (215); einschränkend KAHLE/GÜNTER, *StuW* 2012, 43 (45); ZWIRNER/MUGLER, DStR 2011, 1191 (1193); zur Übermittlung einer unmodifizierten Handelsbilanz nach § 5b: ADRIAN/HEINSEN in KPMG, *E-Bilanz*, 2012, 6.

Während die echte Einheitsbilanz allerdings wegen häufig unvermeidbaren Abweichungen

Exemplarisch SCHEFFLER, *Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, IFSt-Schrift 474 (2011), 55 ff.; SCHEFFLER, *StuB* 2009, 45 (46 ff.); KÜNKELE/ZWIRNER, *Stbg* 2012, 272.

an Bedeutung verloren hat (HERZIG, DB 2012, 1 [4]), wird das Ziel einer weitgehend einheitlichen Bilanzierung in der Praxis zumindest bei kleinen und mittelständischen Unternehmen bedeutsam bleiben. Darauf deuten zum einen die in Gesellschaftsverträgen und anderen Dauerschuldverhältnissen, die gewinnabhängige Ansprüche gewähren, verbreiteten Einheitsbilanzklauseln hin, mit denen einerseits Transaktions- und Verwaltungskosten gespart, aber auch Bilanzierungsspielräume eingengt werden sollen (PRIESTER, FS Heinsius, 1991, 622 (624, 627); ZWIRNER/MUGLER, DStR 2011, 1191). Zum anderen zeigen empirische Untersuchungen, dass selbst veröffentlichungspflichtige KapGes. mehrheitlich nach einer weitgehenden Übereinstimmung von HBil. und StBil. streben und das Ziel einer echten Einheitsbilanz häufig nur insoweit nicht erreichen, als unausweichliche Regelungsunterschiede zwischen handels- und strechtl. Gewinnermittlung bestehen.

HALLER/FERSTL/LÖFFELMANN, DB 2011, 885 (886, 888); HERZIG, DB 2012, 1243 (1347); EIERLE/HALLER/BEIERSDORF, Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities, 2007, 9 f.; KAPPLER, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 567 (Einheitsbilanz bei 98,63 % der kleinen KapGes. und 99 % der NichtKapGes.); GLIEDEN, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen, 1996, 58 f. (66 % Einheitsbilanz, 20 % HBil. mit Korrekturrechnung, 14 % getrennte HBil. und StBil.); HALLER, RIW 1992, 43 (46); SCHOENFELD, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH – Eine empirische Untersuchung, 1988, 103 (93 % Einheitsbilanz), jeweils für den Zeitraum vor dem Inkrafttreten des BilMoG; auf der Grundlage einer empirischen Expertenbefragung für die Gegenwart mit wertender Perspektive eines Bedeutungsverlusts in der Zukunft: HERZIG, DB 2012, 1343 (1351). Mit einem Überblick über weitere Studien: GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 334.

Unter den kleineren Unternehmen werden zwar wenigstens zwei Drittel aller Einzelunternehmer nach dem durch das BilMoG eingeführten § 241a HGB von der handelsrechtl. Buchführungspflicht befreit.

Nach der Umsatzsteuerstatistik 2011 fallen 90,8 % der deutschen Einzelunternehmen mit einem Umsatz von mehr als 17 500 € in die Umsatzgrößenklasse bis 500 000 € (Statistisches Bundesamt, Umsatzsteuerstatistik 2011 v. 11.4.2013, 35). Nach der Gewerbesteuerstatistik 2007 liegt der Gewerbeertrag bei 70 % aller gewerblichen Einzelunternehmen in der Gewinngrößenklasse bis 48 100 € (STATISTISCHES BUNDESAMT, Finanzen und Steuern, GewSt. 2007 v. 18.6.2012, 35).

Da aber gerade viele Kleingewerbetreibende ihre stl. Dokumentations- und Erklärungsspflichten mit Hilfe stl. Berater erfüllen, in deren EDV-System eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gegenüber der Einnahmen-/Überschussrechnung keinen großen Mehraufwand verursacht, ist zu vermuten, dass in der Gruppe der Kleingewerbetreibenden Einheitsbilanzen in Gestalt einer allein den strechtl. Gewinnermittlungsregeln entsprechenden StBil. in Zukunft weiter häufig anzutreffen sein werden.

Mit zunehmender Unternehmensgröße übersteigt dagegen der wirtschaftliche Nutzen von Sachverhaltsgestaltungen und bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten mit dem Ziel der Optimierung des handelsrechtl. Ergebnisses einerseits und des strechtl. Gewinns andererseits

Exemplarisch zu den Ausprägungen eigenständiger Steuerbilanzpolitik nach dem BilMoG: KÜNKELE/ZWIRNER, StuB 2013, 3 (4); KÜNKELE/ZWIRNER, Stbg 2012, 272; ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305 (310); grundlegend zur Steuerbilanzpolitik abhängig von der Unternehmensgröße: KEPPLER, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 96 ff., 467 ff.

die mit diesen Maßnahmen verbundenen Planungs- und Beratungskosten mit größerer Wahrscheinlichkeit. Große Unternehmen werden daher unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrer Finanzierungsstrategie HBil. und StBil. häufig getrennt aufstellen. Die Kosten der Maßgeblichkeit übersteigen bei diesen Unternehmen deren Vorzug der einheitlichen Buchführung und Bilanzierung.

174 c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG)

Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG ist die geschäftsmäßige Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, als Hilfeleistung in Steuersachen den in §§ 3–4 StBerG abschließend aufgezählten Personen und Vereinigungen vorbehalten. Bis zur Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG ist aus der umgekehrten Maßgeblichkeit gefolgert worden, dass auch eine reine HBil. nur von diesem Personenkreis aufgestellt werden darf („Buchführungsprivileg der Steuerberater“; differenzierend BGH v. 14.6.2012 – IX ZR 145/11,

BGHZ 193, 297, unter II.1.b), weil die dort vorgenommenen Wertansätze nach Abs. 1 Satz 2 für die Besteuerung von Bedeutung waren. Diese Auffassung wird man nach dem BilMoG nur noch vertreten können, wenn man aus Abs. 1 Satz 1 weiter das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung ableitet.

Siehe Anm. 270; PEETZ, DStZ 2013, 630 (632f.).

Einstweilen frei.

175

d) Reformvorschläge

Schrifttum: RÖTTINGER, Vorschläge zur Vereinfachung des Steuersystems, Mannheim, 1932; SCHMIDT, Die Vereinheitlichung der Bilanzen – eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit, Der praktische Betriebswirt 1943, 1; GÖDDE, Handels- und Steuerbilanz. Eine Grundlegung zur Bilanzvereinheitlichung, StuW 1948, Sp. 219 (Teil 1), StuW 1948, Sp. 299 (Teil 2); KOSIOL, Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? Ein Beitrag zur Reform der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1949, Sp. 123; GNAM, Die Einheitsbilanz, ein Fortschritt für Staat und Wirtschaft, WPg 1950, 293; ZIMDAHL, Zum Thema: Die Einheitsbilanz, ein Fortschritt für Staat und Wirtschaft, WPg 1950, 502; LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Bd. II, Köln 1985; WAGNER, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Nonnkritik, StuW 1992, 2; BACH, Die Idee der Cash Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, Berlin 1993; WAGNER, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es keine Regel gibt?, DStR 1997, 517; BACH, Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung, in SMEKAL (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Heidelberg 1999, 85; DZIADKOWSKI, Die Überschufrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?, BB 2000, 399; SCHEFFLER, Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, StuB 2001, 904; TIPKE, Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensbesteuerung. Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, StuW 2002, 148; DICKEN, Gewinnermittlungsrecht, Steuerrechtliches Plädoyer für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 2003; HERZIG/HANSEN, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschufrechnung: Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1; SCHNEIDER, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen?, StuW 2004, 293; NGUYEN-THANH, Reform der Gewinnermittlung: Anmerkungen zur Kassenrechnung aus ökonomischer Sicht, finanzreform 2004, 167; KNIRSCH, Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschufrechnung – Wer gewinnt, wer verliert?, ZfB 2006, 231; SIGLOCH, Einnahmen-Überschufrechnung als Regelkonzept der steuerlichen Gewinnermittlung – Königsweg oder Holzweg?, in WEHRHEIM/HEURUNG (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, Festschrift Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 447; WENDT, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung – Ein Baustein im Projekt „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, in OESTREICHER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren. Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006, Herne 2007, 189; EISGRUBER, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – „Vereinfachte Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 3 EStG)“, in HEY (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DSJG 34 (2011), 185; P. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011; SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, Wiesbaden 2011; MEYERING, Steuerliche Gewinnermittlung von KMU durch Kassenvermögensvergleich: Anforderungen, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Drei-Komponenten-System, Diss., Saarbrücken, 2011; LANG/EILFORT (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013.

aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts176 **(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung)**

Der Vorschlag einer Verselbständigung und Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsregeln durch eine an Zahlungsströmen orientierte Einnahmenüberschussrechnung sieht die Abkehr von den Periodenzuordnungsregeln der handelsrechtl. GoB und von der doppelten Gewinnermittlung durch Bilanz und GuV vor. Die stl. Gewinnermittlung solle sich auf die Ziele Objektivierung, Anknüpfung an die tatsächliche Leistungsfähigkeit und Gleichbehandlung aller Einkünfte fokussieren und dabei drastisch vereinfacht werden. Zur Verwirklichung dieser Ziele sei eine Überschussrechnung, die anknüpfend an Zahlungs- zu- und abflüsse auf Bestandskonten, Inventur und Kassenführung verzichten könne, für sämtliche Unternehmen besser geeignet als die stl. Gewinnermittlung durch Bilanzierung.

BACH, Die Idee der Cash Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, 1993, 31 ff.; BACH in SMEKAL, Einkommen versus Konsum, 1999, 85; DICKEN, Gewinnermittlungsrecht, 2003, 105 ff.; HENNRICHS, StuW 1999, 138 (153); DZIADKOWSKI, BB 2000, 399; KANZLER, FR 1998, 233 (247); MEYERING, Steuerliche Gewinnermittlung von KMU durch Kassenvermögensvergleich, 2011, 189 (271); NGUYEN-THANH, finanzreform 2004, 167 (170); TIPKE, StuW 2002, 148 (164 ff.); TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 861 f.; WAGNER, StuW 1992, 2 (11); WAGNER, DStR 1997, 517 (519); WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 (1348); WEBER-GRELLET, BB 1999, 2659 (2666); abwägend FRITZ-SCHMIED, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung, 2005, 299; KNIRSCH, ZfB 2006, 231.

177 **(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung**

Die Idee einer einheitlichen stl. Gewinnermittlung durch Überschussrechnung hat das betriebswirtschaftliche Schrifttum zu einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung weiterentwickelt, die die Periodenzuordnungsregeln der handelsrechtl. GoB teilweise fortführt. Eine reine Zahlungsstromrechnung hätte zwar den Vorzug der größeren Einfachheit und der höheren ökonomischen Entscheidungsneutralität, sei aber gestaltungsanfällig und führte zu einem volatilen Steueraufkommen. Zahlungsströme würden die Leistungsfähigkeit des Stpfl. überdies nicht immer zutreffend widerspiegeln. Deshalb müsse das Grundkonzept der Einnahmenüberschussrechnung für die stl. Gewinnermittlung ergänzt werden. Vorzusehen sei eine Periodenzuordnung der Auszahlungen für Investitionen in AV durch Abschreibungen, die Periodenzuordnung von Forderungen, Darlehen und Vorräten und erhaltenen Anzahlungen, die Berücksichtigung bestimmter Rückstellungen und die Einbeziehung bestimmter RAP.

HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 334 (371); HERZIG, WPg 2005, 211 (232); HERZIG/BÄR, DB 2003, 1 (7); HERZIG/HANSEN, DB 2004, 1 (6 ff.); WINKELMANN, IFRS im Einzelabschluss, 2007, 127; krit. SIGLOCH, FS Mellwig, 2007, 449 (465).

178 **(3) Vereinfachte Vermögensrechnung**

Das im betriebswirtschaftlichen Schrifttum vieldiskutierte Konzept einer vereinfachten Vermögensrechnung geht von einer zahlungsstromorientierten Einnahmenüberschussrechnung aus, sucht aber eine Synthese mit dem Vermögensvergleich. Ausgehend von der Prämisse, dass ein Gewinn erst ausgewiesen werden dürfe, wenn das Periodenendvermögen das Periodenanfangsvermögen übersteigt, werden wie bei der modifizierten Einnahmenüberschussrechnung Vermögensänderungen im BV durch eine Vermögensrechnung berücksichtigt, der Gewinnausweis aber von Einnahmezufüssen abhängig gemacht. Gegenüber

den handelsrechtl. GoB sieht die vereinfachte Vermögensrechnung Modifikationen des Realisations- und des Imparitätsprinzips vor. Während Gewinne erst ausgewiesen werden dürfen, wenn die Leistungspflicht erfüllt und die Gegenleistung zugeflossen ist (Grundsatz der Barrealisation), sollen die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung und mit ihr das Imparitätsprinzip, qualifiziert als Grundsatz der Verlustvorwegnahme, gestrichen werden.

SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 242 ff.; SCHNEIDER, StuW 2004, 293 (302 f.); SCHNEIDER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (287 ff.); SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, 2011, 174 f.; SCHREIBER, StuW 2002, 105 (108 f.); KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (52 f.); KAHLE/SCHULZ, FR 2013, 49 (54); SPENGLER, IStR 2003, 29 (33); SPENGLER, FR 2009, 101 (105).

(4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung

179

Das Modell der zinsbereinigten Gewinnermittlung geht technisch von den Grundsätzen der steuerbilanziellen Gewinnermittlung aus, zielt aber im Ergebnis auf die Übereinstimmung mit der zahlungsstromorientierten Einnahmenüberschussrechnung. Diese Übereinstimmung im Ergebnis wird durch einen Abzug der Zinsen auf das gebundene Eigenkapital erreicht. Der Vorzug der zinsbereinigten Gewinnermittlung wird in der Verbindung eines investitions- und finanzierungsneutralen Gewinnermittlungssystems mit dem traditionellen System der Gewinnermittlung erkannt, die zugleich die Nachteile einer *Cash Flow*-Besteuerung in Gestalt deren Umgehungsanfälligkeit und Volatilität vermeidet.

FRTZ-SCHMIED, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung, 2005, 300 ff.

bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts

Schrifttum: KREILE, Zum Vorentwurf einer EG-Bilanzrichtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, DB 1988, Beilage 18; HAASE, EG-Gewinnermittlungsrichtlinie: Steuerbilanzpolitik nach Belieben?, DB 1989, 1205; PLASSCHERT, An EU Tax on Consolidated Profits of Multinational Enterprises, ET 1997, 2; KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM (2001) 582; LODIN/GAMMIE, Home State Taxation, Amsterdam 2001; OESTREICHER, Konzernbesteuerung in Europa, Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, 342; PLASSCHAERT, Further Thoughts on the „European Union Company Income Tax“ and its First Cousins, ET 2002, 336; SCHÖN, The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?, ET 2002, 281; KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM (2003) 726; SCHREIBER, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt. Angleichung der Gewinnermittlung und des Satzes der Körperschaftsteuer?, StuW 2004, 212; GAMMIE, Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU, Brüssel 2005; STAHLSCHEIDT, Ist die einheitliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wirklich ein Fortschritt?, ZSteu. 2005, 496; CZAKERT, Der Stand der Arbeiten an einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, IStR 2006, 561; HERZIG, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, StuW 2006, 156; HERZIG/GELLRICH, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU – Überlegungen zur Konzeption von Rückstellungen in einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, IStR 2006, 757; CZAKERT, Europäische Steuerbilanz?, StJb. 2006/07, 189; BMF (Hrsg.), Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 81, Bonn

2007; MORS, Eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die Europäische Union, in OESTREICHER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren. Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006, Herne 2007, 205; PATTEK, Vereinheitlichung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU, in WINKELJOHANN/BAREIS/HINZ/VOLK (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung. Entwicklungstendenzen, Festschrift für Dieter Schneeloch, München 2007, 229; AUJEAN, The CCCTB Project and the Future of European Taxation, in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien 2008, 11; CZAKERT, Ansatz der CCCTB working group zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage in Europa, BFuP 2008, 433; FREEDMAN/MACDONALD, The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles, in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 217; HEY, EU Common Consolidated Corporate Tax Base: guided variety versus Strict Uniformity – Lessons from the „U.S. States’ Tax Chaos“, New York 2008; HEY, CCCTB-Optionality, in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 93; MAYR, CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn – gemeinsame Strukturelemente, in SCHÖN/SCHREIBER/SPENDEL (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe – Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin 2008, 85; MAYR, CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn – gemeinsame Strukturelemente, in SCHÖN/SCHREIBER/SPENDEL (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 85; MORS/RAUTENSTRAUCH, Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) als harmonisiertes europäisches Körperschaftsteuerrecht der Zukunft?, Ubg 2008, 97; NEALE, CCCTB: How far have we got and what are the next steps?, in LANG (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 37; POMP/GERTEN, Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: (R)Evolution der Konzernbesteuerung?, IStR 2008, 377; SPENDEL, Concept and Necessity of a Common Tax Base – an academic introduction, in SCHÖN/SCHREIBER/SPENDEL (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 1; SPENDEL/MALKE, Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Law?, in LANG (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 63; VALDERRAMA, The CCCTB Compatible with National GAAP? What’s Next?, Intertax 36 (2008), 359; DAHLKE/KAHLE, CCCTB – die EU auf dem Weg zu einer gemeinsamen körperschaftlichen Bemessungsgrundlage?, in KNOLL/PITLIK (Hrsg.), Entwicklungen und Perspektiven der Europäischen Union, Festschrift für Rolf Caesar, Baden-Baden 2009, 229; RAUTENSTRAUCH, Die gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB) als Vorbild für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht in Deutschland?, FR 2009, 114; SPENDEL/OESTREICHER, Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU und Umsetzungsfragen, DStR 2009, 773; FÖRSTER/KRAUSS, Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), IStR 2011, 607; GLASER, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild, DStR 2011, 2317; HERZIG, Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2011, 1057; HERZIG/KUHR, Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf, DB 2011, 2053; HERZIG/KUHR, Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, StuW 2011, 305; KAHLE/DAHLKE, Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, StuB 2011, 453; KAHLE/DAHLKE/SCHULZ, Der EU-Richtlinienentwurf der CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, 491; KAHLE/SCHULZ, Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union – Regelungen zur Gewinnermittlung, StuB 2011, 296; KUSSMAUL/NIEHREN, Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, StB 2011, 344; LENZ/RAUTENSTRAUCH, Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage, DB 2011, 726; MARX, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, DStZ 2011, 547; PRINZ, Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Berater-

sicht, StuB 2011, 461; RAUTENSTRAUCH, Gruppenbesteuerung nach dem Richtlinienentwurf einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), EWS 2011, 161; PETUTSCHNIG, Common Consolidated Corporate Tax Base: Analyse der vorgeschlagenen Aufteilungsfaktoren, StuW 2012, 192; SCHEFFLER/KREBS, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Nr. 22, 13; BMF/MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit. Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2012; HERZIG, Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projektes, FR 2012, 761; HUBERT, Die neue Ära der europäischen Unternehmensbesteuerung – Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), StuB 2012, 740; JAATINEN, IAS/IFRS: A Starting Point for the CCCTB, Intertax 40 (2012), 260; KAHLE/SCHULZ, Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?, FR 2012, 741; MÜLLER-GATERMANN/MÖHLENBROCK/FEHLING, ISR 2012, 17; RÖDER, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulaic Apportionment, WTJ 2012, 125; SCHULZ, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, Diss., Hohenheim, Lohmar 2012; SPENGLER/ORTMANN-BABEL/ZINN/MATENAER, A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB, WTJ 2012, 185; ZOUREK, Die GKKB und die Angleichung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich, FR 2012, 763; KAHLE/LIPP, DStR 2013, 1205; KAHLE/SCHULZ, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, FR 2013, 49; SCHEFFLER/SCHÖPFEL/KÖSTLER/BINDER, Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer, StuW 2013, 28.

(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)

180

Der Vorentwurf der Kommission für eine Richtl. über die Harmonisierung der stl. Gewinnermittlungsvorschriften sah mit dem Ziel einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen der Einkommens- und Körperschaftsteuern an die vierte gesellschaftsrechtliche Richtl. anknüpfende eigenständige stl. Bilanzierungsvorschriften vor (Wiedergegeben und besprochen bei KREILE, DB 1988 Beil. 18; HAASE, DB 1989, 1205).

Der Vorentwurf wurde nicht weiterverfolgt.

(2) Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

181

Ziele und Alternativen: Auf der Grundlage einer Studie zur „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ (SEK 2001, 1681) entwickelte die Kommission 2001 eine Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU (KOM [2001] 582). Darin formulierte sie isoliert für die Gewinnbesteuerung bei Körperschaften die Ziele einer harmonisierten („gemeinsamen“) Bemessungsgrundlage und einer bei der stl. Gewinnermittlung ansetzenden („konsolidierten“) grenzüberschreitenden Konzernbesteuerung (KOM [2001] 582, 18). Die Kommission sah darin den einzigen Weg zur deutlichen Reduzierung der Befolgungskosten, zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, zur Vereinfachung von Umstrukturierungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungssachverhalten und zur Beseitigung von Diskriminierungen und Einschränkungen grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit (KOM [2001] 582, 18). Im Schrifttum waren mit den gleichen Zielen alternativ die weniger weitreichenden Modelle der Sitzlandbesteuerung (LODIN/GAMMIE, Home State Taxation, 2001) und der harmonisierten Bemessungsgrundlage („Single Compulsory Harmonised Tax Base“, OESTREICHER, StuW 2002, 342 [348]) sowie das weiterreichende Modell

einer EU Körperschaftsteuer (PLASSCHAERT, ET 1997, 2; PLASSCHAERT, ET 2002, 336; SCHREIBER, StuW 2004, 212 [213]) diskutiert worden.

Zu den Optionen der Ausgestaltung einer GKKB und möglichen Alternativen: BMF, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 2007, 19 ff.; KAHLE, IRZ 2006, 87 (92); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (110); SPENGLER, IStR 2003, 29 (31 f.).

Entstehungsgeschichte:

► *Vorüberlegungen:* Ausgehend von der Entscheidung für eine konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage stellte die Kommission 2003 die Grundprinzipien einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zur Diskussion. Dabei skizzierte sie drei Optionen: Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards auf der Grundlage der nach der VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen IAS/IFRS mit nachfolgender Überleitungsrechnung, Maßgeblichkeit der durch die vierte gesellschaftsrechtliche Richtl. harmonisierten nationalen Rechnungslegungsvorschriften und Neuentwicklung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage mit den internationalen Rechnungslegungsstandards als neutralem Ausgangspunkt (KOM [2003] 726, 18 ff.; AUJEAN in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, Common consolidated corporate tax base, 2008, 11 [23 ff.]).

► *Expertengruppe:* Mit diesen Vorüberlegungen befürwortete der Rat auf der Grundlage eines Konzeptionspapiers (Commission Non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004: A Common Consolidated EU Corporate Tax Base) 2004 eine von der Kommission einzusetzende Expertenarbeitsgruppe. Diese Expertengruppe setzte sich aus hoheitlichen Vertretern aller Mitgliedstaaten sowie der Kommissionsdienststellen zusammen und entwickelte unterstützt durch national unterschiedlich zusammengesetzten Unterarbeitsgruppen in zehn ausführl. dokumentierten Arbeitssitzungen

CZAKERT, IStR 2006, 561; CZAKERT, BFuP 2008, 433; Sitzungsprotokolle abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm.

zwischen 2004 und 2008 Elemente einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage.

► *Methodisches Vorgehen:* Das Arbeitsprogramm der Expertengruppe sah vor, ohne vorherige Abstimmung über die Leitlinien zuerst in den Unterarbeitsgruppen einzelne Elemente der Bemessungsgrundlage (Abschreibungen, Rückstellungen, Immaterielle WG usw.) zu formulieren und erst später aus diesen Elementen induktiv Prinzipien zu entwickeln.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 23. November 2004 in Brüssel; FREEDMAN/MACDONALD, The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, LANG, Common consolidated corporate tax base, 2008, 217 (222 ff.); mit Kritik dieses induktiven Vorgehens: HERZIG, FR 2012, 761; KAHLE/LIPP, DStR 2013, 1205 (1206 f.); MARX, DStZ 2011, 547 (549, 500), „Ein kohärentes System ist dabei nicht entstanden“; zu den daraus folgenden Auslegungsfragen: HERZIG/KUHR, DB 2011, 2053 (2056); HERZIG/KUHR, StuW 2011, 305 (308).

Die Fragen eines maßgeblichen Rechnungssystem, der Methode der stl. Gewinnermittlung durch GuV oder bilanziellen Vermögensvergleich und der Rolle einer eigenständigen StBil. blieben mit diesem induktiven Ansatz der Prinzipienbildung lange offen

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (KSt-BMG), Überblick über die wichtigsten in der ersten

Sitzung der Untergruppe „Steuerbares Einkommen“ aufgetretenen Fragen, Sitzung am Donnerstag, den 8. Dezember 2005, Nr. 7; EUROPÄISCHE KOMMISSION, Zusammenfassender Ber. des Vorsitzes über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 7. Dezember 2005 in Brüssel, Nr. 12 ff.

und wurden im Zeitplan von drängenden Fragen des Anwendungsbereichs, der Konsolidierung und des Aufteilungsmechanismus überholt.

► *LAS/IFRS als Ausgangspunkt:* Da sich viele Unterarbeitsgruppen und auch die anschließenden Beratungen im Plenum ebenso wie die zugezogenen Sachverständigen an den IAS/IFRS orientierten,

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, GKKB: mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung, Sitzung vom Donnerstag, den 27. September 2007 und Freitag, den 28. September 2007, Nr. 9.

stellten diese in der Diskussion einen gemeinsamen Referenzrahmen dar, der sich zu der von der Kommission geprägten Formel der IAS/IFRS als Ausgangspunkt der GKKB verdichtete. Diese Formel beschreibt einerseits negativ, dass keine dynamische Verbindung zu den IAS/IFRS gewollt ist und gibt andererseits positiv die inhaltlichen Ursprünge einzelner Regelungen wieder.

GAMMIE, Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU, 2005, 53; FREEDMAN/MACDONALD in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, LANG, Common consolidated corporate tax base, 2008, 217 (224); HERZIG, StuW 2006, 156 (159); HERZIG/KUHR, DB 2011, 2053; MARX, DStZ 2011, 547 (549); RAUTENSTRAUCH, FR 2009, 114 (116); vergleichend JAATINEN, Intertax 40 (2012), 260; abwägend noch EU-KOMMISSION, KOM (2003) 726, 22; SCHREIBER, StuW 2004, 212 (224).

► Entwurf und Gesetzesfolgenabschätzung: Auf der Grundlage dieser Vorarbeiten und einer eigenen Gesetzesfolgenabschätzung, in der die Alternativen der obligatorischen oder optionalen Einführung sowie der bloßen Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen (GKB) und der weitergehenden mitgliedstaatenübergreifend konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB) gegeneinander abgewogen werden (SEC [2011] 315, 44 ff.), eröffnete die Kommission mit dem 2011 vorgelegten Richtlinienentwurf ein Gesetzgebungsverfahren.

Vorschlag für eine Richtl. des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121.

Ausgestaltung:

► *Optionalität:* Der Richtlinienvorschlag sieht ergänzend zu fortgeltenden nationalen Einkünfteermittlungsregeln für die vom Anwendungsbereich erfassten Stpfl. alternativ wählbare unionseinheitliche Gewinnermittlungsregeln vor, die eigenständig und unabhängig von nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards angewandt und ausgelegt werden sollen (zu den Vor- und Nachteilen der Optionalität: HEY, CCCTB-Optionality in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, LANG, Common consolidated corporate tax base, 2008, 93 [102 ff.]).

► *Anwendungsbereich:* Der Anwendungsbereich der Richtl. ist auf die KSt begrenzt. Das schließt aber eine nationale Erweiterung der Geltung nicht aus.

Perspektivisch zur nationalen Erweiterung des Anwendungsbereichs auf die Gewerbesteuer: SCHEFFLER/SCHÖPFEL/KÖSTLER/BINDER, StuW 2013, 28.

► *Gewinnermittlungssystem:* Ausgangspunkt der Gewinnermittlung bildet nicht der BV-Vergleich, sondern die GuV (Art. 10 RL-KOM-E 2011). Das ist keine Einnahmenüberschussrechnung. Ihr liegt auch kein quellentheoretischer Einkommensbegriff zugrunde. Sie beruht vielmehr auf einem den handelsrechtl. GoB

nahestehenden Gewinnbegriff, knüpft aber im System der doppelten Gewinnermittlung anders als die deutsche bilanzielle Tradition der stl. Gewinnermittlung an die GuV als Komplementär der Bilanz an. Eine StBil. ist nicht vorgesehen, aber technisch nach diesem Gewinnermittlungskonzept kaum entbehrlich.

Kritisch zum vollständigen Verzicht auf eine Bilanz als periodenübergreifenden Speicher: CZAKERT, BFuP 2008, 433 (441); MARX, DStZ 2011, 547 (555); zur Notwendigkeit einer Schattenbilanzierung: HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 61; HERZIG, DB 2011, 2053 (2054); PRINZ, StuB 2011, 461 (462 f.).

► *Die Periodenzuordnung* der Erträge und Aufwendungen folgt grds. dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip (Art. 9, 18, 19 RL-KOM-E 2011), die durch Regelungen über Verträge mit langer Laufzeit (Art. 24 RL-KOM-E 2011: Realisation entsprechend Grad der Fertigstellung), Rückstellungen (Art. 25 RL-KOM-E 2011: Wirtschaftlich verursacht und rechtlich entstanden, Ansammlung, Abzinsung), Pensionsrückstellungen (Art. 26 RL-KOM-E 2011: Versicherungsmathematisch zutreffender Wert), Uneinbringliche Forderungen (Art. 27 RL-KOM-E 2011), Sicherungsgeschäfte (Art. 28 RL-KOM-E 2011), Vorräte und unfertige Erzeugnisse (Art. 29 RL-KOM-E 2011) konkretisiert werden.

Zum Gewinnermittlungskonzept des Richtlinienvorschlags: FÖRSTER/KRAUSS, IStR 2011, 607 (608 ff.); HERZIG/KUHR, StuW 2011, 305 (309 ff.); HERZIG, DB 2012, 1 (2); KAHLE/DAHLKE, StuB 2011, 453 (456); LENZ/RAUTENSTRAUCH, DB 2011, 726 (727); SCHEFFLER/KREBS, DStR-Beihefter 2011, 13 (14-28); krit. MARX, DStZ 2011, 547 (550).

Kritik: Der begrenzte Anwendungsbereich der GKKB und das im Vorschlag der Kommission vorgesehene Wahlrecht werfen die Frage der verfassungsrechtl. Rechtfertigung unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen auf (SCHREIBER, StuW 2012, 212 [225]), sprechen aber nicht durchgreifend gegen den Vorschlag. Die sowohl in der Entstehungsgeschichte als auch im Entwurfstext schwach ausgeprägten Leitlinien begründen Auslegungsschwierigkeiten, die wegen des Verzichts auf jegliche Anlehnung an internationale und nationale Rechnungslegungsstandards die Entwicklung inkonsistenter Gewinnermittlungsregeln befürchten lassen (ähnlich HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 60; HERZIG, FR 2012, 761; HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 [511 f.]; KAHLE/LIPP, DStR 2013, 1205 [1206 f.]; LENZ/RAUTENSTRAUCH, DB 2011, 726 [727], mit dem Vorschlag der Errichtung einer einheitlichen europäischen „Bilanzgerichtsbarkeit). Die in Aussicht gestellten Kostenersparnisse der Unternehmen erscheinen angesichts eines Wahlrechts, das Entscheidungskosten verursacht und bei anfangs der Zahl der beteiligten Mitgliedstaaten entsprechend vielfältigen Auslegungsangeboten zweifelhaft (ähnlich HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 [513]). Die hohe Komplexität einer durch Ausführungsrichtlinien und harmonisierte Verwaltungsanweisungen abgestuften Vereinheitlichung der stl. Gewinnermittlung lässt sich zudem durch einen Blick auf die Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht ermessen. Schließlich erscheint das Projekt angesichts einer schwach ausgeprägten Kompetenz der EU zur Harmonisierung der direkten Steuern, die sich in der fehlenden Möglichkeit offenbart, wie auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung durch eine VO einheitlich geltende Ausgangsregeln zu schaffen (zum versperrten Weg über Art. 114 AEUV und möglichen Brücken: SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 [116]), mehr als Projektionsfläche für Modelle einer eigenständigen Gewinnermittlung, denn als praxistaugliches Regelungsmodell.

cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts**(1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)**

182

Der Entwurf für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht der Steuerreformkommission 1971 (BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, V 20, 433) sieht vor, die handelsrechtl. GoB als strechtl. Regelungen im EStG abzubilden und damit die dynamische Verweisung auf die GoB aufzugeben. Diesem Ziel entgegengesetzt begründet der Entwurf weitreichende Abhängigkeiten der StBil. von der korrespondierenden Handelsbilanz des Stpfl. (s. Anm. 12).

(2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)

183

Der von JOACHIM LANG 1984 vorgelegte Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes sieht vor, das Maßgeblichkeitsprinzip beizubehalten (§ 14 Abs. 3 EStG-RefE Lang 1984), weil eine eigenständige StBil. den Stpfl. überfordern würde, ihm Bilanzierungsspielräume zugestanden werden müssten, die eine unternehmensspezifische Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage ermöglichen würden und ein zu positivistisch ausgestaltetes Bilanzrecht sich nur schwer praktizieren ließe. Mit den Erwartungen an eine stärkere Objektivierung der handelsrechtl. Gewinnermittlung durch den true and fair view-Grundsatz der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtl. sprach sich der Entwurf für die Streichung der Durchbrechungen der Maßgeblichkeit und eine Wiederannäherung von Handels- und Steuerbilanzrecht aus.

LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, 1985, 54 f., 55 ff., 91 f.

(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993)

184

Der als Modell für die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten von JOACHIM LANG für das BMF konzipierte Entwurf eines Steuergesetzbuchs

BMF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, 245 ff.

sieht ein eigenständiges GoB-orientiertes Bilanzsteuerrecht vor, ohne dieses zu enthalten. Eine dem geltenden Abs. 1 entsprechende Regelung in § 155 Abs. 2 des Entwurfs verweist für die stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich auf allgemeine Buchführungsregeln in den §§ 828–830 des Entwurfs, die in § 830 eine Ermächtigungsgrundlage zum Erl. einer Buchführungsverordnung enthalten. Die Ermächtigungsgrundlage bindet den Ordnungsgeber in § 830 Nr. 1 des Entwurfs für die zu erlassenden Regeln über die laufende Buchführung, Inventur und Inventar, die Bilanzierung einschließlich der Bewertung von WG und Schulden an die „allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (BMF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, 364). Die vorgesehene Buchführungsverordnung ist dem Entwurf nicht beigelegt.

(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013)

185

Der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ für ein Gesetz zur stl. Gewinnermittlung sieht ein eigenständiges Steuerbilanzrecht vor, das materiell den Leitprinzipien der handelsrechtl. GoB (Realisationsprinzip, Anschaffungswertprinzip, Imparitätsprinzip, Nominalwertprinzip, substance over form) folgt und die GoB ausgerichtet auf diese Prinzipien weiterentwickelt.

STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT – KOMMISSION STEUERGESETZBUCH, Ausführungen des Steuerpolitischen Programms: Das Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG), 2006; STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT – KOMMISSION STEUERGESETZBUCH in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 331 ff.; ESTERER, FS Herzig, 2010, 627 (642 ff.); HERZIG in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (316 ff.); PRINZ, DSjG 34 (2011), 135 (164); WENDT in OESTREICHER, Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren, 2007, 189 ff.

Der Reformvorschlag sucht die formale Aufgabe der Maßgeblichkeit (HERZIG in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 352), zielt aber auf eine faktische Maßgeblichkeit, die auch eine Einheitsbilanz ermöglichen soll (ESTERER, HS Herzig, 2010, 627 [644]). Inhaltlich weist der Vorschlag Wege zur Modernisierung der handelsrechtl. GoB (Objektivierung der Gewinnermittlung, Pool-Abschreibung) und zur Wiederannäherung der strechtl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung (Konsequente Umsetzung des Imparitätsprinzips). Damit zeigt der Entwurf trotz einer formelhaften Bekenntnis zu den IAS/IFRS als „Starting Point“ (HERZIG in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 [313]), materiell den Weg zu einer Wiederannäherung von HBil. und StBil., verstärkt mit der formellen Ablösung des Steuerbilanzrechts vom Handelsbilanzrecht aber die Gefahr eines nicht Bilanzierungsprinzipien, sondern wechselnden fiskal-, gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Motiven verpflichteten Bilanzsteuerrechts.

186 (5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011)

Die dem Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs beigegefügte Bilanzordnung und ihre ergänzende Bilanzverordnung regeln die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich eigenständig und losgelöst von bestehenden Maßstäben. Sie öffnet sich dem Gedanken eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts (s. Anm. 187) und sucht dieses aus stl. Sicht neu zu definieren.

KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066 ff.; KIRCHHOF, FS Hommelhoff, 2012, 527 (532).

Dabei bricht die Bilanzordnung mit traditionellen Grundprinzipien der handelsrechtl. GoB und der stl. Gewinnermittlung, dispensiert das Realisationsprinzip, schränkt das Vorsichtsprinzip durch das Verbot von Teilwertabschreibungen ein und sucht subjektive Prognose- und Schätzungsspielräume durch Typisierungen zu beschränken.

KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1067 (1068); krit. HENNRICHS, StuW 2013, 249 (250 ff.).

Die radikal anmutenden Vorschläge zur Vermeidung der Bildung von stillen Reserven und Beschränkungen des Imparitätsprinzips fordern mit ihrer zurückhaltenden bilanztheoretischen Fundierung und einem minimalistischen Regelungsansatz, der durch wenige offen gelegte Prinzipien nicht ausgeglichen wird, Kritik heraus (HENNRICHS, StuW 2013, 249 [252]). Die bezogen auf die Bilanzordnung scharf kritisierten Vorschläge einer Beschränkung des Realisations- und Imparitätsprinzips mit den auch von der Bilanzordnung angestrebten Folgewirkungen für die Bildung stiller Reserven sind im Schrifttum indessen bereits mit den Überlegungen zur Maßgeblichkeit der IAS/IFRS oder einer vereinfachten Vermögensrechnung ernsthaft diskutiert worden.

Exemplarisch PIETSCH, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 308 f.; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (36 ff.); SCHNEIDER, StuW 2004, 293 (302 f.); SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre als

Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, 2011, 175; SCHREIBER, *StuW* 2002, 105 (108 f.); KAHLE/GÜNTER, *StuW* 2012, 43 (52 f.); DZIADKOWSKI, *ISr* 2011, 917 (919).

Deshalb bildet die Bilanzordnung einen erstzunehmenden Vorschlag für die Weiterentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts, der jedoch seine Überlegenheit gegenüber einer Rückbesinnung auf die handelsrechtl. GoB im offenen Diskurs der Regelungsmodelle noch unter Beweis stellen muss.

dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts

(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht 187

Die Möglichkeit eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts ist im älteren Schrifttum bis zum Beginn der Arbeiten an einer europäischen Harmonisierung des Bilanzrechts intensiv diskutiert worden.

Zuletzt NOLTE, *Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz*, 1970, 28 ff.; ZIMDAHL, *WPg* 1950, 502; KOSIOL, *Bilanzreform und Einheitsbilanz*, 1949, 186 ff.; KOSIOL, *StuW* 1949, Sp. 123 (132, 136, 165); LITTMANN, *WPg* 1949, 457 (458); jeweils mit dem Vorschlag einer Doppelreform von Handels- und Steuerbilanzrecht; GÖDDE, *StuW* 1948, Sp. 219 (227 f.); VEIEL, *Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen*, *StuW* 1944, 107; SCHERPF, *Handelsbilanz – Steuerbilanz*, 1941; VAHL, *Zur Frage der Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz*, 1941; HEIN, *Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung untersucht an dem Gewinn und an der Bewertung*, 1928, 124 f., 142 ff.

Ein zuerst von MAX LION entwickelter und später unabhängig durch GÖDDE erneut vorgetragener Vorschlag nahm die gegenläufigen Interessen der Bilanzsteller von HBil. und StBil. und die Defizite des von Wahlrechten, Prognose- und Ermessungsspielräumen geprägten Handelsbilanzrecht zum Ausgangspunkt, um Regeln für „Wahre Bilanzen“ zu formulieren. Ausgangspunkt sollte dabei das objektivere Steuerbilanzrecht sein. Ziel war die „Beseitigung der Willkür aus den Handelsbilanzen, ihre Rückkehr zum Grundsatz der Bilanzwahrheit und damit zur Anpassung an die Steuerbilanz“.

LION, *Wahre Bilanzen! Ein Beitrag zur Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz*, 1927, 4, 36; ähnlich GÖDDE, *StuW* 1948, Sp. 299 (310 f.); SPRIZ, *Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes*, 1938, 109.

(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht 188

Ein anderer Teil des älteren Schrifttums sprach sich, Vereinfachungszwecke in den Vordergrund rückend, für eine uneingeschränkte Verwendung der Handelsbilanz als Einheitsbilanz und einen Verzicht auf jedes eigenständige Steuerbilanzrecht aus. Größere Bilanzierungsspielräume im Handelsbilanzrecht könnten durch dessen Reform reduziert werden und würden im Übrigen allenfalls zu Periodenverschiebungen führen, die für den Fiskus verschmerzbar wären (GNAM, *WPg* 1950, 293 [294]; GEBHARDT, *Industrie und Steuer* 1933, 176 [177]; RÖTTINGER, *Vorschläge zur Vereinfachung des Steuersystems*, 1932).

(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs) 189

Die Ideen von LION und GÖDDE, die gegenläufigen Interessen der Bilanzsteller als objektivierende Kraft zu nutzen, erneuert der von PAUL KIRCHHOF mit dem Bundessteuergesetzbuch vorgeschlagene Entwurf einer Bilanzordnung, die der Idee eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts mit dem Ziel einer gegenläufigen Gesamtbilanz verbunden ist.

KIRCHHOF, FS Hommelhoff, 2012, 527 (532); KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066; mit ähnlichen Vorschlägen SEICHT in BERLT ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 13 (66, 69), der sich für ein reformiertes Bilanzrecht als Grundlage einer Einheitsbilanz ausspricht.

ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

190 (1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie

Ein durch die Kommission unter Vorsitz von ONNO RUDING eingesetzter Ausschuss unabhängiger Experten zur Unternehmensbesteuerung empfahl 1992 in seinem Abschlussbericht („Ruding-Bericht“) unionsrechtl. Maßnahmen zur Wiederannäherung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln.

Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (S. 38): „The Committee recommends the Commission to take appropriate measures to reduce the differences between commercial accounts and the accounts used for tax purposes (Phase III)“; dazu ROBISCH/TREISCH, WPg 1997, 156 (164).

Der Vorschlag wurde nicht weiterverfolgt.

191 (2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards

Schrifttum: Monographien: OESTREICHER/SPENGLER, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung? International vergleichende Analyse der wirtschaftlichen Wirkungen eines Übergangs auf die Rechnungslegung nach den IAS, Baden-Baden 1999; EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Habil., Wien, 2000; EICHHORN, Das Maßgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Diss., Mannheim, Lohmar 2001; DIETEL, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Regensburg 2004; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004; KÖPPEN, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Bremen 2008; ESSERS, The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, tax accounting, disclosure and corporate law accounting concepts : a clash of cultures, Austin u.a. 2009.

Aufsätze: MAYER-WEGELIN, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung – Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; BIPPUS, US-amerikanische Grundsätze der Rechnungslegung von Unternehmen und die Maßgeblichkeit im deutschen Bilanzrecht – keine unvereinbaren Bilanzierungsphilosophien, DSz 1998, 637; J. THIEL, Maßgeblichkeit und internationale Bilanzierung, in IDW (Hrsg.), Weltweite Rechnungslegung und Prüfung: Risiken, Chancen und Konsequenzen einer unaufhaltsamen Entwicklung, Düsseldorf 1998, 91; FÜLBIER/GASSEN, Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung – Erwiderung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999, 593, DB 1999, 1511; LUTZ, Tendenzen im Bilanzrecht – eine unzeitgemäße Betrachtung, BB 1999, 148; OESTREICHER/SPENGLER, International Accounting Standards, Maßgeblichkeit und Besteuerung, DB 1999, 593; OESTREICHER/SPENGLER, Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1999, 1513; SELCHERT, Internationalisierung der Rechnungslegung und Maßgeblichkeitsprinzip, Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, in KLEINEIDAM (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 913; HERZIG, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 2000, 104; BALLWIESER, Anforderungen des Kapitalmarkts an Bilanzansatz- und Bilanzbewertungsregeln, KoR 2001, 160; HEYD, Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, ZfB 2001, 371; OESTREICHER/SPENGLER, Anwendung von IAS in der EU – Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und Steuerbelastung, RIW 2001, 889; KAHLE,

Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, Habil., Mannheim, Wiesbaden 2002; KAHLE, Maßgeblichkeitsgrundsatz auf der Basis der IAS?, WPg 2002, 178; BUCHHOLZ/WEIS, Maßgeblichkeitsprinzip ade? Zur inhaltlichen Vereinbarung der Gewinnermittlung nach IAS und EStG (Teil II), DStR 2002, 559; EBERHARTINGER, Internationale Rechnungslegungsvorschriften und Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTEL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 107; SCHNEIDER, Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, BB 2003, 299; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IStR 2003, 29; BOHL, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, DB 2004, 2381; SCHRAMM, Internationale Rechnungslegungsvorschriften und der deutsche Maßgeblichkeitsgrundsatz, in SIEGEL/SCHNEELOCH/SCHRAMM/KIRCHHOFF (Hrsg.), Steuertheorie, Politikberatung und Steuerpraxis, Festschrift für Peter Bareis, 2005, 293; SCHREIBER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS, DStR 2005, 1361; WARTENBURGER, Die IAS als Basis steuerlicher Rechnungslegung – Diskussion in anderen Mitgliedstaaten, in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 697; FÜLBIER, Systemtauglichkeit der International Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 2006, 228; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87; BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, DStR 2007, 2339; BREITHECKER/KLAPDOR/ROKITTA, Stellen die IFRS die richtige Grundlage für eine gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage in der EU dar?, StuW 2007, 145; KIRSCH, „IFRS for SMEs“ als Basis der steuerlichen Gewinnermittlung?, DStZ 2007, 514; BÖCKING/DREIBACH/GROS, Der fair value als Wertmaßstab im Handelsbilanzrecht und den IFRS – eine Diskussion vor dem Hintergrund des Referentenentwurfs des BilMoG, Der Konzern 2008, 207; HENNRICH, IFRS-Eignung für Ausschüttungszwecke?, BFuP 2008, 415; SPENGLER, Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101; VON DER LAAGE/REUSCH, Deutsches Bilanzrecht und IFRS – Gewinnermittlung, Gewinnverwendung im Sinne von Ausschüttungsbemessung und Besteuerung, NZG 2009, 245; PEZZOTTA/PASSARDI, Besteuerung aufgrund von IFRS-Abschlüssen – Utopie oder Wirklichkeit?, IRZ 2010, 179.

Bedeutungszuwachs der internationalen Rechnungslegungsstandards:

Eine wachsende Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards, die in der durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz v. 20.4.1998 (KapAEG, BGBl. I 1998, 707) in § 292a HGB idF des KapAEG eingeräumten Möglichkeit und der später in Art. 4 VO 1606/2002/EG geregelten Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen, einen nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschluss zu veröffentlichen, offenbar geworden war, wirft die Frage auf, ob die IAS/IFRS die GoB als Ausgangsmaßstab für die stl. Gewinnermittlung ablösen sollten. Die dabei der Diskussion im älteren Schrifttum zugrunde gelegte Erwartung einer Verdrängung der GoB durch die IAS/IFRS (exemplarisch KAHLE, WPg 2002, 178; SCHREIBER, StuW 2002, 105 [106]) hat sich allerdings nicht erfüllt (s. Anm. 170).

Kritik einer Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards:

► *Formale Kritik:*

- ▷ *Vielfalt und Wandel der internationalen Rechnungslegungsstandards:* Wegen ihrer Vielfalt und des fortwährenden Wandels ist die Eignung der internationalen Rechnungslegungsstandards als Bezugssystem der steuerlichen Gewinnermittlung früh in Frage gestellt worden.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER FÜR RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2002, 2372 (2378 f.); EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 260; HEYD, ZfB 2001, 371 (376).

Im deutschsprachigen Raum fokussiert sich die Diskussion meist unausgesprochen auf die Möglichkeit eines dynamischen Verweises auf die EU-IAS/IFRS.

- ▷ *Hoheitliche Legitimation:* Im älteren Schrifttum war ein Kernargument gegen die Maßgeblichkeit der IAS/IFRS deren privater Charakter und ausbleibende demokratische Legitimation.
 EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 256; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 31 f.; OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 (891).
- Dieses Argument überzeugt nicht für die auf der Grundlage der VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen EU-IAS/IFRS, deren demokratische Legitimation die des übrigen Unionsrechts teilt.
 BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 306 f.; DZIADKOWSKI, IStR 2011, 917 (918); KÖHRLER, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 130; LINK in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (262 f.); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (109); SPENGLER, IStR 2003, 29 (31); zweifelnd weiter DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86 (Verfassungsrechtliche Bedenken, wenn die Gesetzgebungszuständigkeiten auseinanderfallen); FÜLBIER, StuW 2006, 228 (230); HERZIG in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (314); KAHLE, WPg 2002, 178 (187), mit der Sorge, die Kommission würde sich auf die gesetzliche Regelung eines Rahmens für Fachnormen beschränken; KAHLE, IRZ 2006, 87 (90); SCHREIBER, StuW 2002, 105 (107), mit Verweis auf den fortbestehenden mittelbaren Einfluss des IASB.
- ▷ *Herausforderung der einheitlichen Auslegung:* Im Schrifttum formulierte Zweifel an der Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung strechtl. bedeutsamer IAS/IFRS (HEYD, ZfB 2001, 371 [377]) weisen auf die Voraussetzung einer fortzuentwickelnden Dogmatik der IAS/IFRS hin. Die aufgezeigten Schwierigkeiten, eine zeitlich nachlaufende hoheitliche Auslegung durch die Gerichte mit den zeitlich vorlaufenden Interpretationen der Auslegungs-Kommittees des privaten Standardsetzers zu harmonisieren und den zweifellos bestehenden Geltungsvorrang der Rspr. praxisgerecht in das System der Standards zu integrieren (dazu KÖHRLER, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 138 f.; KAHLE, IRZ 2006, 87 [90]), erscheinen durch Inbezugnahme der EU-IAS/IFRS überwindbar. Für die stl. Gewinnermittlung gelten keine besonderen Grundsätze, die die Auslegung für strechtl. maßgebliches Unionsrecht zwingend den nationalen Gerichten vorbehalten, vielmehr besteht die Zuständigkeit des EuGH zur letztverbindlichen Auslegung der Ausführungsverordnungen der EU-IAS/IFRS auch dann, wenn sie Maßstab der deutschen stl. Gewinnermittlung wären (zutr. SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 [110]).
- ▷ *Fehlende handelsrechtliche Bedeutung:* Weil in Deutschland nur der Konzernabschluss, nicht aber der als strechtl. Anknüpfungspunkt maßgebliche Einzelabschluss verpflichtend nach IAS/IFRS aufzustellen ist, sieht ein Teil des Schrifttums mit berechtigten Argumenten kein Bedürfnis für eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS (OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 [891]).
- ▷ *Fehlende politische Bereitschaft zu einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage:* Mit Gespür für die rechtspolitische Realität ist im Schrifttum die Bereitschaft des Gesetzgebers bezweifelt worden, die nationalen Gestaltungsmöglichkeiten in der Bemessungsgrundlage durch Regelung einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS aufzugeben und dadurch eine stille Harmonisierung der ertragstl. Bemessungsgrundlagen zu bewirken.

EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 256; HEYD, ZfB 2001, 371 (376); LINK in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (267 f.).

► *Materielle Kritik:*

- ▷ *Zweckverschiedenheit und Zweckidentität:* Ein Teil des Schrifttums spricht sich gegen eine Bemessung der ESt nach einem aus den IAS/IFRS abgeleiteten Maßstab aus, weil die Zwecke der IAS/IFRS, gegenwärtige und zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber über zukünftige Ertragschancen zu informieren, nicht mit den Zwecken der strechtl. gebotenen Gewinnermittlung vereinbar seien. Die IAS/IFRS enthielten prospektive Wertansätze, mit denen zukünftige Entwicklungen vorweggenommen und periodenfremde Aspekte berücksichtigt würden (HEYD, ZfB 2001, 371 [378]). Während die Zugangsbewertung den handelsrechtl. GoB ähnele, würde die Folgebewertung teilweise zu Marktwerten vorgenommen und dadurch unrealisierte Gewinne ausgewiesen. Demgegenüber stünden die Zwecke der stl. Gewinnermittlung. Diese Zwecke setzt ein Teil des Schrifttums mit der Zahlungsmessungsfunktion der handelsrechtl. GoB gleich und erkennt eine Zweckverschiedenheit zwischen der Informationsfunktion der IAS/IFRS und der Ausschüttungs-bemessungsfunktion der GoB, die eine Zweckverschiedenheit auch zwischen der stl. Gewinnermittlung und den IAS/IFRS begründen würde. Ein anderer Teil des Schrifttums sieht den Zweck der Bemessung der Leistungsfähigkeit weder durch die GoB noch durch die IAS/IFRS verwirklicht (KAHLE, WPg. 2002, 178 [186]). Aus beiden Ansichten folgt eine Zweckverschiedenheit, die eine Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an die IAS/IFRS verbiete, weil sich die Prinzipien und Regeln eines Rechnungslegungssystems stets aus dessen Zweck ableiten müssten und daher ein Rechnungslegungswerk nicht verschiedenen Zwecken dienen könne.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER FÜR RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2002, 2372 (2379); EBERHARTINGER in BERTL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 109 (110); FÜLBIER, StuW 2006, 228, 231 (241); FÜLBIER/GASSEN, DB 1999, 1511 (1512 f.); HERZIG, WPg 2000, 104 (111 f.); HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 32 f.; HERZIG in LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (313); KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (dagegen noch gemeinsame Zwecke erkennend KAHLE, IRZ 2006, 87 [89]); LENZ, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 105; SIGLOCH, FS Siegel, 1995, 551 („Informations- und Ausschüttungsfunktion sind unvereinbar“); STRUNK, StuB 2003, 397 (401 f.); WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (705 f.); bezogen auf den einheitlichen Zweck eines Bilanzrechtssystems SCHÖN, ZHR 1997, 133 (158); im Ergebnis ebenso ohne überzeugende Begründung WINKELMANN, IFRS im Einzelabschluss, 2007, 139.

Ein anderer Teil des Schrifttums relativiert die Zweckverschiedenheit und erkennt sich überschneidende Ziele der IAS/IFRS und der stl. Gewinnermittlung, die Perspektiven einer Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an die IAS/IFRS eröffneten. Soweit unterschiedliche Zwecke bestünden, könnten diese durch eine Überleitungsrechnung, die etwa unrealisierte Gewinne eliminiere oder deren Ziel eine vereinfachte Vermögensrechnung sein könnte, mit geringem Aufwand ausgeglichen werden. Unterschiedliche Zwecke stünden einer IFRS-Maßgeblichkeit deshalb nicht notwendig entgegen.

BALLWIESER, KoR 2001, 160 (163); BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 308 ff.; BÖCKING/GROS, DStR 2007, 2339 (2340); BOHL, DB 2004, 2381 (2382); BREITHECKER/KLAPDOR/ROKITTA, StuW 2007, 145 (149, 159); BUCHHOLZ/WEIS, DStR 2002, 512 (513); DIETEL, International Accounting Standards/In-

ternational Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 19; EICHHORN, Das Maßgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, 2000, 247 (Ein nach IAS ermittelter Gewinn kommt den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung näher als ein nach GoB ermittelter Gewinn); HERLINGHAUS, FR 2005, 1189 (1194); JENSEN-NISSEN, IAS 32/IAS 39 und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 281 ff. (beschränkt auf Finanzinstrumente); KAHLE, WPg 2002, 178 (188); KAHLE, IRZ 2006, 87 (89); KIRSCH, DSStZ 2007, 514 (522); KIRSCH, DSStR 2006, 1198 (1199); KIRSCH, DSStZ 2004, 470 (471); KIRSCH, BuW 2004, 221 (226); KÖHRLÉ, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 159 (294); LINK in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (256); akzentuierend OESTREICHER/SPENGLER, DB 1999, 1513 (1514 f.); OESTREICHER/SPENGLER, DB 1999, 593 (594); OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 (893 f.); OESTREICHER/SPENGLER, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, 1999, 55, 539 ff.; PIETSCH, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 309 („Zwecke weitestgehend kompatibel“); SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (47, 109); SCHREIBER, DSStR 2005, 1351 (1355); SELCHERT, FS Fischer, 1999, 913 (921); SPENGLER, ISStR 2003, 29 (30, 35 f.); SPENGLER, FR 2009, 101 (107); SPENGLER, Unternehmensbesteuerung in der EU, Teil II, 2003, 68; STECK, StuB 2002, 487 (491); wohl auch SCHNEIDER, BB 2003, 299 (303 f.); VASEL, SteuStud. 2003, 213 (219), „Da die Hauptintention der IAS in der Information der Kapitalanleger unter Beachtung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit liegt, steht sie dem Zweck der Ermittlung der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des ‚vollen‘ Gewinns sehr nahe“); für US-GAAP: DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 601, „konzeptionelle Nähe zu den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften“.

Ein Ausschnitt dieses Schrifttums erkennt weitergehend eine Zweckkonvergenz zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung und den IAS/IFRS. Sie definierten Gewinne im Rahmenkonzept als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen und folgten damit im Kern einer dynamischen Bilanzauffassung, die um statische Elemente angereichert ist. Das entspreche den Grundgedanken der stl. Gewinnermittlung. Die IAS/IFRS verbinde mit dem Bilanzsteuerrecht auch ein gemeinsames Periodisierungskonzept, das sich nur in einem unterschiedlich gewichteten Realisations- und Vorsichtsprinzip unterscheide. Steuerbilanzzwecke könnten durch das in den IAS/IFRS durch den true and fair view-Gedanken stärker zurückgedrängte Vorsichtsprinzip sogar besser verwirklicht werden.

OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 (893 f.); allg. für die Vorzüge der internationalen Rechnungslegungsstandards noch EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 263, 386; später dagegen abl. EBERHARTINGER in BERTEL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 109 (110).

- ▷ *Mangelnde Objektivität:* Berechtigte Zweifel an der Eignung der IAS/IFRS sind bezogen auf deren Wahlrechte, Einschätzungsspielräume und subjektive Elemente erhoben worden, die mit dem Erfordernis einer objektivierten Gewinnermittlung nicht vereinbar sind.

HAAG, DSStR 2010, 2320 (2322); HEYD, ZfB 2001, 371 (378); KÖPPEN, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2008, 73 f.; LENZ, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 104; SCHÖN in SCHÖN, Maßgeblichkeit, 2005, 1 (53).

- ▷ *Fehlende Tatbestandsmäßigkeit:* Wegen der herausgehobenen Bedeutung der Generalklausel des true and fair view erfüllten die IAS/IFRS nicht die Voraussetzungen, den strechtl. Eingriff hinreichend bestimmt vorzuschreiben (HEYD, ZfB 2001, 371 [379]). Dem ist zutreffend entgegen worden, dass zu-

mindest die EU-IAS/IFRS hinreichend bestimmt sind und durch Auslegung konkretisiert werden könnten (OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 [894]).

- ▷ *Mangelnde Eignung für kleine und mittelgroße Unternehmen:* Ein durchgreifender Einwand begegnet einer generellen Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards aus der Perspektive der kleinen und mittleren Unternehmen. Diesen kann nicht zugemutet werden, nur für Zwecke der stl. Gewinnermittlung einen aufwendigen Jahresabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen, deshalb könnte eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS nur für diejenigen Unternehmen gelten, die tatsächlich nach diesen Regeln bilanzieren.

EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 252; HAAG, DSrR 2010, 2320 (2323); LENZ, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 104; LINK in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (267).

- ▷ *Wirkung für die Vollzugs- und Planungskosten:* Eine generelle Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für alle ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermittelnden StPfl. würde die Vollzugs- und Planungskosten verringern, wenn IAS/IFRS die handelsrechtl. GoB in der Bilanzierungspraxis verdrängt hätten. Das ist aber nicht der Fall. In den Jahren 2008 und 2009 sind in Deutschland nur etwa 5 % der Konzernabschlüsse nach IAS/IFRS aufgestellt worden. Die für die stl. Gewinnermittlung relevante Zahl der nach IAS/IFRS aufgestellten Einzelabschlüsse liegt deutlich darunter.

KÜTING/PFITZER/WEBER, IFRS oder HGB?, 2011, 56, 60.

- ▷ *Wirkungen für die Unternehmenssteuerbelastung:* Einzelne Studien zur Bedeutung einer IAS/IFRS-Maßgeblichkeit prognostizieren eine deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und damit bei unveränderten StSätzen eine erhöhte Unternehmensteuerbelastung (OESTREICHER/SPENGLER, RIW 2001, 889 [894 ff.]). Mit diesen Folgen ist im Schrifttum die Offenheit der FinVerw. für eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS (exemplarisch THIEL in IDW, 1997, 91 [99]) erklärt und gleichzeitig Kritik an den IAS/IFRS als Bezugsrahmen der IAS/IFRS begründet worden (LUTZ, BB 1999, 148; KAHLE, WPg 2002, 178 [179]). Dem ist zu entgegnen, dass aggregierte Aussagen zur Veränderung der Steuerbelastung oder des Steueraufkommen keine Argumente für oder gegen die Maßgeblichkeit eines bestimmten Rechnungslegungssystems begründen können. Solche Veränderungen wären über den StSatz auszugleichen. Ernst zu nehmen sind dagegen die Übergangsprobleme, die sich aus solchen Änderungen der Bemessungsgrundlage für den Wettbewerb zwischen unterschiedlich von den Änderungen betroffenen Unternehmen ergeben können (LINK in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 [268 f.]).

(3) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

192

Zwischen den verschiedenen Reformvorschlägen sticht ein Teil des Schrifttums heraus, der sich für eine verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB durch Streichung unnötiger und unsystematischer Abweichungen zwischen HBil. und StBil. ausspricht.

BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 386; GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 341; MAYR, DSrJG 34 (2011), 327 (342); offen für diesen Ansatz HEY, StuW 2011, 131 (142), „interessant“; SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (121), „juristisch und ökonomisch solide Grundlage“.

Vor dem Hintergrund eines ausgebliebenen Bedeutungszuwachses der IAS/IFRS in der breiten Bilanzierungspraxis, der politischen Chancenlosigkeit einer GK(K)B, der Gefahr eines im Strudel fiskalpolitischer Interessen versinkenden eigenständigen Steuerbilanzrechts und nicht zuletzt der Weiterentwicklung des deutschen Handelsbilanzrechts mit einer Annäherung an strechtl. Objektivierungserfordernisse ist dieser Ansatz überzeugend. Beschränkungen der Objektivität der stl. Gewinnermittlung gehen derzeit nicht von den handelsrechtl., sondern von den strechtl. Wahlrechten aus. Den Zielen der stl. Gewinnermittlung widersprechende Bilanzierungsregeln finden sich mittlerweile seltener in den GoB und häufiger im Steuerbilanzrecht. Vor diesem Hintergrund ist jedem systemumwälzenden Reformversuch mit ungewissem Ausgang eine Rückbesinnung auf die Maßgeblichkeit vorzuziehen.

193 e) Rechtsentwicklung im Ausland

Schrifttum:

Monographien: GRÖTZINGER, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Berücksichtigung bei der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Mannheim 1974; KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Diss., Mannheim, 1991; ALSHEIMER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland – eine Gegenüberstellung, Diss., Frankfurt am Main 1993; WALA, Die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips gemäß § 5 Abs. 1 öEStG vor dem Hintergrund einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung, Wien 1998; DICKEN, Spanisches Bilanzrecht, Einzel-, Konzern- und Steuerbilanzen, Bielefeld 2000; DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes. US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Diss., Berlin 2001; GRÖNING, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung nach US-GAAP, Diss., Bochum 2002; KAISER, Steuerliche Gewinnermittlung in Spanien und Deutschland, Diss., Münster, 2008; HASP/LANGER, Steuerstandort Liechtenstein, Wiesbaden 2011; BLASI/MINNUCCI, T.U.I.R. 2013: Testo unico delle imposte sui redditi. Analisi e commento articolo per articolo del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917e successive modifiche e integrazioni, completo di annotazioni, prassi amministrativa, riferimenti giurisprudenziali, normativa collegata. Aggiornato con la legge di Stabilità 2013 (Legge 24 dicembre 2012, n. 228), Rimini 2013; TITZ, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Wien 2013.

Aufsätze: GAIL/GRETH/SCHUMANN, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, DB 1991, 1389; ARTSBERG, The link between commercial accounting and tax accounting in Sweden, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 795; CHRISTIANSEN, The relationship between accounting and taxation in Denmark, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 815; EILIFSEN, The relationship between accounting and taxation in Norway, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 835; FRYDLENDER/PHAM, Relationships between accounting and taxation in France, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 845; GLANZMANN, Das neue Rechnungslegungsrecht, SJZ 2012, 205; HOLECKOVÁ, Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 859; HOOGENDORN, Accounting and Taxation in the Netherlands, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 871; HOOGENDORN, Accounting and taxation in Europe – A comparative overview, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 783; JARUGA/WALINSKA/BANIEWICZ, The relationship between accounting and taxation in Poland, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 883; JÄRVENPÄÄ, The relationship between taxation and financial accounting in Finland, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 899; JORISSEN/MAES, The principle of fiscal neutrality: the cornerstone of the relationship between financial reporting and taxation in Belgium, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 915; LAMB, The Relationship between accounting and taxation: The United Kingdom, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 933; PIERCE, The relationship between accounting and taxation in the Republic of Ireland, *European Ac-*

counting Review 5 (1996), Supp. 1, 951; EBERHARTINGER, Das Verhältnis zwischen (handels-)bilanziell und steuerrechtlichem Gewinn in der Rechtsprechung von Großbritannien, IStR 1997, 279; KAHLE, Steuerliche Konsequenzen der Trennung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, StuW 1997, 323; WALA, Maßgeblichkeitsprinzip und zinskorrigierte Unternehmensbesteuerung: Ein Königsweg für Österreich?, RdW 2000, 631; CADEL, Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht, IStR 2001, 419; LISCHER/MÄRKEL, Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, Rechnungslegung und Abschlussprüfung in globalen Finanzmärkten, 91; NIELAND/SCOTT, Rechnungslegung in Großbritannien – Grundlagen und ausgewählte Aspekte (Teil I), IStR 1997, 348; REUSCH, Maßgeblichkeitsgrundsatz und steuerliche Verlustverrechnung in den USA – Das Bilanzsteuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika: Eine Alternative?, StuB 2003, 54; FREEDMAN, Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges, eJournal of Tax Research 2 (2004), 71; ACHATZ, Maßgeblichkeitsprinzip, in LANG/SCHUCH/STARINGER, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner, Wien 2005, 81; DAMMANN, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 571; KERSTING, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Großbritannien, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 283; OSTERLOH-KONRAD, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Frankreich, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 365; RICHTER, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Österreich, in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 443; RUPPE, Ursprung und Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in LANG/SCHUCH/STARINGER, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner, Wien 2005, 1; RICHTER, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in der Schweiz, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 513; NOBES/SCHWENCKE, Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption, European Accounting Review 15 (2006), 63; EBERHARTINGER, Steuerliche Gewinnermittlung und GAAP in Kanada der feine Unterschied zu den USA, StuW 2007, 187; MORENO/KAISER, „Fair Value“ und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht – Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS, StuW 2007, 172; SCHANZ/SCHANZ, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Europa und in den USA, StuW 2009, 311; BÖCKLI, Das neue OR-Rechnungslegungsrecht, ST 2010, 160; BÖCKLI, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer, ST 2011, 234; SCHÜLE, Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuernerutral sein?, ST 2011, 48; KAHLE/SCHULZ, Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?, FR 2012, 741; SCHNEIDER/GOLDMANN, Steuerliche Maßgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts, ST 2012, 909; TRINKS/TRINKS, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, 201; MARCHGRABER, Das Ende der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit in § 208 Abs. 2 UGB?, RWZ 2014, 16.

Frankreich: Die dem Abs. 1 entsprechende Regelung des französischen StRechts in Art. 38 quater Code général des impôts, annexe 3,

„Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.“,

verbindet sich in Frankreich mit einem allgemeinen Prinzip der Einheitsbilanz, das dem deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatz mit seinen Durchbrechungen, eigenständigen strechtl. Wertungen und Wechselwirkungen zwischen HBil. und StBil. vergleichbar ist.

KAHLE/SCHULZ, FR 2012, 741 (742 ff.); OSTERLOH-KONRAD in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 365 (377); SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (166); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 129; FRYDLENDER/PHAM, European Accounting Review 5 (1996), Supp. 1, 845.

Maßgeblich ist mit dem „plan comptable général“ das nationale Handelsbilanzrecht. Von dem in VO 1606/2002 vorgesehenen Wahlrecht, IFRS für den Einzelabschluss vorzuschreiben, hat Frankreich keinen Gebrauch gemacht.

Italien: Eine § 5 entsprechende Regelung findet sich in Art. 83 TUIR (Testo Unico delle Imposte sui redditi), der die handelsrechtl. Gewinnermittlung als Ausgangspunkt der stl. Gewinnermittlung bestimmt, dabei auch die nach VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen IAS/IFRS als maßgebend anerkennt, aber vielfältige strechtl. Korrekturen vorsieht. Ein bis 2007 geltender Neutralitätsgrundsatz, der die nach IAS/IRS bilanzierenden Unternehmen durch Überleitungsrechnungen nicht schlechter stellen sollte als traditionell bilanzierende Unternehmen, ist ab 2008 aufgegeben worden.

BLASI/MINNUCCI, Testo Unico delle Imposte sui redditi, 2013, 492; im deutschsprachigen Schrifttum wird dies als strenges Maßgeblichkeitsprinzip beschrieben, LOBIS in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, ITALIEN Rn. 35; zur vorangegangenen Rechtsentwicklung SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (167).

Niederlande: Eine dem Abs. 1 entsprechende Regelung findet sich in Art. 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001, nach der die Periodenabgrenzung nach den kaufmännischen Bilanzierungsgrundsätzen vorzunehmen ist,

„De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt,“

die aber für die stl. Gewinnermittlung anders als für die handelsrechtl. Gewinnermittlung angewendet werden können. In der niederländischen Bilanzierungspraxis gelten StBil. und HBil. deshalb als formal unabhängig. Zugleich werden die Bilanzierungsregeln häufig einheitlich interpretiert und beeinflussen sich faktisch auch gegenseitig.

ESSERS, StuW 2005, 331; WARTENBURGER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 697 (718); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 150; HOOGENDORN, European Accounting Review 5 (1996), Supp. 1, 871; K. VAN RAAD, DSJG 16 (1994), 5 (23).

Österreich: Die dem § 5 entsprechende Norm des österreichischen Einkommensteuerrechts findet sich an gleicher Stelle im österreichischen EStG und beruht historisch auf § 5 des deutschen EStG 1934. Erst im öEStG 1988 wurde die Maßgeblichkeit mit der Handels-/Unternehmensrechtsreform ohne inhaltliche Änderungen neu formuliert und dabei klar gestellt, dass sich die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB im Grundsatz auch auf die Bewertungsvorschriften bezieht.

§ 5 Abs. 1 Satz 1 öEStG: „Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen GoB maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“ (zur Entstehungsgeschichte: EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen, 2000, 171 ff.)

Die österreichische Verwaltungspraxis versteht mit einem Teil des österreichischen Schrifttums diese Maßgeblichkeit im formellen Sinne.

öEStR 2000 (Stand 5.6.2013) Rn. 433: „Maßgeblich ist der konkrete Ansatz in der UGB-Bilanz, soweit nicht zwingende Vorschriften des EStG 1988 entgegenstehen“; TANZER in BERTEL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 73 (80); zur einheitlichen Ausübung einer Teilwertabschreibung öVwGH v. 19.3.2002, 99/14/0134; RICHTER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in

Deutschland und Europa, 2005, 443 (454); zur umgekehrten Maßgeblichkeit und ihrem Konflikt mit der RL 2013/34/EU, MARCHGRABER, RWZ 2014, 16 (17 f.).

Die in Deutschland vom BFH teleologisch begründete Beschränkung der handelsrechtl. Ansatzwahlrechte hat die österreichische Rspr. nicht nachvollzogen.

öVwGH v. 10.12.1985, 85/14/0078, ÖStZ 1986, 7; RUPPE in BERTL/MANDL/RUPPE, Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe, 1992, 291 (295).

Nach Vorschlägen des österreichischen Rechnungslegungs- und Prüfungsausschusses (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) und einer Reform der handelsrechtl. Rechnungslegung überwog in Österreich zuletzt das rechtspolitische Ziel einer einheitlichen Bilanz für handels- und strechtl. Zwecke

ACHATZ, GS Gassner, 2005, 81; RUPPE, GS Gassner, 2005, 1 (15); MAYR, DStJG 34 (2011), 327 (335).

Schweiz: Die dem § 5 entsprechende Norm des schweizerischen Bundessteuerrechts ist Art. 58 DBG, der nach allgemeinen Verständnis auf die kaufmännischen Gewinnermittlungsmethoden verweist.

TITZ, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, 2013, 27; PEZZOTTA/PASSARDI, IRZ 2010, 179 (180); RICHTER, in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 443 (453 ff.); BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 45 ff.; RICHTER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 513 (525); WALA, RdW 2000, 631; BROER, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 139.

Eine zum 1.1.2013 in Kraft getretene umfassende Reform des Rechnungslegungsrechts gab im Gesetzgebungsverfahren Anlass, über die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nachzudenken (BÖCKLI, ST 2011, 234; BÖCKLI, ST 2010, 160 [170]; SCHÜLE, ST 2011, 48), ist dann aber wie das BilMoG steuerneutral ausgestaltet worden und hat die Maßgeblichkeit der obligationenrechtl. Gewinnermittlungsregeln für die stl. Gewinnermittlung erhalten, gleichzeitig aber die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit aufgegeben.

BRAT, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts v. 21.12.2007, Federal-Gazette 2008, 1589 (08.111), 1592 (1626 f.); GLANZMANN, SJZ 2012, 205; SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 2012, 909; zu Vorentwürfen BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 27 ff.

Spanien: Das Spanische Körperschaftsteuerrecht regelt seit 1996 in Art. 10 Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) eine Anknüpfung an die handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln. Die Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich nach Art. 10 Abs. 2 des Ley 43/1995 aus dem strechtl. durch Hinzurechnungen und Verminderungen nach Art. 11–22 LIS korrigierten „buchhalterischen Ergebnis“, das nach den Regelungen des Código de Comercio und ergänzenden handelsrechtl. Bestimmungen zu berechnen ist.

KAISER, Steuerliche Gewinnermittlung in Spanien und Deutschland, 2008, 68 ff.; WARTENBURGER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 697 (708); DICKEN, Spanisches Bilanzrecht, 2000, 208 ff.; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (169), zur Entwicklungsgeschichte in Spanien.

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland: Im Vereinigten Königreich hat sich gewohnheitsrechtl. eine Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln herausgebildet. Ausgehend von einer Entscheidung aus dem Jahr 1892 (Gresham Life Assurance Soc. v. Styles, 3 TC 185 at 188), die den strechtl. Gewinnbegriff im handelsrechtl. Sinne definierte, bildete der handelsrechtl. durch die allg. anerkannte Bilanzierungspraxis (UK-GAAP) definierte Gewinn den Ausgangspunkt der stl. Gewinnermittlung, die sich erst in einer zweiten Stufe durch strechtl. gebotene Korrekturen fortsetzte.

KERSTING in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 283 (293 ff.); FREEDMAN, eJournal of Tax Research 2 (2004), 71 (77 ff.); SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (166 f.); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 146; EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 215 f., mwN; EBERHARTINGER, IStR 1997, 279; LAMB, European Accounting Review, 5 (1996), Supp. 1, 933; ALSHEIMER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland – eine Gegenüberstellung, 1993, 68 ff.

Diese in der Praxis gelebte Maßgeblichkeit hat mit der Übernahme der IAS/IFRS in der britischen Bilanzierungspraxis in ITTOIA 2005, s. 25 und CTA 2009, s. 46 eine inhaltsgleiche steuergesetzliche Regelung erfahren,

„The profits of a trade must be calculated in accordance with generally accepted accounting practice, subject to any adjustment required or authorised by law in calculating profits for income tax purposes.“

die sowohl die UK-GAAP als auch die IAS/IFRS als Grundlage der stl. Gewinnermittlung erlauben (OATS/TUCK, Accounting Principles for Tax Purposes, 2010, 42).

Vereinigte Staaten von Amerika: Das amerikanische Bundessteuerrecht enthält heute

Zur Entwicklungsgeschichte DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 245 ff.; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (164); EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 202 ff.; LISCHER/MÄRKL, Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, 91 (95 ff.).

in Section 446 des Internal Revenue Code (IRC), General rule for methods of accounting, eine Regelung, die an einen Maßgeblichkeitsgrundsatz erinnert,

Sec. 446 (a) IRC: „General Rule – Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly computes his income in keeping his books“

diesem aber nicht in einer Maßgeblichkeit der amerikanischen GoB, den General Accepted Accounting Principle (GAAP), entspricht. Die Rspr. betont die unterschiedlichen Zwecke der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung und begründet damit die Unabhängigkeit der strechtl. von der handelsrechtl. Rechnungslegung

Grundlegend: Thor Power Tool Co. v. Commissioner, 439 U.S. 522 (1979).

Die Verwaltungspraxis legt der stl. Gewinnermittlung von den GAAP losgelöste eigenständige Bilanzierungsregeln zugrunde, die die GAAP zum Ausgangspunkt nehmen, diesen entsprechen können, aber nicht müssen. Rechtsgrundlage hierfür ist eine im Gesetz als Ausnahme formulierte Bestimmung:

Sec 446 (b) IRC: „Exceptions – If no method of accounting has been regularly used by the taxpayer, or if the method used does not clearly reflect income, the computation of taxable income shall be made under such method as, in the opinion of the Secretary, does clearly reflect income.“

In der Praxis besteht damit in den USA eine „bedingte Maßgeblichkeit“ (DRESCHER) und bei kleinen Unternehmen eine „faktische Maßgeblichkeit“ (BROER) der US-GAAP für die stl. Gewinnermittlung

WATRIN, FS Herzog, 2010, 495 (501), mit einem instruktiven Ausblick auf die rechtspolitische Diskussion in den USA; DAMMANN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 571 (602 ff.); BURKHALTER, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 113 („Faktische Einheitsbilanz“); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 167; zu den Prinzipien des US-amerikanischen Bilanzsteuerrechts: DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2000, 243–417; KAHLE, StuW 1997, 323. Zur

vereinfachten Gewinnermittlung (cash accounting) in den USA: TRINKS/TRINKS, IStR 2012, 201.

Übrige EU-/EWR-Staaten: Bulgarien, Finnland, Griechenland, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Zypern haben von dem durch VO 1606/2002 eingeräumten Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht, einen befreienden Einzelabschluss nach IAS/IFRS vorzuschreiben und gleichzeitig nunmehr anknüpfend an diese EU-IAS/IFRS am Maßgeblichkeitsgrundsatz mit unterschiedliche ausgeprägten Überleitungsrechnungen festgehalten.

SCHANZ/SCHANZ, *StuW* 2009, 311 (318); LONČAREVIC, *Die Steuern der Republik Kroatien*, 2008, F. 17; historisch aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum: HOLECKOVÁ, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 859 (Tschechien); JÄRVENPÄÄ, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 899 (Finnland).

In Belgien, Liechtenstein, Rumänien, Schweden und Ungarn knüpfen die strechtl. Gewinnermittlungsregeln an die nationalen handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften an.

PAQUET in MENNEL/FÖRSTER, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, BELGIEN Rn. 70; SIGLOCH, *BFuP* 2000, 157 (165), zur Entwicklungsgeschichte in Belgien; Art. 47 Abs. 1 Satz 2 des Liechtensteinischen Steuergesetzes v. 23.9.2010 idF des Gesetzes v. 24.4.2013; HASP/LANGER, *Steuerstandort Liechtenstein*, 2011, 87; KRISTOFFERSSON/STRÖMBERG in MENNEL/FÖRSTER, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, SCHWEDEN Rn. 224; SIGLOCH, *BFuP* 2000, 157 (165), zur Entwicklungsgeschichte in Schweden; mit einem Überblick über alle EU-Staaten: SCHANZ/SCHANZ, *StuW* 2009, 311 (318); historisch aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum: ARTSBERG, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 795 (Schweden); JORISSEN/MAES, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 915 (Belgien).

In den Steuerrechtssystemen Dänemarks, Estlands, Irlands, Norwegens, Polens und Portugals regeln Studien aus den Jahren 2006 und 2007 zufolge eigenständige strechtl. Normen die Gewinnermittlung formal unabhängig von nationalem Handelsbilanzrecht und IAS/IFRS.

PWC, *IFRS: Tax implications for the EU financial services industry*, 2007; WOLTERING/POTT, *IWB*, F. 11, Gruppe 2, 819; aufbereitet bei SCHANZ/SCHANZ, *StuW* 2009, 311 (318); historisch aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum: CHRISTIANSEN, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 815 (Dänemark); JARUGA/WALINSKA/BANIEWICZ, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 883 (Polen); PIERCE, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 951 (Irland). In Norwegen knüpfte die stl. Gewinnermittlung bis 2005 an das der 4. EG-(Bilanz-)Richtlinie entsprechende nationale Handelsbilanzrecht an. Mit der VO Nr. 1606/2002 hat Norwegen im nationalen Recht ein Wahlrecht begründet, auch den Einzelabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen, und zugleich 2005 den Maßgeblichkeitsgrundsatz formal aufzugeben (NOBES/SCHWENCKE, *European Accounting Review* 15 [2006], 63; EILIFSEN, *European Accounting Review* 5 [1996], Supp. 1, 835).

Einstweilen frei.

194

3. Geltungsbereich des Abs. 1

195

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Grundsatz:* Abs. 1 gilt im sachlichen und persönlichen Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 70).
- ▶ *Umwandlungssteuerrecht:* Abs. 1 gilt nach § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG auch für die stl. Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG, wenn die übergewanderten WG einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden können

und dieses Wahlrecht ausgeübt worden ist. Das schließt die (materielle) Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB nach Abs. 1 Satz 1 ein.

Zutreffend WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 3 UmwStG Rn. R 66, 70; SCHIESSL in WIDMANN/MAYER, § 11 UmwStG Rn. 27; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 780; aA zur Rechtslage vor SEStEG: PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 199 (Prinzip der Maßgeblichkeit greift bei Umwandlungsvorgängen nicht).

Davon zu unterscheiden ist die (formelle) Maßgeblichkeit der konkreten Wertansätze der HBil., die mit der Verwaltungspraxis, der Rspr. und einer im Schrifttum verbreiteten Auffassung nicht bestehen kann, weil sonst wegen § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG, der die Aufdeckung der stillen Reserven in der handelsrechtl. Schlussbilanz verbietet, die Bilanzierungswahlrechte in §§ 3, 11 UmwStG leerlaufen würden und auch mit dem Wahlrecht des § 24 UmwG zur Aufstockung der Buchwerte in der Übernahmebilanz nicht vereinbar wären.

BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 03.10, 11.05; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2b; BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 3 UmwStG Rn. 64; BRINKHAUS in HARITZ/MENNER, 2009, § 3 UmwStG Rn. 73; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 2013, Vor §§ 3-9 UmwStG Rn. 8; BÄRWALDT in HARITZ/MENNER, 2009, § 11 UmwStG Rn. 34; RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 11 UmwStG Rn. 153; SCHIESSL in WIDMANN/MAYER, § 11 UmwStG Rn. 14.33; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 2013, § 11 Rn. 49; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 20 UmwStG Rn. 173a; MENNER in HARITZ/MENNER, 2009, § 20 UmwStG Rn. 326; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 2013, § 20 Rn. 292; BEHRENS in HARITZ/MENNER, 2009, § 21 UmwStG Rn. 202; RABACK in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 21 UmwStG Rn. 76; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 2013, § 21 Rn. 63; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 24 UmwStG Rn. 81; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 2013, § 24 Rn. 181; mit eingehender Begründung PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 194 ff.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 1 gilt gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des BilMoG iVm. Art. 15 BilMoG erstmals für den VZ 2009, dh. für Wj., die nach dem 31.12.2008 enden.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 24; zust. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 60.

Davon zu unterscheiden sind später wirksam gewordene Änderungen der handelsrechtl. GoB und die Aufhebung der handelsrechtl. Öffnungsklauseln zur Übernahme stl. Ansätze in die HBil. durch das BilMoG. Nach Art. 68 Abs. 3 Satz 1 EGHGB idF des BilMoG sind die dort aufgeführten Regelungen erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Nach Art. 68 Abs. 3 Satz 6 EGHGB idF des BilMoG konnten die neuen Vorschriften bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden.

THEILE, DStR 2009, Beihefter 18, 21 (22); missverständlich KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 40; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 2.

196 4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften

Grundsatz: Die Abs. 2 bis 7 gehen Abs. 1 als Durchbrechungen und Konkretisierungen der Maßgeblichkeit vor. Zum Verhältnis des Abs. 1 zu Vorschriften außerhalb des § 5 s. Anm. 90.

Verhältnis zu § 39 AO: Siehe Anm. 516.

Umwandlungssteuerrechtliche Bewertungswahlrechte: Die umwstrechtl. Bewertungswahlrechte in §§ 3, 11, 20, 21 und 24 UmwStG entscheiden für die

Umwandlungsbilanzen vorrangig über die Anwendung des Abs. 1. Wird ein umwstrechtl. Bewertungswahlrecht zugunsten des einheitlichen Übergangs zu Buchwerten ausgeübt, gilt Abs. 1 für den Ansatz der Buchwerte in der Eröffnungs-, Schluss- und Übernahmebilanz.

Siehe Anm. 151; BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916, unter II.4; v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2.b; KILGER/MATHIAS, Maßgeblichkeitsgrundsatz im Umwandlungssteuerrecht, Der Konzern 2006, 230; WENDT, FS Kirchhof 2013, 1961 (1966).

Einstweilen frei.

197–199

II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)

1. Gewerbetreibende

200

Begriff: Gewerbetreibender iSd. Abs. 1 ist, wer ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG betreibt. Auf die handelsrechtl. Qualifikation kommt es nicht an.

Siehe Anm. 70; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 1, B 4; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 7.

Einzelfälle:

► *Natürliche Personen* sind für den Zeitraum und in dem Umfang Gewerbetreibende, in dem sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten (s. Vor §§ 4–7 Anm. 90, 95; § 15 Anm. 185, 187–197).

► *Personengesellschaften* sind Gewerbetreibende, solange sie auch (s. § 15 Anm. 1426, 1455) einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten oder ihre Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 als Gewerbebetrieb gilt. Die Eintragung ins Handelsregister ist kein Indiz für die gewerbliche Betätigung einer PersGes., weil seit der Handelsrechtsreform 1998 (BGBl. I 1998, 1474) nach § 105 Abs. 2 Satz 1 HGB Personenhandelsgesellschaften auch vermögensverwaltend tätig sein können und mit diesem Geschäftszweck ins Handelsregister eingetragen werden können.

► *Körperschaften:*

▷ *Inländische Kapitalgesellschaften, Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG sind mit § 8 Abs. 2 KStG immer Gewerbetreibende iSd. Abs. 1 (s. § 8 KStG Anm. 34).

▷ *Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts* iSd. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG erzielen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. § 4 KStG Anm. 35) und sind damit Gewerbetreibende iSd. Abs. 1.

▷ *Andere inländische Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen* sind Gewerbetreibende, solange und soweit sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten (s. § 8 KStG Anm. 39).

► *Beschränkt Steuerpflichtige:* Beschränkt stpfl. natürliche Personen sowie Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten oder an einer gewerblich tätigen PersGes. beteiligt sind (s. § 49 Anm. 148; § 15 Anm. 17; § 8 KStG Anm. 34).

Einstweilen frei.

201–209

2. Gesetzliche Buchführungspflicht

Schrifttum: SCHULTE DE GROOT, Die Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, ZKF 1995, 271; JOSWIG, Der Stichtag der Gründungsbilanz von Kapitalgesellschaften, DStR 1996, 1907; ORTH, Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341; GALLI, Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263; STAPELFELD/HEYER, Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der bgA, DB 2003, 1818; WACHTER, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht (Teil 2), FR 2006, 393; HÜTTEMANN/MEINERT, Zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht des Kaufmanns kraft Eintragung, BB 2007, 1436; HANDELSRECHTSAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN ANWALTVEREINS, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), NZG 2008, 612; KERSTING, Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen der Befreiung „kleiner“ Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, BB 2008, 790; SCHULZE-OSTERLOH, Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStR 2008, 63; RICHTER, BilMoG: Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 241a HGB, FR 2009, 804; KRONAWITTER, Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder freiwillige Bilanzierung bei Regiebetrieben als BgA? – Teil I: Grundsätzliches zur Buchführungspflicht bei kameralistisch oder doppisch geführten Gemeinden, ZKF 2010, 217; BERNÜTZ/KÜPPERS, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, IStR 2011, 587; SCHULZE-OSTERLOH, Eröffnungsbilanz des Einzelkaufmanns, in KINDLER/KOCH/ULMER/WINTER (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer, München 2012, 917; BRÄHLER/KRENZIN/SCHOLZ, Bürokratieabbau durch das BilMoG. Eine empirische Untersuchung der Befreiung kleiner Einzelkaufleute von der Bilanzierungspflicht, StuW 2013, 173; HÜTTEMANN, Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 2013, 1561.

Verwaltungsvorschriften: BMF v. 3.1.2013, Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart bei Betrieben gewerblicher Art, BStBl. I 2013, 59; OFD Magdeburg v. 19.2.2013, Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, KSt-Kartei ST § 4 KSTG Karte 1.9.

210 a) Bücher und Abschlüsse

Bücher iSd. Abs. 1 Satz 1 sind die nach den handelsrechtl. GoB zu führenden Handelsbücher iSd. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB. Abschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 1 sind die nach den handelsrechtl. GoB aufzustellenden Eröffnungsbilanzen und Bilanzen iSd. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB. Hiervon umfasst sind die nach anderen bundes- oder landesrechtl. Bestimmungen entsprechend den handelsrechtl. GoB nach §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 Abs. 1 Satz 1 HGB zu führenden und aufzustellenden Bücher und Abschlüsse. Dazu gehört die Vorschrift des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO.

H 5.1 EStR 2012; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 12, B 13; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 6. Beispiele für Eigenbetriebe: §§ 6, 7 Baden-Württ. EigBVO; §§ 18, 19 Bay. EBV; §§ 21, 23 Berlin EigG; §§ 19, 21 Brandenburg EigV; §§ 23, 26 Brem SVG; §§ 20, 22 Hess. EigBGes; §§ 18, 20 M-V EigVO; §§ 19–21 Nds. Eig-BetrVO; §§ 19, 21 NRW EigVO; §§ 20, 22 Rhld.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saar EigVO; §§ 17, 19 SächsEigBG; § 15 Sachsen-Anhalt EigBG; §§ 17, 19 Schl.-Holst. EigVO; §§ 18, 20 Thür. EBV; für Pflegeeinrichtungen: §§ 3, 4 Pflege-Buchführungsverordnung.

Das ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang des Satz 1, aus der Funktion der Begriffe als Tatbestandsvoraussetzung für die Geltung der handelsrechtl. GoB in Satz 1 und aus dem Zweck des Abs. 1. Gewerbetreibende, die Bücher und Abschlüsse nach den handelsrechtl. GoB führen und aufstellen müssen oder dies freiwillig tun, sollen den gleichen Regeln entsprechende Bücher und Abschlüsse auch für die Gewinnermittlung durch BV nach § 5 verwenden.

Die in Abs. 1 als Tatbestandsvoraussetzung der Gewinnermittlung nach den GoB angelegte Buchführungspflicht unterscheidet sich begrifflich grundlegend von den weitergehenden Aufzeichnungspflichten iSd. § 140 AO, die als strechtl. Dokumentationspflichten auch solche polizei- und gewerberechtl. Buchführungspflichten umfassen, die weder den handelsrechtl. GoB folgen, noch der Gewinnermittlung dienen, deshalb keine Gewinnermittlung durch BV nach handelsrechtl. GoB begründen können und nicht unter die Bücher und Abschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 1 fallen.

GÖRKE in HHSP., Vor §§ 140–148 Rn. 19; GÖRKE in HHSP., § 140 Rn. 11, 19 mit einer Aufstellung der polizei- und gewerberechtl. Aufzeichnungspflichten.

b) Gesetzliche Buchführungspflicht

aa) Gesetzliche Vorschriften

211

Gesetze: Gesetzliche Vorschriften sind alle Rechtsnormen (§ 4 AO), unabhängig davon, ob es sich um Rechtsnormen des Unions-, Bundes- oder Landesrechts oder des ausländ. Rechts handelt.

Vgl. BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 3; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 6, 7; GÖRKE in HHSP., § 140 Rn. 4.

Verwaltungsvorschriften und (gesellschafts-)vertragliche Vereinbarungen sind keine gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 1 Satz 1.

Vgl. GÖRKE in HHSP., § 140 Rn. 13.

bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten

(1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten

212

Kaufleute:

► *Überblick:* Für Kaufleute ergibt sich eine gesetzliche Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1 aus den §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB, die für bestimmte Kaufleute durch gesellschaftsrechtl. Buchführungspflichten ergänzt werden.

► *Einzelkaufleute:*

▷ *Grundsatz:* Die §§ 238, 242 HGB gelten für Einzelkaufleute iSd. § 1 Abs. 1 HGB unabhängig von deren Eintragung in das Handelsregister.

▷ *Ausnahme:* Einzelkaufleute, die am vorangegangenen Abschlussstichtag und voraussichtlich auch am kommenden Abschlussstichtag nach überschlägiger Ermittlung auf der Grundlage der GoB nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss aufweisen, sind gem. §§ 241a, 242 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht iSd. Abs. 1 Satz 1 verpflichtet, für das laufende Wj. Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen. Das gilt uE unabhängig von der handelsrechtl. umstrittenen Frage, ob die Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht nach §§ 241a, 241 Abs. 3 Satz 1 HGB erst nach dem zweiten, beide Schwellenwerte unterschreitenden Abschlussstichtag gilt (so KERSTING, BB 2008, 790 [791]; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI, § 241a HGB Rn. 2, 3, SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 63 [71]; SCHULZE-OSTERLOH in FS Hüffer, 2010, 917 [923]) oder bereits für das zweite Geschäftsjahr gilt, in dem die Schwellenwerte unterschritten werden (so RICHTER, FR 2009, 804 [807]; HANDELSRECHTSAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN ANWALTVEREINS, NZG 2008, 612), weil nach beiden Auffassungen jedenfalls nicht regelmäßig iSd. Abs. 1 Satz 1 Abschlüsse aufzustellen sind. Bei Neugründungen besteht die Verpflichtung, regelmäßig iSd. Abs. 1 Satz 1 Abschlüsse aufzustellen, uE gem. §§ 241a Satz 2, 242 Abs. 3 Satz 2 HGB bereits

im Wj. der Gründung nicht, wenn die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nicht überschritten werden. Dies gilt unabhängig von der handelsrechtl. umstrittenen Frage, ob im Gründungsjahr noch eine Eröffnungsbilanz und ein Jahresabschluss nach GoB aufgestellt werden muss, wenn die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschritten werden.

Vgl. einerseits MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 241a HGB Rn. 3: Befreiung erst nach dem ersten Abschlussstichtag; andererseits BALLWIESER in MÜKo-HGB III. § 241a HGB Rn. 3; KERSTING, BB 2008, 790 (791): Befreiung im ersten Geschäftsjahr, wenn mit Unterschreitung der Schwellenwerte zu rechnen ist.

Die Befreiung nach §§ 241a, 242 Abs. 2 HGB des Einzelkaufmanns von den Buchführungspflichten endet mW für das folgende Geschäftsjahr mit dem erstmaligen Überschreiten eines Schwellenwerts (SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 63 [71]).

► *Fiktiv- und Scheinkaufleute, Minderjährige:*

▷ *Eingetragene Kleingewerbetreibende:* Für Gewerbetreibende, deren Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb iSd. § 1 Abs. 2 HGB nicht erfordert, gilt § 238 HGB, wenn sie ins Handelsregister eingetragen sind (§ 2 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Hinweis: Regelmäßig werden Kleingewerbetreibende mit ihrem Handelsgewerbe die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschreiten und nach dieser Vorschrift nicht buchführungspflichtig sein.

▷ *Eingetragene Land- und Forstwirte* sind gem. §§ 3 Abs. 2 Satz 1; 238 HGB buchführungspflichtig, wenn ihr land- oder forstwirtschaftliches Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

▷ *Scheinkaufleute:* Personen, die kein eintragungsfähiges Gewerbe betreiben, sind auch dann nicht buchführungspflichtig, wenn ihre Firma im Handelsregister eingetragen ist oder sie im Geschäftsverkehr als Kaufleute auftreten.

GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rn. 16; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 238 HGB Rn. 7; WINKELJOHANN/HENCKEL in Beck Bil-Komm. IX. § 238 HGB Rn. 23; aA PÖSCHKE in Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 8.

▷ *Minderjährige* können nur Kaufmann und damit unter den allgemeinen Voraussetzungen buchführungspflichtig sein, wenn der gesetzliche Vertreter sie gem. § 112 BGB mit Genehmigung des Familiengerichts zum selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts ermächtigt hat (zutr. MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 238 HGB Rn. 7).

Handelsgesellschaften:

► *Personenhandelsgesellschaften:* sind gem. §§ 6, 238 HGB stets buchführungspflichtig, unabhängig davon, ob sie im Handelsregister eingetragen sind. Die Ausnahmen von der Buchführungspflicht nach den §§ 241a, 242 Abs. 3 HGB gelten für Handelsgesellschaften nicht.

Beispiele: OHG gem. § 105 HGB, KG gem. § 161 Abs. 2 iVm. § 105 HGB, EWIV gem. § 1 EWIV-Ausführungsgesetz.

Hinweis: Eingetragene vermögensverwaltende Handelsgesellschaften sind buchführungspflichtig nach § 238 HGB, ermitteln ihre Einkünfte aber nicht durch Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, wenn sie keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (zu ZebraGesellschaften s. § 15 Anm. 1473).

► *Kapitalgesellschaften und Genossenschaften:*

▷ *Aktiengesellschaften (AG, SE)* gelten gem. § 3 AktG als Handelsgesellschaften und sind damit gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig. Die §§ 91, 270 AktG enthalten ergänzende Buchführungspflichten.

- ▷ *Kommanditgesellschaften auf Aktien* sind gem. §§ 278 Abs. 3; 3 AktG; 6; 238 HGB wie Aktiengesellschaften buchführungspflichtig.
- ▷ *Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)* gelten gem. § 13 Abs. 3 GmbHG als Handelsgesellschaften und sind damit gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig.
- ▷ *Genossenschaften* gelten gem. § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute und sind damit gem. § 238 HGB buchführungspflichtig.
- ▶ *Gesellschaften anderer Rechtsformen:*
 - ▷ *Stille Gesellschaft* ist als Innengesellschaft nicht Handelsgesellschaft und nicht Kaufmann. Das gilt auch für die atypisch stille Gesellschaft. Diese hat weder handels- noch strechtl. Gesellschaftsvermögen, für das ein BV-Vergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 durchgeführt werden könnte. Buchführungspflichtig ist allein der Träger des Handelsgewerbes, an dem sich der stille Gesellschafter beteiligt (GÖRKE in HHSP., § 140 AO Rn. 18; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 219).
 - ▷ *Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaft und Partnereederei* (§ 489 Abs. 1 HGB aF) sind keine Handelsgesellschaften, keine Kaufleute und nicht nach § 238 HGB buchführungspflichtig. Eine OHG, die im Rechtsverkehr unter der Firma der GbR auftritt, ist als Handelsgesellschaft gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig, auch wenn sie nicht im Handelsregister eingetragen ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 118 mwN).

Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts: Juristische Personen des öffentlichen Rechts,

Beispiele: Siehe § 4 KStG Anm. 21; exemplarisch Kommunale Gebietskörperschaften (Landkreise, Städte und Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände, in Bayern auch Bezirke), Universitäten und Hochschulen in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts, Studentenwerke und andere soziale Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts.

die ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 2 HGB betreiben,

Beispiele: rechtlich unselbständige Regie- und Eigenbetriebe wie kommunale Verkehrs- und Versorgungsbetriebe, Rundfunkanstalten, Sparkassen. Siehe § 4 KStG Anm. 22 ff.; KRONAWITTER, KStZ 2010, 217 (218 f.), zur handelsrechtl. Buchführungspflicht der Kommune für Regiebetriebe. Zur Abgrenzung zwischen gewerblicher und kein Handelsgewerbe begründender hoheitlicher Betätigung s. § 4 KStG Anm. 70 ff.; BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334; WINKELJOHANN/HENCKEL in Beck Bil-Komm. IX. § 238 HGB Rn. 40.

sind für dieses Handelsgewerbe gem. § 238 HGB buchführungspflichtig iSd. Abs. 1.

BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.1; BMF v. 3.1.2013, BStBl. I 2013, 59 – Tz. 1 aE; BEINERT/KOSTIC in Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Aufl. 2012, § 11 Rn. 52 ff.; HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 1 HGB Rn. 27; PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 11; KRONAWITTER, KStZ 2010, 217 (218 f.); SCHULTE DE GROOT, ZKF 1995, 271; STAPELFELD/HEYER, DB 2003, 1818; WINKELJOHANN/HENCKEL in Beck Bil-Komm. IX. § 238 HGB Rn. 51.

Die handelsrechtl. Buchführungspflichten stehen für die Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinden, Gemeindeverbände und Zweckverbände gem. § 263 HGB unter dem Vorbehalt landesrechtl. Vorschriften. Fast alle Länder haben in Eigenbetriebsgesetzen, Eigenbetriebsverordnungen und Sondervermögensgesetzen die Geltung der handelsrechtl. GoB geregelt und dadurch die handelsrechtl. bestehenden Buchführungspflichten übernommen (STAPELFELD/HEYER, DB 2003, 1818 (1819)).

Beispiele: §§ 6, 7 Ba.-Württ. EigBVO; §§ 18, 19 Bay. EBV; §§ 21, 23 Berlin EigG; §§ 19, 21 Brandenburg EigV; §§ 23, 26 Brem SVG; §§ 20, 22 Hess. EigBGes; §§ 18, 20 M-V EigVO; §§ 19–21 Nds. EigBetrVO; §§ 19, 21 NRW EigVO; §§ 20, 22 Rhl.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saarl. EigVO; §§ 17, 19 SächsEigBG; § 15 Sachsen-Anhalt EigBG; §§ 17, 19 Schl.-Holst. EigVO; §§ 18, 20 Thür. EBV.

Stiftungen, Vereine: Stiftungen des öffentlichen und privaten Rechts sowie rechtsfähige und nichtrechtsfähige, wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Vereine sind gem. § 238 HGB nur dann buchführungspflichtig, wenn sie ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 2 HGB betreiben. Die Aufzeichnungspflichten nach § 63 Abs. 3 AO begründen keine gesetzliche Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1.

DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 11; GALLI, DStR 1998, 263 (266); PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 11; HÜTTEMANN, DB 2013, 1561 (1561 f.); ORTH, DB 1997, 1341 (1342).

Für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit gelten gem. § 16 VAG die handelsrechtl. Buchführungsvorschriften entsprechend.

Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute, Handelsgesellschaften und juristischer Personen: Für rechtl. unselbständige, aber personell, organisatorisch und unternehmerisch verselbständigte Niederlassungen iSd. §§ 13d bis 13g HGB durch die ein Handelsgewerbe im Inland betrieben wird,

HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 13 HGB Rn. 3 und § 13d HGB Rn. 5; KOCH in STAUB, Großkomm. HGB V. § 13 Rn. 25–30 und § 13d Rn. 16–19 mwN und Beispielen: Produktionsstätten, Werkstätten, Waren und Auslieferungslager, Verkaufsstellen, Zahl- und Annahmestellen, Ingenieurbüros von Bauunternehmen; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rn. 18.17.

sind Einzelkaufleute, Handelsgesellschaften und juristische Personen uE auch dann gem. § 238 HGB zur Buchführung iSd. Abs. 1 Satz 1 nach den deutschen handelsrechtl. GoB verpflichtet, wenn sie ihre Hauptniederlassung oder ihren Sitz im Ausland haben.

BMF v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.3.2; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 11; HÜFFER in STAUB, Großkomm. HGB IV. § 238 Rn. 24; KINDLER in MüKo-BGB V. Bd. 11, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht, Rn. 277; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 238 HGB Rn. 9; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 244; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 238 HGB Rn. 10; anders PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 26.

Die Gegenauffassung, die das anzuwendende Bilanzrecht als Gesellschaftsrecht beschreibt, mit dem Gesellschaftsstatut des Gründungsstaats verknüpft und damit zumindest für EU-Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten die Geltung der §§ 238 ff. HGB für inländ. Zweigniederlassungen dieser Gesellschaften ablehnt,

GRAF in MüKo-BilR I. § 238 HGB Rn. 13; GROSSFELD in STAUDINGER, IntGesR, 1998, Rn. 362; KOCH in STAUB, Großkomm. HGB, 2009, § 13d HGB Rn. 45; WACHTER, FR 2006, 393 (395), mwN.

überzeugt uE nicht, weil entsprechend § 13d Abs. 3 HGB für die inländ. Zweigniederlassung eine handelsrechtl. Buchführungspflicht als inländ. öffentlich-rechtl. Verpflichtung neben der ausländ. Buchführungspflicht der Gesellschaft selbständig besteht.

213 (2) Steuerrechtliche Buchführungspflichten

Derivative steuerliche Buchführungspflichten: Steuerrechtliche Buchführungspflichten ergeben sich aus §§ 140, 141 AO. Die Vorschrift des § 140 AO verknüpft bestehende handels- und gesellschaftsrechtl. Buchführungspflichten

mit den verfahrensrechtl. Dokumentations- und Mitwirkungspflichten und hat daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 keine eigenständige Bedeutung.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 85; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 15.

Originäre steuerliche Buchführungspflichten: Die Vorschrift des § 141 AO erweitert die gesetzlichen Buchführungspflichten im Anwendungsbereich des Abs. 1 für Gewerbetreibende, die unbeschr. stpfl. sind oder im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 5) und die nach den Feststellungen des FA für einen Betrieb die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO definierte Umsatzschwelle von 500 000 € im Kj. oder die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO definierte Gewinnschwelle von 50 000 € im Wj. überschreiten und gem. § 141 Abs. 2 AO vom FA auf die Buchführungspflicht nach dieser Vorschrift hingewiesen worden sind.

Im Einzelnen DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 12.

Diese verfahrensrechtl. Dokumentations- und Mitwirkungspflicht begründet mit dem Verweis in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO eine den handelsrechtl. GoB entsprechende Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1 (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 36).

cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten 214

Buchführungspflichten nach ausländischem Recht begründen keine gesetzlichen Buchführungspflichten iSd. Abs. 1 Satz 1.

BFH v. 13.9.1989 – I R 11/87, BStBl. II 1990, 57, unter II.5.a; Hess. FG v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, EFG 2013, 503, unter 3.a, nrkr., Az. BFH I R 3/13; BERNÜTZ/KÜPPERS, IStR 2011, 587 (588); DORNHEIM, DStR 2012, 1581 (1584); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 7a; GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rn. 11.

Das ergibt sich aus deren fehlendem Bezug zu den nach handelsrechtl. GoB zu führenden Büchern (s. Anm. 210).

Transnationale Rechnungslegungsstandards begründen keine gesetzlichen Buchführungspflichten. Das gilt auch, wenn eine (gesellschafts-)vertragliche Verpflichtung besteht, den Gewinn nach diesen Regeln zu ermitteln. Die nach VO Nr. 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards gestalten eine nach Art. 4 VO Nr. 1606/2002 bestehende Pflicht aus, die sich aber nicht auf die Führung von Büchern iSd. Abs. 1 Satz 1 bezieht.

dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten 215

Handelsrechtliche Buchführungspflichten:

► *Beginn:* Bei Kaufleuten und Personenhandelsgesellschaften beginnt die Buchführungspflicht mit der Aufnahme des Handelsgewerbes iSd. § 1 Abs. 2 durch erste Vorbereitungsgeschäfte im Außenverhältnis und spätestens mit ihrer Eintragung ins Handelsregister, wenn sie nicht nach §§ 241a, 242 Abs. 3 HGB befreit sind (s. Anm. 212). Bei Kleingewerbetreibenden ist das der Zeitpunkt zu dem ein kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb benötigt wird.

BGH v. 17.6.1953 – II ZR 205/52, BGHZ 10, 91 (96); HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXVI, § 1 HGB Rn. 51; GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rn. 28; PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V, § 238 Rn. 12.

Bei den KapGes. (AG, GmbH, UG [haftungsbeschränkt], GmbH) und der eingetragenen Genossenschaft beginnt die Buchführungspflicht mit der ersten Teilnahme am Geschäftsverkehr, spätestens mit deren Eintragung ins Handelsregister.

Die Vorgesellschaft ist als solche buchführungspflichtig, die Vorgründungsgesellschaft ist als Personenhandelsgesellschaft buchführungspflichtig. ADS, § 238 HGB Rn. 17; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 23; GRAF in MÜKo-BilR I. § 238 HGB Rn. 23; PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 17; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 AktG Rn. 10; JOSWIG, DSr 1996, 1907 (1908); MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 238 HGB Rn. 16; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 238 HGB Rn. 17; WINKELJOHANN/HENCKEL in Beck Bil-Komm. IX. § 238 HGB Rn. 44.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind ab Erlaubniserteilung durch die Aufsichtsbehörde buchführungspflichtig (PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB, 2014, § 238 HGB Rn. 13). Andere juristische Personen, Stiftungen und Vereine werden mit der Aufnahme eines Handelsgewerbes buchführungspflichtig.

► *Ende:* Die handelsrechtl. Buchführungspflicht endet mit der Kaufmannseigenschaft. Bei Einzelkaufleuten, Personenhandelsgesellschaften, Vereinen, Stiftungen und juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird das Handelsgewerbe durch Beendigung des Geschäftsbetriebs nach Abschluss der Abwicklung, durch Löschung der Firma eines Kleingewerbetreibenden oder durch Abschmelzung eines nicht eingetragenen Handelsgewerbes auf eine kleingewerbliche Betätigung aufgegeben.

HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 1 HGB Rn. 52; PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 14, 15; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXV. § 238 HGB Rn. 16; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 238 HGB Rn. 18–20.

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beendet die handelsrechtl. Buchführungspflicht nicht. Bei KapGes. und der eingetragenen Genossenschaft endet die Buchführungspflicht als KapGes. mit ihrer Löschung im Handelsregister und danach als Liquidationsgesellschaft erst mit Abschluss der Liquidation.

BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825, unter 2; v. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477, unter 3.b; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 124; PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 16; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 27.

Originär steuerrechtliche Buchführungspflichten nach § 141 AO: Die Buchführungspflicht nach § 141 AO beginnt gem. § 141 Abs. 2 Satz 1 AO mit dem ersten auf die Mitteilung der FinBeh. folgenden Wj. (im Einzelnen DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 47). Sie endet gem. § 141 Abs. 2 Satz 2 AO mit Ablauf des Wj., das auf das Wj. folgt, in dem die FinBeh. feststellt, dass die Voraussetzungen der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen (im Einzelnen DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 49).

216 c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter

Der Gewerbetreibende muss nach Abs. 1 Satz 1 selbst buchführungspflichtig sein. Buchführungspflichtig ist die Person, auf die sich die Buchführungspflicht bezieht, nicht die Person des Buchführungsverantwortlichen. Bei Einzelunternehmern ist das der Kaufmann oder der Gewerbetreibende iSd. § 141 Abs. 1 Satz 1 AO und zwar auch, wenn der Einzelunternehmer minderjährig ist und die Buchführungspflicht deshalb seine gesetzlichen Vertreter zu erfüllen haben (HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 1 HGB Rn. 32). Bei Personenhandelsgesellschaften ist die Gesamthand buchführungspflichtig (GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rn. 17), bei KapGes. ist es die KapGes., nicht ihr Organ. Bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand ist die juristische Person für das Handelsgewerbe buchführungspflichtig, nicht der Eigenbetrieb selbst (GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rn. 22). Stiftungen und Vereine sind für ihre Wirtschaftsbetriebe buchführungspflichtig. Bei inländ. Zweigniederlassungen ausländ. Un-

ternehmen ist das ausländ. Unternehmen Träger der Buchführungspflicht (PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 21).

Einstweilen frei.

217–229

3. Freiwillige Buchführung

230

Begriff: Freiwillig führen Stpfl. Bücher und stellen regelmäßige Abschlüsse auf, die – ohne hierzu gesetzlich verpflichtet zu sein – die handelsrechtl. GoB befolgen. Ausreichend ist, dass die wesensbestimmenden Prinzipien der handelsrechtl. GoB (zB doppelte Buchführung, Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung) bei der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz, der Einrichtung einer kaufmännischen Buchführung und eines Jahresabschlusses aufgrund von Bestandsaufnahmen befolgt werden und dadurch erkennbar wird, dass die Buchführung und der Jahresabschluss nach handelsrechtl. Grundsätzen erstellt werden sollen.

Vgl. GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 Rn. 28 f. („Ausreichend ist, dass die GoB bei der Buchführung und Jahresabschlusserstellung annähernd erfüllt werden“); missverständlich KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 147 („einfache Buchführung genügt“). Zu den Rechtsfolgen einer nicht ordnungsmäßigen freiwilligen Buchführung s. Vor §§ 4–7 Anm. 14–16.

(Gesellschafts-)vertragliche Buchführungspflicht: Steuerpflichtige, die kraft Satzung, Gesellschaftsvertrag, schuldrechtl. Vereinbarung oder Entscheidung eines Leitungsorgans Bücher nach den handelsrechtl. GoB oder unmittelbar nach den §§ 238 ff. HGB führen müssen, ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein, führen freiwillig Bücher iSd. Abs. 1 Satz 1 (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 116).

Wahlrecht: Gewerbetreibende, die nicht nach gesetzlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind, üben durch freiwillige Buchführung nach den handelsrechtl. GoB das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aus. Verzichten sie auf freiwillige Buchführung, ermitteln sie ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 147; CREZELIUS in KIRCHHOF IX. § 5 Rn. 16; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 29; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 39; Zu den Voraussetzungen der Wahlrechtsausübung s. § 4 Anm. 550. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.

Einstweilen frei.

231–239

4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln

240

Abs. 1 gilt entsprechend für Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach den handelsrechtl. GoB ermitteln müssen oder dies freiwillig tun (s. Anm. 71).

Einstweilen frei.

241–249

5. Maßgeblichkeitsprinzip

Schrifttum: BEISSE, Die steuerrechtliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung, StVj. 1989, 295; WILHELM, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, StuW 1990, 64; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StJb. 1994/95, 97; BEISSE, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Hundert Jahre „GoB“, in SCHÖN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; BEISSE, „True and fair view“ in der Steuerbilanz?, DStZ 1998, 310; ADRIAN, Maßgeblichkeitsprinzip bei Rückstellungen für Aufbewahrungspflichten, WPg 2013, 463; ZWIRNER, Abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerrecht – Möglichkeiten, Probleme und Risiken, DStR 2013, 322.

Schrifttum zu mehreren Einzelfragen und zum Maßgeblichkeitsgrundsatz insgesamt s. vor Anm. 150.

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit)

aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen

250 (1) Handelsrechtliche GoB

Verwaltungspraxis: Nach der Verwaltungspraxis verweist Abs. 1 auf die für den jeweiligen Bilanzstichtag geltenden handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften des Ersten Abschnitts (§§ 238-263 HGB) und für Personenhandels- und KapGes. auch auf die Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§§ 264–335b HGB).

H 5.2 EStR 2012.

Rechtsprechung und Schrifttum:

► *Dynamischer Verweis auf das HGB:* Nach der Rspr. und einer Auffassung im Schrifttum verweist Abs. 1 Satz 1 auf die Gewinnermittlungsregeln der handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften. Durch die Verweise in §§ 238 Abs. 1 Satz 1 und 243 Abs. 1 Satz 1 HGB gelten danach auch die ungeschriebenen GoB für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215, unter II.1; v. 15.9.2004 – I R 5/04 („BIAO“), BStBl. II 2009, 100, unter II.2; v. 6.12.1996 – I B 40/96, BFH/NV 1997, 474; v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291, unter II.2; BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2004, 154; BEISSE, StVj. 1989, 295 (298); BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (387); BEISSE, DStZ 1998, 310 (313); BROER, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 77; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 29; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 28; GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 141; HALLER, RIW 1992, 43 (44); HAUSER/MEURER, WPg 1998, 269 (276); HENNRICHS, StuW 1999, 138 (140); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 70; HÜFFER in STAUB, Großkomm. HGB IV. Anh. § 243 Rn. 4; KÖHRLE, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 97; KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 (340); MATHIAK, FS Beisse, 1997, 323 (330); MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 382; MAYER in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (173); SCHÖN, StuW 1995, 366 (375); SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 8; SIGLOCH, BFuP 2000, 157 (179); STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 77.

Nach dieser Auffassung schließt der dynamische Verweis auf die handelsrechtl. GoB vorgehende strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften nicht aus. Der Zweck der strechtl. Gewinnermittlung könne auch gebieten, dass einzelne handels-

rechtl. GoB unangewendet bleiben oder besondere strechtl. Grundsätze vorgehen.

BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc; m. krit. Anm. HENNRICHS, NZG 2013, 681 (685).

► *Dynamischer Verweis auf das HGB ohne die Verweise auf die ungeschriebenen GoB:* Nach einer anderen Auffassung bezieht sich Abs. 1 Satz 1 nur auf die geschriebenen Rechnungslegungsvorschriften des HGB ohne dessen Verweise auf die GoB, weil das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung vorschreibe, nur gesetzlich normierte GoB zur Grundlage der Gewinnermittlung zu nehmen (PFAHL, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, 1999, 202).

► *Dynamischer Verweis auf handelsrechtliche GoB:* Nach einer weiteren Ansicht bezieht sich der Verweis in Abs. 1 Satz 1 inhaltlich auf übergesetzliche handelsrechtl. GoB, die von den §§ 238 ff. HGB geprägt und gespiegelt werden. Nicht jede Rechnungslegungsvorschrift des HGB sei aber zwingend zugleich GoB. Rechnungslegungsvorschriften des HGB, die nicht den GoB zuzuordnen sind, seien nicht für die Gewinnermittlung nach § 5 maßgeblich.

BALLWIESER, BFuP 1990, 477 (479); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 116; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 113; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 38; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 207; PANNEN, Messtheoretische Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips, 2000, 27; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 321; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989, 242 (247); SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1991, 284 (285); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 (1991), 123 (130); SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1997, 281 (285); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (596); SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (535); WILHELM, StuW 1990, 64 (65); MOXTER, DStZ 2000, 157 (161).

► *Verweis auf die Grundprinzipien der GoB und Transformation in steuerrechtliche GoB:* Nach einer letzten Auffassung verweist Abs. 1 Satz 1 nur auf die „oberen“ GoB in Gestalt der den handelsrechtl. GoB zugrunde liegenden Leitlinien und Prinzipien, nicht hingegen auf die konkreten Bilanzierungsregeln der GoB. Aus diesen Prinzipien seien eigenständige strechtl. GoB zu entwickeln.

BIPPUS, DStZ 1998, 637 (643); ROMBACH, Maßgeblichkeitsprinzip im System, 1988, 308; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405; WEBER-GRELLET, StJb. 1994/95, 97 (103); WEBER-GRELLET, DB 1997, 385; WEBER-GRELLET, BB 1999, 2659; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 29.

Stellungnahme: Abs. 1 Satz 1 verweist auf die konkreten Regelungen der deutschen handelsrechtl. GoB, nicht auf die handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften des HGB, nicht auf ausländ. Bilanzierungsregeln, nicht auf die IAS/IFRS oder US-GAAP und nicht nur auf übergeordnete Prinzipien der GoB. Die handelsrechtl. GoB sind mit den handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften aber notwendig inhaltsgleich, weil die gesetzlichen Bestimmungen die handelsrechtl. Rechnungslegung vorschreiben und die GoB dadurch normativ ausgestalten. Regelungslücken der geschriebenen handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften werden durch die ungeschriebenen GoB über die Verweise in § 238 Abs. 1 Satz 1 und § 243 Abs. 1 Satz 1 HGB ergänzt. Diese Verweise auf ergänzende ungeschriebene GoB genügen dem Bestimmtheitsgrundsatz, weil die geschriebenen GoB den Rahmen für die ergänzenden GoB hinreichend begrenzen. Weder mit dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des Abs. 1 noch mit dem Bestimmtheitsgrundsatz lässt sich die Auffassung vereinbaren, Abs. 1 enthalte die Ermächtigung zur Herausbildung (Transformation) strechtl. Gewinnermittlungsregeln. Die handelsrechtl. GoB werden von der Zivil- und Finanzgerichtsbarkeit einheitlich für das Handelsrecht geprägt und gelten mit dieser Prägung im StRecht, soweit dort darauf verwiesen wird (überzeu-

gend BEISSE, *StuW* 1984, 1 [5]). Sie sind in diesem Geltungsrahmen der Gewinnermittlung zugrunde zu legen, wenn nicht besondere strechtl. Gewinnermittlungsregeln vorgehen. Schließlich sind die IAS/IFRS keine handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1, sondern als kapitalmarktrechtl. GoB für die Gewinnermittlung nur dort relevant, wo ausdrückl. auf diese verwiesen wird (s. Anm. 46; LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2008, 95 f.).

251 (2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB

Allgemeine Grundsätze: Abs. 1 Satz 1 verweist für alle Stpfl. auf die allgemeinen branchen- und rechtsformunabhängigen handelsrechtl. GoB.

H 5.2 EStR 2012; BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954, unter II.1; v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 206.

Branchen- und rechtsformabhängige Grundsätze: Abs. 1 Satz 1 verweist nach zutreffender Verwaltungspraxis und Rspr. für bestimmte Stpfl. auch auf die für diese geltenden ergänzenden branchen- und rechtsformabhängigen GoB, soweit diese das System der GoB folgerichtig ausgestalten. Solche branchen- und rechtsformbezogene GoB sind eine zweckbezogene Teilmenge der allgemeinen GoB mit eingeschränktem Anwendungsbereich.

H 5.2 EStR 2012; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616, unter B.I.1; v. 26.4.2006 – I R 50/04, BStBl. II 2006, 656, unter II.1; FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 (BIAO), EFG 2004, 746, rkt., unter II.1.d; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 207; HENNRICHS, *StuW* 1999, 139 (141); HÜFFER in STAUB, *Großkomm. HGB IV. Anh.* § 243 Rn. 4; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 318.

Die Gegenauffassung, nach der rechtsform- und branchenspezifische GoB keine GoB iSd. Abs. 1 sein können, weil dies dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerungsgrundlagen widersprechen würde,

HENNRICHS in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 71; s. Voraufgabe § 5 Anm. 103 mit Stand April 2010 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm mwN; STOBBE, *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung*, 1991, 81; einschränkend KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 39, B 40 (auch die §§ 264 ff. HGB enthalten einzelne kodifizierte GoB).

überzeugt uE nicht. Zum einen bestehen solche rechtsform- und branchenspezifischen Unterschiede bereits in den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten. Zum anderen müssen die GoB zwangsläufig, etwa bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, auf Rechtsform- und Brancheneigenheiten eingehen. Das ist kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, solange das Folgerichtigkeitsgebot befolgt wird. Vorschriften in §§ 264 ff. HGB, die nicht den GoB entsprechen, sind keine GoB (s. Anm. 252).

252 (3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze

Ordnungsmäßig sind die Buchführungsgrundsätze, die dem Ordnungssystem der handelsrechtl. Buchführung entsprechen, indem sie dieses folgerichtig ausgestalten. Insbesondere branchen- und rechtsformspezifische Bilanzierungsregeln sind deshalb nicht GoB, wenn sie diesem Ziel nicht entsprechen.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 207; LEFFSON, *GoB*, 1982, 21; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 319; SCHULZE-OSTERLOH, *DStJG* 14 (1991), 123 (130).

(4) „Buchführungs“-grundsätze

253

Der Begriff der Buchführung bildet mit seinen historischen Wurzeln in § 38 Abs. 1 HGB 1897 den Oberbegriff für Buchhaltung, Inventur und Inventar, Bilanzierung und den handelsrechtl. Jahresabschluss. Er bezieht sich in Abs. 1 aber mit dem Zweck des Verweises allein auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.

BAREIS in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 32; BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (387).

(5) Überleitung ausländischer GoB

254

Abs. 1 verweist auf die deutschen handelsrechtl. GoB, nicht auf ausländ. GoB. Deshalb ist für unbeschr. stpfl. ausländ. Gesellschaften (zB englische Ltd. mit Verwaltungssitz in Deutschland) und die inländ. Betriebsstätte eines beschr. Stpfl. eine eigenständige Gewinnermittlung nach den deutschen handelsrechtl. GoB vorzunehmen. Alternativ kann die ausländ. Bilanz durch eine Überleitungsrechnung zunächst an die handelsrechtl. GoB und sodann an die vorgehenden strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften angepasst werden (vgl. WACHTER, FR 2006, 393 [400]).

bb) Schluss des Wirtschaftsjahres

255

Der Schluss des Wj. iSd. Abs. 1 Satz 1 bezeichnet für den auf zwei Bilanzstichtage bezogenen BV-Vergleich sowohl den Schluss des laufenden als auch den Schluss des vorangegangenen Wj. (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928, unter II.1.d; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 160).

cc) Betriebsvermögen

256

Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit:

► *Rechtsprechung und Schrifttum:* Nach der Rspr. und einer Auffassung im Schrifttum bilden die von der Rspr. entwickelten Grundsätze der Abgrenzung von BV und PV (s. § 4 Anm. 28) von den handelsrechtl. GoB grds. abweichende Regeln, die dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehen.

BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510, unter II.2.a; BFH v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765, unter 2; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 32, B 112; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 383; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 72; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 22; WASSERMEYER, DStJG 14 (1991), 29 (31); WASSERMEYER, DStJG 3 (1980), 315 (317).

Bei KapGes. qualifiziert die Rspr. das stl. BV aber ausgehend vom Maßgeblichkeitsgrundsatz nach den handelsrechtl. GoB.

BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123, unter II.2.a; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540, unter II.3.

► *Stellungnahme:* Nach Abs. 1 ist das BV anzusetzen, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist. Dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des Abs. 1 Satz 1 entsprechend, die Regeln der handelsrechtl. Gewinnermittlung der Bemessung des stl. Gewinns zugrunde zu legen, bildet der Maßgeblichkeitsgrundsatz bereits für die Abgrenzung des BV vom PV den Ausgangspunkt der Bilanzierung. Nach den handelsrechtl. GoB ist der Kaufmann für das dem Handelsgewerbe gewidmete und das unmittelbar oder mittelbar durch Handelsgeschäfte erwirtschaftete Vermögen rechnungslegungspflichtig. Nur dieses Vermögen hat er nach den GoB in seiner HBil. als Geschäftsvermögen auszuweisen (PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB V. § 238 Rn. 53 mwN; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 238 HGB Rn. 7; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN,

§ 5 Rn. 241, 287). Die von der Rspr. für das StRecht zur Abgrenzung des BV entwickelten Kriterien (s. § 4 Anm. 28) folgen keinen vom Handelsrecht abweichenden Zielen. Deshalb wird der Kreis der stl. verstrickten WG durch die GoB vorgezeichnet (s. Anm. 30). Die handelsrechtl. Zuordnungsfreiheit des Kaufmanns ist nicht weiter oder enger als das Wahlrecht des Stpfl. für gewillkürtes BV (s. § 4 Anm. 50). Im Schrifttum vereinzelt beschriebene Unterschiede in den handels- und strechtl. Ermessensspielräumen (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 285) sind weder in den GoB noch in besonderen stl. Anforderungen an die Gewinnermittlung begründet.

Die von der Rspr. entwickelte Dreiteilung der strechtl. Vermögensbereiche mit ihren Abgrenzungskriterien spiegeln deshalb aus heutiger Sicht keine strechtl. Sonderregeln, sondern haben eine Fortentwicklung der handelsrechtl. GoB vorgezeichnet, die im Handelsrecht nachvollzogen worden ist (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 241). Das dem Gewerbebetrieb gewidmete BV des Stpfl. entspricht dem dem Handelsgewerbe gewidmeten Geschäftsvermögen des Kaufmanns, solange nicht ausnahmsweise stets vorgehende speziellere strechtl. Regelungen eine abweichende Zuordnung gebieten (STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 98). Deshalb ist auch eine in der HBil. vorgenommene Widmung zum Geschäftsvermögen in der StBil. nachzuvollziehen. Das ist kein Gebot der einheitlichen Wahrechtsausübung. Die Bilanzierung ist vielmehr Ausdruck eines Widmungsaktes, der als Tatbestand in der StBil. zu berücksichtigen ist (zutr. PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 284). Deshalb ergeben sich bei Einzelkaufleuten und bei KapGes. regelmäßig keine Unterschiede zwischen dem Geschäftsvermögen der HBil. und dem BV der StBil. (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 288, 299, auch für das Liebhabervermögen einer KapGes.). Auf den Nicht(-ausweis) in der HBil. selbst kommt es nicht an.

Ausnahmen bei Personenhandelsgesellschaften: Weil Personenhandelsgesellschaften handelsrechtl. ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen bilanzieren müssen, in der strechtl. Gesamthandsbilanz aber nur WG bilanziert werden dürfen, die nach den auch für Einzelkaufleute geltenden Kriterien dem BV zuzuordnen sind, wird die Maßgeblichkeit in den Fällen durchbrochen, in denen das Vermögen einer Mitunternehmerschaft als PV zu qualifizieren ist.

BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418, unter 1.c mit dem Beispiel einer privat durch Gesellschafter genutzten Wohnung der Gesellschaft; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, unter 2.; v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 1371, unter 2.a; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 289; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 99.

Keine formelle Maßgeblichkeit des Betriebsvermögensausweises: Nach den handelsrechtl. GoB auszuweisendes BV muss auch dann in der StBil. ausgewiesen werden, wenn es in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen ist. Umgekehrt darf nicht als BV auszuweisendes Vermögen auch dann nicht in den BV-Vergleich einbezogen werden, wenn es entgegen den GoB in der Handelsbilanz ausgewiesen ist (zutr. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 164 mwN).

dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit)

257 (1) Grundsatz

Gemäß Abs. 1 Satz 1 ist das nach den GoB auszuweisende BV anzusetzen. Damit regelt Abs. 1 unangefochten zunächst die Geltung (materielle Maßgeblichkeit) der handelsrechtl. GoB für die Aktivierung und Passivierung, unter der der Vorgang des Ansatzes eines Postens auf der Aktiv- oder Passivseite verste-

hen (s. Anm. 500). Deshalb bestimmen die handelsrechtl. GoB über die abstrakte und konkrete Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit und -pflicht, soweit keine strechtl. Regelungen vorgehen (s. Anm. 500; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 3, 4).

(2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit

258

Eigenständige steuerrechtliche Begriffsbildungen und Wertungen:

► *Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut*: Mit dem WG hat die Rspr. für die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Vermögenswerten einen eigenständigen Begriff gebildet (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260 [261]), der vom Gesetzgeber vielfach aufgegriffen wurde (zB in §§ 2a, 3, 4, 5, 5a, 6, 6b, 7). Er ist zwar als inhaltsgleich mit dem Begriff des Vermögensgegenstands der handelsrechtl. GoB verknüpft worden (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 932, unter II.2), kann aber mit eigenständigen strechtl. Wertungen verbunden werden, wenn dies gerechtfertigt ist (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560). Wo dem Begriff des WG andere Kriterien zugeordnet werden als dem handelsrechtl. Begriff des Vermögensgegenstands (zur Entwicklung nach BilMoG: KAHLE/GÜNTER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 69 [82]), ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt.

► *Geschäftsvermögen und Betriebsvermögen*: Zur Abgrenzung von nicht in die Gewinnermittlung durch Bilanzierung einzubeziehendem PV hat sich handelsrechtl. der Begriff des Geschäftsvermögens und strechtl. der Begriff des BV herausgebildet. Der Begriff des BV kann dort, wo dies durch eigenständige strechtl. Zwecke oder systematische Zusammenhänge gerechtfertigt ist, vom Begriff des Geschäftsvermögens abweichen. Wo sich die Begriffe unterscheiden, ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt (s. § 4 Anm. 28 ff.).

► *Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva*: Die subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva folgt nach Abs. 1 den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 515). Zwar enthält das StRecht mit § 39 AO eine eigenständige allgemeine Zurechnungsvorschrift. Dieser geht inhaltsgleich aber Abs. 1 iVm. den GoB als speziellere Vorschrift vor (s. Anm. 516). Den Eindruck eigenständiger strechtl. Regeln vermittelt die von strechtl. Wertungen beeinflusste Rspr. zu den Einzelfällen (s. Anm. 519, 1100, 1225), die aber keine Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, sondern die (möglicherweise uneinheitliche) Auslegung der GoB widerspiegelt.

► *Zeitpunkt der Aktivierung und Passivierung*: Die zeitliche Zuordnung von Aktiva und Passiva folgt nach Abs. 1 ebenfalls den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 620, 673, 700). Für den Zeitpunkt der Aktivierung von Dividendenansprüchen (s. Anm. 621) hat die Rspr. aber von den handelsrechtl. GoB (zu deren Auslegung BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/83 – Tomberger, BGHZ 137, 378; EuGH v. 27.6.1996 – C-234/94 – Tomberger, EuGHE 1996, I-3133) abweichende Kriterien entwickelt und dies mit besonderen strechtl. „Sachgesetzlichkeiten“ begründet (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter II.13.b; s. Anm. 621). Diese Rspr. schränkt den Maßgeblichkeitsgrundsatz über den Begriff des WG für den Zeitpunkt der Bilanzierung ein.

► *Fehlerbegriff des Handels- und Steuerbilanzrechts*: Nach der Rspr. bemisst sich ein ex post im Rahmen der Zulässigkeit einer Steuerbilanzberichtigung zu beurteilender Widerspruch des Bilanzansatzes zu den GoB (s. § 4 Anm. 398, 403, 409) nach von den GoB losgelösten eigenständigen Kriterien (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.d). Diese Rspr. ist im Schrifttum als

weitere Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch teleologische Reduktion des Abs. 1 verstanden worden (HENNRICHS, NZG 2013, 681 [685]). Sie lässt sich uE aber weniger weitreichend als Auslegung des § 4 Abs. 2 begreifen, die die Geltung der in Abs. 1 geregelten Maßgeblichkeit nicht adressiert.

Teleologische Reduktion der materiellen Maßgeblichkeit für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte:

► *Verwaltungspraxis und Rechtsprechung:* Nach der Verwaltungspraxis und der Rspr. ist Abs. 1 Satz 1 mit dem Zweck der stl. Gewinnermittlung, die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nach objektiven Kriterien zu beurteilen, einschränkend auszulegen, um handelsrechtl. Ansatzwahlrechte auszuschließen. Ansatzwahlrechte der GoB gelten danach nicht für die stl. Gewinnermittlung. Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte reduzieren sich auf Aktivierungsgebote. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte reduzieren sich auf Passivierungsverbote.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 3, 4; v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291, unter II.3.a; best. durch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc.

► *Schrifttum:* Ein Teil des Schrifttums lehnt der Verwaltungspraxis und der Rspr. folgend die Übernahme handelsrechtl. Ansatzwahlrechte mit dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („auszuweisen ist“) ab oder erkennt in handelsrechtl. Wahlrechten keine GoB.

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 113; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 119; MOXTER, BB 1997, 195 (196); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405.

Nach der Gegenauffassung können zumindest handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte auch in der StBil. ausgeübt werden.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 185a; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 30; GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 147; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 102.

Stellungnahme: Die vielzitierte Formel der Beschränkung handelsrechtl. Ansatzwahlrechte in der StBil. ist uE weder gerechtfertigt noch nach dem BilMoG weiter bedeutsam. Die Rspr. begründet die Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur Reduktion handelsrechtl. Wahlrechte mit einer objektiv durch den Leistungsfähigkeitsgrundsatz vorgeprägten Gewinndefinition („voller Gewinn“), die uE nicht hinreichend begründet ist.

Ebenso DRÜEN, FR 2001, 992 (994), „Da es keinen (...) von den Gewinnermittlungsvorschriften losgelösten Gewinn gibt (...), gibt es ebensowenig einen ‚vollen‘ Gewinn wie einen ‚halbvollen‘ oder einen ‚leeren‘ Gewinn, sondern nur den gesetzlich normierten Gewinn“; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (309); HENNRICHS, NZG 2013, 681 (684), „die objektiv richtige Bilanz gibt es nicht“.

Zugleich überzeugt die Beschränkung der handelsrechtl. Wahlrechte mit dem Ziel der Objektivierung nicht, wenn zugleich strechtl. Wahlrechte bestehen und durch die Verwaltungspraxis sogar reaktiviert werden (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 13), die keinem erkennbaren Zweck dienen (zB Teilwertabschreibung; ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [398]). Mit dem BilMoG ist unter den handelsrechtl. Ansatzwahlrechten, die nicht durch vorrangige strechtl. Vorschriften überlagert werden, nur das handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht für das Disagio in § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB relevant geblieben, für das nach einer Auffassung im Schrifttum aber bereits nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 strechtl. eine Aktivierungspflicht besteht (KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 [1281]).

Vorrangige GoB-konforme Ansatzvorschriften:

- ▶ *Beispiele:* Abs. 4b Satz 1 und Abs. 5 enthalten den handelsrechtl. GoB im Rang vorgehende und diesen inhaltlich entsprechende Ansatzvorschriften (s. Anm. 2103, 2150, 2165).
- ▶ *Bedeutung und Auslegung GoB-konformer Ansatzvorschriften:*
- ▷ *Konservierungsfunktion:* GoB-konforme stl. Ansatzvorschriften kopieren die GoB für das StRecht und koppeln diese Kopie von Fortentwicklungen des Originals ab. Erkennbar wird diese Funktion dort, wo sich die handelsrechtl. GoB weiterentwickelt haben, etwa am Beispiel von Abs. 2, der bis zum BilMoG einen GoB wiedergab und nunmehr die alte Rechtslage für das StRecht gegen handelsrechtl. in § 248 Abs. 2 HGB eingefügte Ausnahmen vom Bilanzierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB absichert und damit die Maßgeblichkeit durchbricht. Eine ähnliche, allerdings nachträglich begründete konservierende Funktion hat Abs. 1a (s. Anm. 1700). GoB-konforme Ansatzvorschriften begründen die Gefahr einer vom Gesetzgeber unvorhergesehenen, punktuellen und deshalb unsystematischen Auseinanderentwicklung der handels- und strechtl. GoB und sind deshalb rechtspolitisch abzulehnen.
- ▷ *Ablösungsfunktion:* Eigenständige strechtl. Regelungen erleichtern zwar technisch eine eigenständige Auslegung der GoB. Sie sind aber entsprechend den handelsrechtl. GoB auszulegen, wenn nicht besondere stl. Regelungszwecke eine abweichende Interpretation gebieten.

Vorrangige GoB-widrige Ansatzvorschriften:

- ▶ *Beschränkungen der Aktivierung und Passivierung:*
- ▷ *Restriktives Verrechnungsverbot:* Abs. 1a enthält ein über § 246 Abs. 2 Sätze 1–3 HGB hinausgehendes Verrechnungsverbot für Posten der Aktiv- und Passivseite (s. Anm. 1700).
- ▷ *Restriktives Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter:* Abs. 2 enthält ein über § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB hinausgehendes Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle WG (s. Anm. 1752).
- ▷ *Zeitweiliges Passivierungsverbot für gewinnabhängige Verpflichtungen:* Abs. 2a begründet ein, uE GoB-widriges, zeitweiliges Passivierungsverbot für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen (s. Anm. 1900).
- ▷ *Mindestvoraussetzungen für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen:* Abs. 3 regelt GoB-widrige Mindestvoraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (s. Anm. 1952).
- ▷ *Passivierungsbeschränkungen für Dienstjubiläumszusagen:* Abs. 4 enthält GoB-widrige Passivierungsbeschränkungen für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumszusagen (s. Anm. 2000).
- ▷ *Passivierungsverbote für Drohverlustrückstellungen:* Abs. 4a enthält ein – uE GoB-widriges – Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (s. Anm. 2052).
- ▷ *Passivierungsverbot für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe:* Abs. 4b Satz 2 enthält ein besonderes Passivierungsverbot für bestimmte Rückstellungen für zukünftige Auszahlungen, die AHK ähnlich sind (s. Anm. 2100).
- ▶ *Steuerliche Passivierungswahlrechte:* Siehe Anm. 651–660.
- ▶ *Auslegung GoB-widriger Ansatzvorschriften:* GoB-widrige Ansatzvorschriften regeln rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz und

sind deshalb unter Berücksichtigung ihres rechtfertigenden Zweckes und der allgemeinen GoB auszulegen. Danach ist der Geltungsbereich von Ansatzvorschriften, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen, eng am Zweck orientiert zu bestimmen. Die Rechtsfolgen sind ausgehend von den handelsrechtl. GoB und dem die Abweichungen rechtfertigenden Zweck zu bestimmen.

ee) Bewertung (Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit)

259 (1) Grundsatz

Nach Abs. 1 Satz 1 sind die handelsrechtl. GoB auch für die Bewertung maßgeblich.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 1, 5; v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, unter II.2.b dd; v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.5.c; anders noch BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, unter II.3; v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 unter II.3.b aa, mit Anm. ADRIAN, WPg 2013, 463 (466); BEISSE, BB 1980, 637 (641 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 186; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 31; DÖLLERER, BB 1987, Beil. 12, 14; DZIADKOWSKI, WPg 1988, 409 (411); FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342 (1343); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 148; HOFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 326; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 121; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 18, 21; KORT, FR 2001, 53 (57); KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 (343); KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 5; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 337; ROBISCH, DStR 1993, 998; SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (146); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 110; WASSERMAYER, DSjG 14 (1991), 29 (38 f.); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405; WOERNER, BB 1976, 1569 (1570). Vgl. § 6 Anm. 47.

Die Gegenauffassung, nach der Abs. 1 nur die Maßgeblichkeit der GoB für den Ansatz vorschreibt,

HUMMEL, FR 2010, 163 (166 f.); TANZER, DSjG 7 (1984), 55 (78).

überzeugt uE nicht, weil Ansatz und Bewertung im Bilanzansatz zusammenhängen und nicht völlig unabhängig nach zwei getrennten Regelungssystemen beurteilt werden können. Der Wortsinn der Formulierung „ansetzen“ in Abs. 1 Satz 1 spricht nicht gegen die Bewertungsmaßgeblichkeit. Er schließt auch den Wertansatz ein. Mit der Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG spricht schließlich im geltenden Recht auch der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 für die Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung, soweit keine stl. Vorschriften vorgehen.

260 (2) Bewertungsvorbehalte (§ 5 Abs. 6)

Abs. 6 stellt klar, dass speziellere strechtl. Vorschriften für die Bewertung widersprechenden GoB vorgehen (s. Anm. 2360).

261 (3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen

Teilwert: Mit dem Teilwert entwickelte die Rspr. früh

RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87; PrOVG v. 5.3.1907, PrOVGE 50, 113, 114; PrOVG v. 10.2.1911, PrOVGE 58, 168.

einen eigenständigen korrigierenden Bewertungsmaßstab (s. § 6 Anm. 260) für das StRecht, an den vorrangige stl. Bewertungsregeln anknüpfen (s. § 6 Anm. 572).

Anschaffungs- und Herstellungskosten:

► *Grundsatz:* Die Bewertungsbegriffe der AK und der HK werden nach Abs. 1 Satz 1 durch die handelsrechtl. GoB definiert, weil keine vorrangige strechtl. Begriffsdefinition besteht (s. § 6 Anm. 271, § 6 Anm. 455).

► *Folgerichtige Begriffskonkretisierungen:* Für anschaffungsnahe Aufwendungen wird der maßgebliche handelsrechtl. AK-Begriff durch § 6 Abs. 1 Nr. 1a GoB-konform konkretisiert (s. § 6 Anm. 267). Für den Tausch einzelner WG stellt § 6 Abs. 6 die nach den GoB geltenden Grundsätze klar (s. § 6 Anm. 1478). Für bestimmte Sonderfälle, etwa zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises (s. § 6 Anm. 304, 307) und zur Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge (s. § 6 Anm. 384) hat die Rspr. innerhalb der handelsrechtl. GoB Anwendungsgrundsätze und -regeln entwickelt, ohne die Maßgeblichkeit zu durchbrechen.

► *Unentgeltlich erworbene materielle Wirtschaftsgüter:* Für unentgeltlich erworbene WG enthält § 6 Abs. 3 eine Ausnahme vom handelsrechtl. AK-Begriff (s. § 6 Anm. 1424).

(4) Bewertungswahlrechte

262

Schrifttum: DETTMEIER, Steuerrechtliche Wahlrechte nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Die große Freiheit?, NWB 2009, 3484; ERNSTING, Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG, FR 2010, 1067; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; KÜNKELE/ZWIRNER, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, 2099; PYSZKA, Ausübung steuerlicher Bilanzierungswahlrechte bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, DStR 2010, 1372; DIETEL, Steuerliches Wahlrecht zur Teilwertabschreibung und Stetigkeit, DB 2012, 483; KAHLE/HILLER/VOGEL, Bewertungswahlrechte und Bewertungsmaßstäbe im Umwandlungsfall in Handels- und Steuerbilanz, FR 2012, 789.

Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte:

► *Verwaltungspraxis und Rechtsprechung:*

▷ *Grundsatz:* Nach der Verwaltungspraxis gelten Bewertungswahlrechte der handelsrechtl. GoB grds. auch für die stl. Gewinnermittlung, soweit keine eigenständigen stl. Regelungen bestehen (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 5).

Beispiele: Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB.

Demgegenüber führen nach der Rspr. zu § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB handelsrechtl. Bewertungswahlrechte zum Ansatz des höchsten nach Handels- und StRecht zulässigen Werts, soweit nicht auch nach StRecht ein entsprechendes Bilanzierungswahlrecht besteht.

BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

▷ *Ausnahme:* Bezogen auf § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB folgt die Verwaltungspraxis der Rspr. und nimmt für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung eine Aktivierungspflicht an.

R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8.

Diese Verwaltungspraxis soll aber erst in unbestimmter Zukunft durchgesetzt werden.

Fußnote 1 zu R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 25.3.2013, BStBl. I 2013, 296.

► *Schrifttum*: Ein Teil des Schrifttums geht von einer allgemeinen Systematik aus, die handelsrechtl. Wahlrechte in der stl. Gewinnermittlung generell ausschließt und eine Aktivierung des höchsten sowie eine Passivierung des niedrigsten handelsrechtl. zulässigen Werts gebiete

EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 494; ähnlich KÜTING/LORSON, DStR 1994, 729 (733); MATHIAK, DStJG 7 (1984), 97 (113); RAUPACH, FS Moxter, 1994, 102 (117).

und nur ausnahmsweise unter Vereinfachungsgesichtspunkten Durchbrechungen zuliebe.

HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 (921); KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 6 Rn. 199; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2409); WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348 (1353).

Ein anderer Teil des Schrifttums betont demgegenüber die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der auch handelsrechtl. Wahlrechte einschließen würde.

GEBERT/BLASIUS, FR 2010, 408 (409); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 102.

► *Stellungnahme*: Nach überzeugender Auffassung gelten handelsrechtl. Bewertungswahlrechte allg. auch für die stl. Gewinnermittlung, soweit sie der Bewertungsvereinfachung dienen, weil sie mit diesem Zweck mit den Grundsätzen der stl. Gewinnermittlung übereinstimmen. Bei anderen handelsrechtl. Wahlrechten ist zu hinterfragen, ob sie mit den GoB vereinbar sind (s. § 6 Anm. 461).

Steuerliche Bewertungswahlrechte:

► *Kodifizierte GoB-konforme Bewertungswahlrechte*:

▷ *Wahl der AfA-Methode*: § 7 gewährt ein Wahlrecht der AfA-Methode, das abhängig vom VZ unterschiedlich weit reicht (vgl. § 52 Abs. 21a), hinter den GoB zurückbleibt, aber in dieser Teilmenge mit diesen übereinstimmende Wahlmöglichkeiten gewährt (s. § 7 Anm. 20, § 7 Anm. 233, § 7 Anm. 278).

▷ *Bewertungsvereinfachung für gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens*: § 6 Abs. 1 Nr. 2a beschr. die nach den handelsrechtl. GoB zulässigen Bewertungsvereinfachungsmethoden auf die LiFo-Methode, gewährt aber bezogen auf diese ein GoB-konformes Wahlrecht (s. § 6 Anm. 1123c).

► *Nicht kodifizierte GoB-konforme Bewertungswahlrechte*: Die Verwaltungspraxis erkennt eine Reihe von Bewertungswahlrechten an, die sich aus den GoB ableiten, ohne auf eigenständigen strechtl. Wertungen zu beruhen.

Beispiele: Wahlrecht für Investitionszuschüsse (R 6.5 Abs. 2 EStR, vgl. § 6 Anm. 591, HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 [920]); Wahlrecht zur Gruppenbewertung (R 6.8 Abs. 4 EStR); Wahlrecht zur Festbewertung (R 5.4 Abs. 3 EStR, H 6.8 EStH).

Nicht auf GoB beruht die Verwaltungspraxis zur Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR). Diese spiegelt eine abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen auf der Grundlage des § 163 Satz 2 AO (s. Anm. 147).

► *Kodifizierte GoB-widrige Bewertungswahlrechte*:

▷ *Pensionsrückstellungen*: § 6a enthält kein Wahlrecht. Er regelt zusätzliche Voraussetzungen („darf [...] nur“) für den Ansatz von Pensionsrückstellungen, die nach den GoB auszuweisen sind (s. § 6a Anm. 16).

▷ *Übertragung stiller Reserven*: § 6b gewährt ein Wahlrecht zur Minderung der AHK aus der Veräußerung bestimmter WG des AV und regelt damit eine Ausnahme von der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. AHK-Begriffe, die mit wirtschaftspolitischen Zielen gerechtfertigt wird (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 14; s. § 6b Anm. 3).

- ▷ *Gebäude-AfA*: § 7 Abs. 4 Satz 2 regelt ein Wahlrecht zur Bemessung der ND von Gebäuden nach GoB abw. von den in § 7 Abs. 4 Satz 1 typisierend und von wohnungsbaupolitisch beeinflussten Überlegungen geregelten Nutzungsdauern (s. § 7 Anm. 421).
- ▷ *Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen*: §§ 7g–7i regeln Wahlrechte der Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, die den GoB vorgehen und mit kultur-, sozial-, wirtschafts- und wohnungsbaupolitischen Gründen gerechtfertigt werden (s. § 7g Anm. 3, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1).
- ▷ *Teilwertabschreibung* (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2): Nach der Verwaltungspraxis regeln § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 den Abschreibungsgeboten der GoB bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB) vorgehende stl. Wahlrechte einer Teilwertabschreibung. Der Stpfl. könne auf eine handelsrechtl. gebotene Teilwertabschreibung verzichten.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15.

Ein Teil des Schrifttums folgt der Verwaltungspraxis mit dem Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 („kann“).

GEBERT/BLASIUS, FR 2010, 408 (412); HERZIG, DStR 2010, 1900 (1902); HERZIG, DB 2012, 1343 (1347); KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2266); PRINZ, DB 2010, 2069 (2071).

Ein anderer Teil des Schrifttums betont überzeugend den fehlenden Zweck eines stl. Wahlrechts zur Teilwertabschreibung und den ausdrücl. gegen die Reaktivierung dieses Wahlrechts gerichteten Willen des Gesetzgebers (s. Anm. 155). Deshalb besteht uE kein GoB-widriges stl. Wahlrecht der Teilwertabschreibung.

ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 (398); HOFFMANN in LBP §§ 4, 5 Rn. 331; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (536); WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348 (1349 f.).

- ▶ *Kodifizierte GoB-beeinflussende Bewertungswahlrechte*:
- ▷ *Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter*: § 6 Abs. 2 enthält ein den handelsrechtl. GoB und den Vorschriften über die AfA in § 7 vorgehendes stl. Bewertungswahlrecht, das anstelle der AfA nach § 7 für GWG auch Absetzungen in Höhe der AHK im Anschaffungsjahr erlaubt (s. § 6 Anm. 1277). Dieses ursprünglich strechtl. Wahlrecht hat die handelsrechtl. GoB beeinflusst, die dieses Wahlrecht mit übereinstimmenden Voraussetzungen übernommen haben (BALLWIESER in MüKo-HGB III. § 253 Rn. 47; SCHUBERT/ANDREJEWSKI/ROSCHEN in Beck Bil-Komm. IX. § 253 HGB Rn. 275; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 253 HGB Rn. 14).
- ▷ *Poolabschreibung*: § 6 Abs. 2a gewährt unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 bis zur Wertgrenze von 1 000 € abw. vom Einzelbewertungsgrundsatz die Bildung eines Sammelpostens der auf fünf Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben wird. Die Regelung ist erstmals mit UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 in das Gesetz eingefügt worden (s. § 6 Anm. 1302) und ist für die handelsrechtl. GoB teilweise rezipiert worden.

BALLWIESER in MüKo-HGB III. § 253 Rn. 47; SCHUBERT/ANDREJEWSKI/ROSCHEN in Beck Bil-Komm. IX. § 253 HGB Rn. 275; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXVI. § 253 HGB Rn. 14, für Sammelposten von untergeordneter Bedeutung; IDW FN 2007, 506.

263 ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit)

Schrifttum: WICHMANN, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz hinsichtlich der Gliederung unter besonderer Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 1197; BROKAMP/HÖLZER, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; GÖBEL, Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital aus steuerrechtlicher Sicht: Der „Prüfungsmarathon“ von der Finanzierungsfreiheit bis zur Zinsschranke, DStZ 2010, 742; GROSSE, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; BEYER, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung eines Debt-Equity-Swap mit Genussrechten bei Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 2199; BREUNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494; KROENER, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg?, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland vom 24.12.2011, Ubg 2012, 115; SCHRECKER, Mezzanine-Kapital im Handels- und Steuerrecht, Diss., Speyer, Berlin 2012; BREUNINGER, Gilt im Steuerrecht die Maßgeblichkeit bei der Bilanzierung von Genussrechten?, JbFfSt. 2012/2013, 308; LEY, Das Eigenkapital der abgeleiteten Steuerbilanz und der E-Bilanz, DStR 2013, 271; HÖNG, Der Debt-Mezzanine-Swap in Handels- und Steuerbilanz, Ubg 2014, 27.

Grundsatz: Die handelsrechtl. GoB gelten nach Abs. 1 Satz 1 auch für die Zuordnung der Bilanzposten innerhalb der Bilanzgliederung (Bilanzausweis),

PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 348, 473; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 92, 306; WICHMANN, DB 1994, 1197.

zumindest soweit diese für die stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bedeutsam ist.

BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781, unter II.1.a; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 79.

Einzelfälle:

► *Anlage- und Umlaufvermögen:* Für die Abgrenzung von AV und UV sind die handelsrechtl. GoB maßgeblich (s. Anm. 580).

► *Eigenkapital und Fremdkapital:* Für die Zuordnung von Finanzinstrumenten zum Fremdkapital, das das Eigenkapital als Saldo des BV mindert, sind für den BV-Vergleich und damit für den Ausweis in der StBil. die handelsrechtl. GoB maßgeblich, wenn keine strechtl. Bilanzierungsregeln vorgehen. Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG über die Nichtabzugsfähigkeit von Genussrechtsvergütungen ist keine Abs. 1 vorgehende Regelung über den Bilanzausweis.

Zutreffend für Debt-Mezzanine-Swaps: OFD Rhld. v. 14.12.2011, GmbHR 2012, 543; ACHENBACH in DJPW, § 8 Abs. 3 Rn. 219 f.; BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 (274); GROSSE, DStR 2010, 1397 (1398); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 111.

Die Gegenansicht, nach der mezzanine Finanzinstrumente, die nach den handelsrechtl. GoB als Eigenkapital auszuweisen sind, aber die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG (s. § 8 KStG Anm. 175) nicht erfüllen, in der StBil. als Fremdkapital ausgewiesen werden müssen,

BREUNINGER, JbFfSt. 2012/2013, 308; BREUNINGER/ERNST, GmbHR 2012, 494 (496 f.); HÖNG, Ubg 2014, 27 (32); KROENER/MOMEN, DB 2012, 829 (830); LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115 (116); SCHRECKER, Mezzanine-Kapital im Handels- und Steuerrecht, 2012, 119.

überzeugt uE nicht, weil § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG weder Regelungen noch Wertungen für den Ausweis in der StBil. entnommen werden können. Diese Vorschrift regelt zum einen nur die stl. Behandlung der Kapitalvergütungen

und nicht die bilanzielle Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital und zum anderen bewirkt sie bezogen auf diese als Einkünftermittlungsnorm eine außerbilanzielle Korrektur des Einkommens der KapGes. (s. § 8 KStG Anm. 201). Umgekehrt können aber auch dem Ausweis in der StBil. keine Aussagen über die Qualifikation eines mezzaninen Finanzinstruments als Genussrecht iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG entnommen werden (s. § 8 KStG Anm. 230).

Einstweilen frei.

264–269

b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

aa) Meinungsstand

(1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990)

270

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis entnahm allen Fassungen des Abs. 1 vor dem WoBauFG v. 22.12.1989 ein traditionelles, dem Maßgeblichkeitsgrundsatz immanentes Gebot der einheitlichen Ausübung handelsrechtl. Bewertungswahlrechte (sog. formelle Maßgeblichkeit) sowie inhaltsgleicher handels- und strechtl. Wahlrechte (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit) in der HBil. und StBil.

Abschn. 34 und 35 EStR 1987; SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (152 f.).

Rechtsprechung: Die Rspr. hatte sich vor dem WoBauFG, mit dem Abs. 1 um eine Regelung für die sog. umgekehrten Maßgeblichkeit ergänzt worden war (s. Anm. 153), zuletzt uneinheitlich in der Frage entwickelt, ob aus Abs. 1 ein der Verwaltungspraxis entsprechendes Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung gefolgert werden könne.

Einerseits BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BFHE 144, 25, unter 4: „Gebunden sind der Steuerpflichtige und das Finanzamt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags aber nicht nur an die abstrakten Normen des EStG über die Gewinnermittlung, sondern grundsätzlich auch an den im Einzelfalle gewählten Bilanzansatz, soweit gesetzlich Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte eingeräumt sind. Der Senat gewinnt diese Rechtsauffassung primär aus der Überlegung, daß bilanzsteuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der Regel durch entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz auszuüben sind, die ihrerseits für die bilanzsteuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich ist“. Andererseits BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BFHE 144, 14, zur Beibehaltung von Sonderabschreibungen in späteren Wj. Zur älteren Rspr. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 182 ff.

Schrifttum: Im Schrifttum war bis zum WoBauFG umstritten, ob Abs. 1 ein als formelle und bei parallel bestehenden handels- und strechtl. Wahlrechten als umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnetes Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung zu entnehmen sei.

Zum Meinungsstand vor dem WoBauFG mwN: BORDEWIN, DStR 1988, 668; HAEGER, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 41; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 134, B 141; KLUGE, StuW 1970, Sp. 685 (699); LAUSE/STIEVERS, BB 1990, 24 (25); MEINCKE, StuW 1990, 15 (20); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 366, 481; RAUPACH, BFuP 1990, 515 (516 ff.); RAUPACH in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (106); SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (151); SCHULZE-OSTERLOH, FR 1986, 545; TANZER, DStJG 7 (1984), 55 (93); THIEL, DB 1989, 537; WASSERMEYER, DStJG 14 (1991), 29 (31); WETZEL, Die Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt, 1984, 53.

271 (2) **Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)**

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis sah sich durch die Ergänzung des Abs. 1 durch das WoBauFG um einen Satz 2 mit dem Wortlaut, „Steuerrechtliche Wahlrechte sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“, bestätigt und erkannte darin die Klarstellung eines zuvor bereits in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Gebots der einheitlichen Wahlrechtsausübung.

BTDruks. 11/2157, 139; MEURER, FR 2009, 117 (118).

Rechtsprechung: Die Rspr. entnahm nach der Ergänzung des Abs. 1 durch das WoBauFG Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 idF des WoBauFG ein allgemeines Gebot der einheitlichen Ausübung von handelsrechtl. sowie inhaltsgleichen handels- und strechtl. Wahlrechten in HBil. und StBil.,

BFH v. 20.6.2000, VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, unter II 2d cc.

begrenzte dieses Gebot aber auf das Jahr der Ausübung des Wahlrechts. Ein Gebot der Beibehaltung der Wahlrechtsentscheidung in Folgejahren war Abs. 1 idF WoBauFG danach nicht zu entnehmen.

BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187, unter II.1.b.

Schrifttum: Das Schrifttum folgte bezogen auf Abs. 1 idF des WoBauFG der Rspr. und der Verwaltungspraxis und folgerte aus Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 idF WoBauFG ein Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung sowohl für GoB-Wahlrechte als auch für GoB entsprechende stl. Wahlrechte, das die Ausübung stl. Wahlrechte ausschloss, denen kein handelsrechtl. Wahlrecht entsprach.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 194; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 133; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 22; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 377, 483; WASSERMAYER, DStJG 14 (1991), 29 (34 ff.); STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 193, 220, 240; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2406).

272 (3) **Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009)**

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis leitet nach der Reformulierung des geltenden Abs. 1 durch das BilMoG v. 25.5.2009 aus Abs. 1 Satz 1 zwar weiter ein grundsätzliches Gebot der einheitlichen Ausübung von allein handelsrechtl. geregelten Bewertungswahlrechten in HBil. und StBil. ab.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 6, 7, 8.

Nach geänderter und seit dem VZ 2009 geübter Verwaltungspraxis dürfen aber Wahlrechte, die nur strechtl. Vorschriften entnommen werden können oder inhaltsgleich in den GoB und in strechtl. Vorschriften enthalten sind, unabhängig von handelsrechtl. Vorschriften und unterschiedlich in HBil. und StBil. ausgeübt werden.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 13, 16, 24.

Rechtsprechung: In der Rspr. ist die Frage der einheitlichen Wahlrechtsausübung für den geltenden Abs. 1 bislang offen geblieben.

Schrifttum: Eine Gestaltungsoptionen erwägende Auffassung differenziert mit der Verwaltungspraxis zwischen handelsrechtl. Bewertungswahlrechten, die sich nur aus den GoB ergeben und solchen, die auch oder nur in eigenständigen strechtl. Vorschriften geregelt sind und deshalb eine unterschiedliche Wahlrechtsausübung ermöglichen würden. Sie beruft sich dabei auf den Wortlaut des reformulierten Abs. 1 Satz 1.

BRUCKMEIER/ZWIRNER/BUSCH, DStR 2010, 237 (241); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 202; DÖRFLEDER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (386 f.); ERNSTING, FR 2010, 1067 (1068); GEBERTH/BLASIUS, FR 2010, 408 (412); HERZIG, DStR 2010, 1900 (1903); HERZIG/BRIESEMEISTER,

DB 2010, 917; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 (929); KAHLE, Ubg 2011, 178 (179); KAHLE, StuB 2011, 163 (170); KÜNKELE/ZWIRNER, StuB 2013, 3 (4); KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2264); MITSCHKE, FR 2010, 214 (218); ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 934 (935); OTT, StuB 2009, 469 (470); PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (155); PRINZ, DB 2010, 2069 (2071); RICHTER, GmbHR 2010, 505 (508); THIEL, FS Meinicke, 2010, 733 (749); WEBER-GRELLET, DB 2009, 2402 (2403); WERTH, DStZ 2009, 508 (509 f.); ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305. Zum RegE-BilMoG: STOBBE, DStR 2008, 2432 (2433); THEILE, DStR 2009, 2384; THEILE/HARTMANN, DStR 2008, 2031 (2033 f.); KIRSCH, DStZ 2008, 561 (565).

Eine zweite Ansicht differenziert, ebenfalls ausgehend vom Wortlaut des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2 („anderer Ansatz“), zwischen ausschließlich handelsrechtl. begründeten Wahlrechten sowie GoB-konformen strechtl. Wahlrechten, für die weiterhin das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung gelte und GoB-widrigen strechtl. Wahlrechten, die unabhängig vom Ansatz in der HBil. ausgeübt werden könnten.

FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342 (1343); SCHENKE/RISSE, DB 2009, 1957 (1959); WEHRHEIM/FROSS, StuW 2010, 195 (202); WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348 (1350).

Eine dritte, zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten zu Lasten einer objektivierten Gewinnermittlung ablehnende Auffassung differenziert nach dem Zweck der Wahlrechte und lässt eine unterschiedliche Ausübung nur für stl. Wahlrechte mit Subventionszweck zu. Diese Auffassung begründet ihren Standpunkt mit der Entstehungsgeschichte des BilMoG und mit den übergeordneten Maßstäben und Wertungen der stl. Gewinnermittlung.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DB 2009, 2570 (2572); CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 54; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 (400); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 106; HENNRICHS, GmbHR 2010, 17 (21); HENNRICHS, Ubg 2009, 533 (536, 543); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 329; HOFFMANN, StuB 2009, 515 (516); HOFFMANN, StuB 2009, 787; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 150.5; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (538); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 62; wohl auch SCHEFFLER, StuB 2009, 836 (839).

bb) Stellungnahme

273

Abs. 1 gebietet die einheitliche Ausübung handels- und strechtl. Wahlrechte, die keinen über die Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit hinausreichenden Zweck verfolgen. Das ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte, der systematischen Stellung des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2 und dem Zweck der Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG. Der Wortlaut des Abs. 1 deckt sowohl die Verwaltungspraxis als auch alle im Schrifttum bisher vertretenen Auffassungen (ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [396]). Die Auslegung des Abs. 1 muss daher von der Entstehungsgeschichte, der systematischen Stellung und dem Zweck der Regelung ausgehen. Der ungewöhnlich deutlich in der Regierungsbegründung, den Stellungnahmen des BRat, der darauf bezogenen Erwidrerung der BReg., den Ausschussberichten und in den Plenarprotokollen dokumentierte Wille des Gesetzgebers (s. Anm. 116) verband das BilMoG zum einen mit dem Ziel der Stärkung des Informationsgehalts der HBil. und zum anderen mit der Überzeugung, an den Regeln der stl. Gewinnermittlung nichts ändern zu wollen. Daraus lässt sich folgern, dass gegenüber der bis zum BilMoG bestehenden Rechtslage keine zusätzlichen stl. Wahlrechte geöffnet werden sollten (ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [396]; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 [400]; HENNRICHS, Ubg 2009, 533 [536]; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 [535]). Im Schrifttum waren mit der durch das BilMoG abzuschaffenden umgekehrten Maßgeblichkeit zudem üblicherweise nur subventionelle Steu-

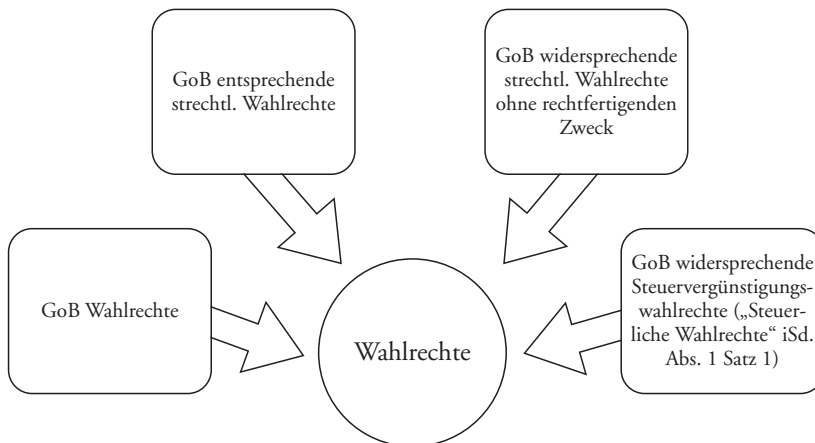
ervergünstigungen verbunden worden (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 479). Die systematische Stellung des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2. qualifiziert den Wahlrechtsvorbehalt („... es sei denn ...“) als Ausnahme vom Grundsatz der Maßgeblichkeit, die eng auszulegen ist (ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [397]). Der Zweck des Abs. 1, die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nach objektiven Regeln zu bestimmen, setzt der Ausübung von Wahlrechten Grenzen durch ein Rechtfertigungsbedürfnis. Während sich stl. Subventionswahlrechte durch ihren Lenkungszweck rechtfertigen lassen, ist dies für die übrigen Wahlrechte nicht der Fall. Diese müssen zumindest durch das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung in ihrer Willkürlichkeit gebunden werden (ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [396]; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 [400]; HENNRICH, Ubg 2009, 533 [536]; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 [537]).

274–279 Einstweilen frei.

c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts

280 aa) Steuerliches Wahlrecht

Begriff: Steuerliche Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 sind durch strechtl. Vorschriften geregelte GoB-widrige Ansatz- und Bewertungswahlrechte, die einen über die Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit hinausreichenden Zweck verfolgen. Das weitere Begriffsverständnis der Verwaltungspraxis und eines Teils des Schrifttums, nach dem alle im StRecht formulierten Bewertungswahlrechte unter diese Vorschrift zu fassen sind (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 13, 16, Anm. 272), überzeugt uE aus den o.g. Gründen (s. Anm. 273) nicht.



Beispiele für steuerliche Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2:

► *Steuervergünstigungswahlrechte:*

- Verteilung von Erhaltungsaufwendungen für Gebäude in Sanierungsgebieten nach §§ 4 Abs. 8, 11a, 11b (s. § 4 Anm. 2106).
- Ausgleichsposten bei Entnahme nach § 4g Abs. 1 Satz 1, wenn er, wie von uns vertreten, als Bilanzposten qualifiziert wird.

§ 4g Anm. 21; vgl. zum Rechtscharakter des Ausgleichsposten als Bilanzposten HEINCKE in SCHMIDT XXXII. § 4g Rn. 20; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 11; aA, Merkposten außerhalb der Bilanz: CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 4g Rn. 11.

- Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach §§ 6b, 6c (s. § 6b Anm. 50, § 6c Anm. 8).
- Abschreibungsmethodenwahlrechte, denen (auch) ein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zu Grunde liegt, etwa die für frühere VZ geltenden § 7 Abs. 2 und § 7 Abs. 5 (vgl. § 7 Anm. 272).
Insoweit zutr. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 18.
- Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1, Abs. 2 (s. § 7g Anm. 24, 106).
- Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmalen nach §§ 7h, 7i (s. § 7a Anm. 4).
- Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 für unrealisierte Gewinne aus auszuweisenden Wertsteigerungen in Finanzinstrumenten des Handelsbestands (s. § 6 Anm. 1124d).
- Bewertungsfreiheiten und erhöhte Absetzungen nach §§ 81–82i EStDV.
- Steuerfreie Rücklagen für die Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds nach § 3 Forstschädenausgleichsgesetz.
- ▶ *Steuerliche Billigkeitswahlrechte nach § 163 Satz 2 AO:*
- Wahlrecht zur Bewertung des Barwerts der Rente als AK eines WG nach GoB oder nach §§ 12 ff. BewG des R 6.2 EStR 2012.
- Wahlrecht zur Behandlung von Investitionszuschüssen und Investitionszulagen unter den Voraussetzungen des R 6.5 EStR 2012.
- Rücklagen für Ersatzbeschaffung unter den Voraussetzungen des R 6.6 EStR 2012.
- Gewinnmindernde Rücklage zur Verteilung des Gewinns aus der Rückstellungsneubewertung zum niedrigeren handelsrechtl. Wert nach BilMoG nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR idF des ESTÄR v. 25.3.2013 (Zur Entstehungsgeschichte dieses Wahlrechts: PRINZ/FELLINGER, Ubg 2013, 362 [365]).

Keine steuerlichen Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 begründen uE:

- ▶ *Handelsrechtliche Ansatzwahlrechte ohne Entsprechung im Steuerrecht:* Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte zu Passivierungsgeboten (s. Anm. 258).
- ▶ *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte ohne Entsprechung im Steuerrecht:*
- Herstellungskosteneinbeziehungswahlrecht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB für Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs und Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen sowie die betriebliche Altersversorgung, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.
Vgl. § 6 Anm. 461, 463h; für diese Kosten gilt nach der Verwaltungspraxis ein Aktivierungsgebot (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8).
- Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB.
- Anders noch § 6 Anm. 465. Es ist auch nach der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 6) einheitlich auszuüben.
- Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB: Festwertansatz und Gruppenbewertung (s. § 6 Anm. 115). Sie sind auch nach der

Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 7) einheitlich anzuwenden.

► *Steuerrechtliche Bewertungswahlrechte ohne Lenkungszweck:*

- Abschreibungsmethodenwahlrecht nach § 7 Abs. 1 Satz 6 (s. § 7 Anm. 233) ist uE einheitlich auszuüben, weil ihm anders als das für bestimmte VZ geltende Wahlrecht zur degressiven AfA bei beweglichen WG nach § 7 Abs. 2 und bei Gebäuden nach Abs. 5 (s. § 7 Anm. 272) kein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zugrunde liegt.
- Verbrauchsfolgeverfahrenswahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) ist uE entgegen der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 17) einheitlich auszuüben, weil dessen Vereinfachungszweck nur einheitlich in der HBil. und StBil. verfolgt werden kann und mit der stl. Vorschrift kein besonderer Lenkungszweck verbunden ist.

Anders noch § 6 Anm. 1123d und ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 (398).

- Wahlrecht zur Sofortabschreibung von gWG nach § 6 Abs. 2 und Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a. Soweit diese Wahlrechte in den GoB eine Entsprechung gefunden haben, sind sie in HBil. und StBil. einheitlich auszuüben.

► *Vorschriften, die kein ausübbares Wahlrecht enthalten:*

- Gebot von Teilwertabschreibungen unter den Voraussetzungen der GoB und den ergänzenden Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2. Diese Vorschrift enthält nach uE überzeugender Ansicht

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DB 2009, 2570 (2572); ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 (398); FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 (400); HENNRICHS, GmbHR 2010, 17 (21); HENNRICHS, Ubg 2009, 533 (541); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 331; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (538); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 26; wohl auch RICHTER, GmbHR 2010, 505 (509).

entgegen der Verwaltungspraxis und eines Teils des Schrifttums

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15; BRUCKMEIER/ZWIRNER/BUSCH, DStR 2010, 237 (238); DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (390); ERNSTING, FR 2010, 1067 (1069); GEBERTH/BLASIUS, FR 2010, 408 (412); HERZIG, DStR 2010, 1900 (1902); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 (919); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 (929); KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2265); MITSCHKE, FR 2010, 214 (218); ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305.

bei verfassungskonformer Auslegung kein ausübbares Wahlrecht.

- Gebot der Bildung von Pensionsrückstellungen unter den Voraussetzung der GoB und den ergänzenden Voraussetzungen des § 6a. Diese Vorschrift enthält kein Wahlrecht (s. § 6a Anm. 5; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 26)

281 bb) Ausübung

Begriff: Ein stl. Wahlrecht iSd. Abs. 1 Satz 1 wird durch GoB-widrige Bilanzierung, Bewertung oder GoB-widrigen Ausweis in der StBil. ausgeübt. Wesensbestimmend für die Ausübung ist ein „anderer Ansatz“ iSd. Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2. Die Andersartigkeit des Ansatzes bezieht sich auf Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1. Anders ist der Ansatz bezogen auf diese Vorschrift, wenn er nicht den handelsrechtl. GoB entspricht.

Abschluss der Ausübung: Ausgeübt sind stl. Wahlrechte mit der Übermittlung der Zusätze und Anmerkungen iSd. § 5b Abs. 1 Satz 2, § 60 Abs. 2 Satz 1

EStDV, die die von den GoB abw. gewählten Ansätze enthalten oder mit der Übermittlung einer entsprechenden StBil. iSd. § 5b Abs. 1 Satz 3, § 60 Abs. 2 Satz EStDV.

cc) Beibehaltung und Stetigkeit

282

Mit der Ausübung ist das stl. Wahlrecht für das wahlrechtsbegründende Ereignis grds. verbraucht. Der gewählte Wertansatz ist nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 fortzuschreiben („wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“).

Ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 203b.

Die Voraussetzungen, unter denen ein stl. Wahlrecht in späteren VZ, auch alternierend (zu dem uE von Abs. 1 nicht umfassten Gestaltungswunsch jährlich wechselnder Teilwertab- und zuschreibungen: ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305 [310 f.]), ausgeübt und rückgängig gemacht werden kann, ergeben sich nicht aus Abs. 1, sondern aus der Vorschrift, die das Wahlrecht gewährt. Die Frage eines eigenständigen stl. Stetigkeitsgebots stellt sich erst, wenn die stl. Wahlrechte auch Methodenwahlrechte umfassen würden, für die die Wahlrechtsvorschriften keine eigenständigen Regelungen enthalten. Die uE von Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 allein umfassten Steuervergünstigungswahlrechte verbrauchen sich aber entweder durch Ausübung oder enthalten eigenständige Regelungen über den Methodenwechsel (vgl. § 6b Abs. 7, § 7 Abs. 3, § 7a; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 [918]). Darüber hinaus sprechen entgegen erster Ansichten im Schrifttum

ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2010, 2099 (2101); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (896); ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305 (307).

das Gebot der Tatbestandsbestimmtheit und der allgemeine Gleichheitssatz für eine Übertragung der Grundsätze des in den § 246 Abs. 3 Satz 1, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB als Verbot willkürlicher Bilanzierung ausgestaltete Stetigkeitsgebot

FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 2010, 218, 265; HENNRICHS, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 281; VELTE StuW 2014, 240 (257).

auf stl. Wahlrechte. Danach bedürfte uE jeder auf stl. Wahlrechte gegründete Bewertungsmethodenwechsel der Rechtfertigung, um eine gleichheitssatzwidrige Willkürlichkeit der stl. Gewinnermittlung zu vermeiden (ähnl. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 333).

dd) Änderung

283

Die Änderung von ausgeübten Bilanzierungswahlrechten stellt nach von uns vertretener Auffassung eine Bilanzänderung dar (s. § 4 Anm. 485), die nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 zulässig ist (s. § 4 Anm. 461). Mit den Überlegungen, dass Bilanz iSd. § 4 Abs. 2 nur die HBil. meint und weder Überleitungsrechnung noch StBil. erfasst (VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [72]), stl. Wahlrechte aber nicht in der so verstandenen Bilanz ausgeübt werden oder einem Verständnis stl. Subventionswahlrechte als verdeckter Ausgestaltung des Antragsprinzips (s. Anm. 722 der Altkommentierung der Einf. ESt. mit Stand Febr. 1990 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), wären stl. Wahlrechte ohne die Schranken des § 4 Abs. 2 bis zum Abschluss des Verfahrens der ersten Instanz oder des Einspruchsverfahrens möglich (s. Anm. 723 der Altkommentierung der Einf. ESt. mit Stand Febr. 1990 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

284 d) **Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognose-spielräumen**

Grundsatz: Prognose- und Ermessensspielräume (vgl. HENNRICHS, AG 2006, 698) bei der Sachverhaltsfeststellung sind einheitlich für die handels- und strechtl. Gewinnermittlung auszuüben. Die handelsrechtl. GoB und die diesen ergänzend vorgehenden strechtl. Gewinnermittlungsregeln können zwar Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen unterschiedlich regeln. Sie bewerten aber denselben Sachverhalt. Soweit deshalb die strechtl. Vorschriften keine besonderen Regeln über die Sachverhaltsfeststellung enthalten, ist der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung ders. Sachverhalt zugrunde zu legen.

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 107; MATHIAK, DStR 1988, 274 (276); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 355.

Beispiele:

► *Nutzungsdauer:* Die bgN eines WG, die im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung durch Schätzung zu ermitteln ist (s. § 7 Anm. 185), kann, anders als vereinzelt im Schrifttum vertreten (ZWIRNER, DStR 2013, 322 [323]), für die stl. Gewinnermittlung nicht länger oder kürzer sein als für die handelsrechtl. Gewinnermittlung, soweit diese und nicht ein anderer Ausschnitt der Lebenswirklichkeit dort maßgeblich ist. Die AfA-Tabellen enthalten für den Stpfl. grds. unverbindliche Beweisregeln für die Beurteilung des Sachverhalts (s. § 7 Anm. 195) und stellen anders als § 7 Abs. 4 keine Typisierungen im materiellrechtl. Sinne dar, die eine eigenständige strechtl. ND begründen könnten.

► *Bestehens- und Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit:* Die Wahrscheinlichkeit des Bestehens und der Inanspruchnahme aus einer ungewissen Verbindlichkeit ist eine Sachverhaltsfrage, die für die handels- und strechtl. Rückstellungsbildung (s. Anm. 694) einheitlich zu beantworten ist und nur dort zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führt, wo strechtl. Vorschriften typisierend vorgehen (zB § 5 Abs. 3; s. Anm. 1950).

285–299 Einstweilen frei.

6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Schrifttum: DÖLLERER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217; YOSHIDA, Methode und Aufgabe der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in BAETGE/MOXTER/SCHNEIDER (Hrsg.), FS Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, 49; KRUSE, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Köln, 3. Aufl. 1978; SCHNEIDER, Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, StuW 1983, 141; BEISSE, Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; MOXTER, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in GROSS (Hrsg.), FS Klaus von Wysocki, Düsseldorf 1985, 17; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 7. Aufl. 1987; EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, Düsseldorf 1989; FEY, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, Düsseldorf 1989; BEISSE, Rechtsfrage der Gewinnung von GoB, BFuP 1990, 499; RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, Berlin 1991; BEISSE, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), FS Karl Beusch, Bonn 1993, 77; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, Düsseldorf 1994; SCHMID/WALTER, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2325; CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, Düsseldorf 1995; EULER, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996; HOSSFELD, Der Vergleich ausgewählter Bilanzierungsgrundsätze in Deutschland und Frankreich, BB 1996, 1707; BEISSE, Wandlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Hundert Jahre „GoB“, in SCHÖN (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; HERZIG, Derivatebilanzierung und GoB-System, in FISCHER/HÖMBERG (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 37; KUPSCH/ACHTERT, Der Grundsatz der Bewertungseinheitlichkeit in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 1403; KUPSCH, Bewertungseinheitlichkeit und Jahresabschluss, in MEFFERT/KRAWITZ (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, FS Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 31; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG 24 (2001), 301; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Frankfurt am Main 2003; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; SCHULZE-OSTERLOH, Fortführungsprinzip und Stichtagsprinzip, DStR 2007, 1006; SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, Düsseldorf 2007; WÜSTEMANN/KIERZEK, Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, ZfbF 2007, 882; BALLWIESER, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 (10/2009); HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 2009; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, Betriebswirtschaftliche Bilanzrechtsforschung und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Werkverträge, Zfb 2009, 31; BAETGE/ZÜLCH, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/2 (9/2010); SCHULZE-OSTERLOH, Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/1 (5/2010); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 751; HENNRICHS, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861; MARX, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267; PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL, Allgemeine Bewertungsgrundsätze, in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 (6/2011); HIRSCHBERGER/LEUZ, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der

Jahresabschlusserstellung, DB 2012, 2529; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IFRS, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/7 (4/2013); VELTE, Entwicklungslinien des Stetigkeitsprinzips in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, StuW 2014, 240.

300 a) Rechtsentwicklung

Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch von 1861 (Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes 1869, 404): Im Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch von 1861 findet sich der Begriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ noch nicht. Allerdings werden dort bereits in Art. 34 „Ordnungsmäßig geführte Handelsbücher“ angesprochen.

Handelsgesetzbuch von 1897 (Deutsches RGBl. 1897, 219): Bereits das HGB von 1897 enthält in § 38 die Bestimmung „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“

Verordnung über Aktienrecht von 1931 (RGBl. I 1931, 493): In der Aktienrechtsnovelle von 1931 hieß es in § 260b: „Für die Aufstellung des Jahresabschlusses kommen ... im übrigen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zur Anwendung.“ Diese Vorschrift fand sich fortan auch im HGB.

Aktiengesetz 1965 (BGBl. 1965, 1089): Das Aktiengesetz 1965, in dem sich erstmals eine teilweise Kodifizierung von GoB fand, regelte in § 149 Abs. 1, dass der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen habe.

HGB idF des Bilanzrichtlinien-Gesetzes v. 19.12.1985 (BiRiLiG, BGBl. I 1985, 2355): Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, das die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss, zum Konzernabschluss und zur Prüfung von Unternehmen umsetzte, erhielten §§ 238 ff. HGB im Wesentlichen ihre heutige Fassung (zu den weiteren Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) sogleich.

Das HGB verweist seither in vielfältiger Weise auf die GoB (neben der zentralen Norm § 238 Abs. 1 zB in § 239 Abs. 4 Satz 1, § 241 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2, § 243 Abs. 1, § 256, § 257 Abs. 3 Satz 1, § 264 Abs. 2 Satz 1, § 297 Abs. 2 Satz 2, § 321 Abs. 2 Satz 3 sowie § 322 Abs. 3 HGB), aber es enthält keine Definition des Begriffs. Teilweise sind GoB nunmehr gesetzlich festgeschrieben.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 19; FEY, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, 1989, 49; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 7 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 31. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 4 (9/2010), bezeichnen sie als „gesetzliche GoB“.

Es gibt aber einerseits weiterhin auch nicht kodifizierte GoB.

MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 2; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 4 (9/2010), bezeichnen sie als „außergesetzliche GoB“.

Andererseits sind nicht alle Bilanzierungsvorschriften des HGB Ausdruck von GoB, sondern widersprechen diesen teilweise.

MOXTER, FS von Wysocki, 1985, 17 (26); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 11 (9/2010). Gegen die Annahme GoB-widrigen Gesetzesrechts hingegen PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 Rn. 44.

Insgesamt stellt das System der GoB ein relativ offenes System dar, das sich neuen Erkenntnissen und wirtschaftlichen sowie technischen Entwicklungen anpassen kann.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 19; BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (80); BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (403); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 14; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 21; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, FS Krawitz, 2010, 751 (757 f.); HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 66; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 37; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 19; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 3, D 408.

Dadurch wird eine zweckgerechte Fortentwicklung ermöglicht (SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 17).

HGB idF des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009 (BilMoG, BGBl. I 2009, 1102): Das BilMoG, das nach dem Willen des Gesetzgebers den deutschen Unternehmen eine vollwertige, aber kostengünstigere und einfachere Alternative zu den internationalen Bilanzierungsstandards IFRS bieten sollte, hat sich das Ziel gesetzt, das Informationsniveau des Jahresabschlusses zu stärken, aber gleichzeitig die Eckpunkte des deutschen Handelsbilanzrechts und das bisherige System der GoB beizubehalten (BTDrucks. 16/10067, 1). Für die Geltung der GoB haben sich dadurch also keine Änderungen ergeben (SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 17 [5/2010]).

b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Grundsätze

301

GoB sind Regelungen, die sowohl allgemeine Prinzipien (sog. obere Normschicht, vgl. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 5 [9/2010], oder obere GoB, so BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [401]) als auch Einzelaspekte der Rechnungslegung (sog. untere Normschicht, soweit sie rechtsformunabhängig gilt, vgl. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 5, 9 [9/2010], oder untere GoB, so BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [401]) umfassen.

MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 5 (9/2010); enger SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 14, der nur übergeordnete Regelungen, nicht aber die Regelung von Einzelaspekten erfasst sieht.

Sie sind prinzipien- und nicht (wie die IFRS) fallorientiert.

EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 7; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 2; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 19; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 4; PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 390.

Zudem sind sie rechtsformunabhängig.

BEISSE, BFuP 1990, 499 (506); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 15; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 18 (9/2010); PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 390.

Grundsätzlich sind GoB auch branchenunabhängig (SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 15; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 18 [9/2010]); allerdings gibt es auch branchenspezifische GoB, etwa für die Bilanzen von Banken (BEISSE, BFuP 1990, 499 [506]).

302 bb) Ordnungsmäßig

Das seit den Anfängen verwendete Wort „ordnungsmäßig“ wurde zunächst mit „redlich“, „pflichtbewusst“ oder „ordentlich“ gleichgesetzt (vgl. EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 8, mwN). Mittlerweile versteht man unter „ordnungsmäßig“ „gesetzes- oder bilanzzweckadäquat“ (EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 8). Dementsprechend werden GoB als Regeln verstanden, die eine zweckgerechte Rechnungslegung sicherstellen sollen.

SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 14; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rn. 20.

303 cc) Buchführung

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne/formelle GoB*: Der Begriff der GoB umfasst auch, aber nicht nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne, die die Technik der Buchführung betreffen.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 1 (9/2010).

Diese werden auch als Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation oder formelle GoB bezeichnet.

SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 (5/2010); HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 80; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 41.

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung/materielle GoB*: Ebenso gehören dazu die auf die Erstellung des Jahresabschlusses bezogenen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, wie sich aus § 243 Abs. 1 HGB ergibt.

DÖLLERER, BB 1959, 1217; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 21; BEISSE, BFuP 1990, 499; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 20; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 1 (9/2010); SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 (5/2010); FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 1.

Sie werden häufig als materielle GoB (SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 [5/2010]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 41), teilweise auch als „GoBil“ (so von BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [387]) bezeichnet.

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur*: Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sind Teil der GoB.

BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 41; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 1; für die Geltung der GoB auch für die Inventur auch KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9.

Sie finden sich in §§ 240 und 241 HGB und bestimmen, wie der Kaufmann den Bestand zu erfassen und das Ergebnis dieser Erfassung (Bestandsaufnahme) darzustellen hat (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 44; zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen Rn. 12 ff.).

Einstweilen frei.

304–305

c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Rechtsnorm

306

GoB sind uE Rechtsnormen in Gestalt eines unbestimmten Rechtsbegriffs.

Heute ganz hM: DÖLLERER, BB 1959, 1217; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 21; BEISSE, StuW 1984, 1 (6); BEISSE, BFuP 1990, 499; BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (86); EULER, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, 10; BEISSE, BB 1999, 2180 (2182); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 13; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (35); BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 2, 18 (9/2010); BIEG/WASCHBUSCH in BÖCKING ua., Beck-HdR, A 100 Rn. 31 (5/2010); SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 (5/2010); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, FS Krawitz, 2010, 751 (755); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 48; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 12; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 204, 209 (10/2013); PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 Rn. 42; PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 391; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 1; ähnlich BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rn. 20 („überindividuelle Verhaltensnormen“).

Dafür spricht die weitgehende, wenn auch nicht abschließende, Kodifizierung von GoB im HGB durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102), SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 13.

bb) Handelsbräuche

307

In früherer Zeit wurden GoB demgegenüber teilweise als Handelsbräuche angesehen.

KRUSE, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl. 1978, 52 ff.; aA bereits DÖLLERER, BB 1959, 1217; MOXTER, FS von Wysocki, 1985, 17 (19 f.).

Das Vorliegen eines Handelsbrauches setzt allerdings voraus, dass eine tatsächliche Übung besteht, die sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und auf der freiwilligen Anerkennung der beteiligten Verkehrskreise – hier der buchführenden Kaufleute – beruht (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 46). Jedenfalls an der letztgenannten Voraussetzung fehlt es seit der Kodifizierung der GoB durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102), so dass heute von einem Handelsbrauch nicht mehr ausgegangen werden kann.

308 **cc) Gewohnheitsrecht**

Gelegentlich wurden jedenfalls auch Teile der GoB, soweit sie nicht kodifiziert sind, als Gewohnheitsrecht bezeichnet (BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 [24]; aA bereits DÖLLERER, BB 1959, 1217).

309–310 Einstweilen frei.

d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung311 **aa) Induktive Methode**

Ableitung aus der tatsächlichen Übung der Kaufleute: Mit der Auffassung, dass GoB Handelsbräuche darstellten, ging die Ansicht einher, sie seien durch die Beobachtung der tatsächlichen Übung der Kaufleute abzuleiten (vgl. BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 [81]; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 20 [9/2010]). Diese sog. induktive Methode geht auf die Vorstellung des Gesetzgebers des § 38 HGB aF zurück, der meinte, dass die Frage, wie „die Bücher geführt werden müssen“, nach „den Gepflogenheiten sogfältiger Kaufleute“ beurteilt werden solle (vgl. WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, FS Krawitz, 2010, 751 [754], Fn. 7). Dabei verschob sich mit der Zeit der Schwerpunkt vom Handelsbrauch zur Verkehrsanschauung (MOXTER, FS von Wypsocki, 1985, 17 [20]). Maßgeblich war nicht mehr unbedingt die tatsächliche Übung der Kaufleute, sondern es wurde auf diejenigen Gepflogenheiten abgestellt, die ordentliche und ehrenwerte Kaufleute für richtig befanden (vgl. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 20 [9/2010]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 51). In diesem Sinne hielt es auch der BFH für maßgeblich „was das allgemeine Bewußtsein der anständigen und ordentlichen Kaufmannschaft ... hierunter [den GoB] versteht“ und stellte auf die Gewohnheiten und Gebräuche der Kaufmannschaft ab, „sofern sie sich nicht als Mißbrauch, als Willkür oder als Lässigkeit in der Erfüllung der Buchführung darstellen oder mit positiv-rechtlichen Regelungen im Widerspruch stehen“ (BFH v. 12.5.1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, 371 [372]).

Kritik: Auch wenn die Einschränkung auf die Gepflogenheiten auf die ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute geeignet gewesen sein mag, missbräuchliches Verhalten als Quelle von GoB auszuschließen (vgl. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 20 [9/2010]), so gelangte man doch recht bald zu der Erkenntnis, dass die induktive Methode zur Gewinnung von GoB nicht geeignet sei.

DÖLLERER, BB 1959, 1217 (1220); LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29; SCHNEIDER, StuW 1983, 141; BEISSE, StuW 1984, 1 (7).

Zum einen können die GoB, die Rechtsnormen darstellen (vgl. Anm. 306), nicht vom Verhalten derjenigen Gruppe bestimmt werden, die Adressaten der Normen sind (SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 [5/2010]; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rn. 21). Zum anderen versagt die induktive Methode, wenn sich eine einheitliche Handhabung bei den Unternehmen nicht feststellen lässt (WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, FS Krawitz, 2010, 751 [756]) sowie bei neu auftretenden Bilanzierungsfragen, für die es noch keine kaufmännische Übung gibt.

YOSHIDA, FS Leffson, 1976, 49 (57); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 12; EULER, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, 7; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 51.

bb) Deduktive Methode

312

Ableitung aus den Zwecken der Rechnungslegung: Nach der lange Zeit weitgehend anerkannten deduktiven Methode sind GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung abzuleiten.

YOSHIDA, FS Leffson, 1976, 49 (57); LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29 f.; MOXTER, FS von Wysocki, 1985, 17 (20 f.); BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (81); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 913; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 40; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 36.

Besonders plastisch hat DÖLLERER dies formuliert: „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung werden ... durch Nachdenken ermittelt. Nachdenken darüber, wie eine konkrete Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen. Der Ausdruck „sachgerechte Bilanz“ soll nur eine Kurzfassung für die Zwecke sein, die eine Bilanz erfüllen muß“ (DÖLLERER, BB 1959, 1217 [1220]).

Betriebswirtschaftlich deduktive und handelsrechtlich deduktive Methode: Dabei wird teilweise zwischen der sog. betriebswirtschaftlich deduktiven und der sog. handelsrechtl. deduktiven Methode unterschieden (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 2, 21 f. [9/2010]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 52). Die betriebswirtschaftlich deduktive Methode orientiert sich an den allgemeingültigen Zwecken des Jahresabschlusses (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29 f.; YOSHIDA, FS Leffson, 1976, 49 [54 ff.]). Die handelsrechtl. deduktive Methode setzt es sich zum Ziel, zu einem den gesetzlichen Jahresabschlusszwecken entsprechenden Ergebnis zu gelangen.

SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rn. 14 (5/2010); in diesem Sinne auch BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607 (609); v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (292).

Kritik: Sowohl der betriebswirtschaftlich deduktiven als auch der handelsrechtl. deduktiven Methode wird vorgeworfen, dass sich eindeutige Jahresabschlusszwecke weder im Bereich der Betriebswirtschaftslehre noch im geltenden gesetzlichen Gefüge ausmachen lassen.

BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (81); BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 21 f. (9/2010); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 243 HGB Rn. 60 (1/2011); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 52; ähnlich FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 17.

cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode

313

Für eine Kombination von induktiver und deduktiver Methode sprechen sich insbes. FÖRSCHLE/USINGER aus. Das tatsächliche Verhalten der Unternehmen im Bereich der Buchführung soll danach zwar nicht allein maßgeblich sein, aber die deduktiv gewonnenen Erkenntnisse sollen anhand der tatsächlich festzustellenden Übung überprüft werden (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 16; ähnlich PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rn. 44). Im Zweifel, insbes. auch beim Auftreten neuer Bilanzierungsfragen, soll das deduktive Element dieser Methode den Vorrang beanspruchen (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rn. 44; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 18).

314 **dd) Hermeneutische Methode**

Noch weitergehend hat die heute wohl hM die deduktive Methode zu einer sog. hermeneutischen Methode fortentwickelt.

BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 23 ff. (9/2010); BIEG/WASCHBUSCH in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rn. 40 (5/2010); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rn. 23; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 53; ebenso, aber ohne den Begriff „hermeneutisch“ zu verwenden, bereits BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (81 f.).

Die hermeneutische Methode umfasst ebenfalls induktive und deduktive Elemente. So sollen die induktiv ermittelten Anschauungen, Interessen und Verhaltensweisen der Unternehmen einbezogen werden, indem man zB Schriftumsbeiträge zu bilanzrechtl. Fragestellungen auswertet (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 24 [9/2010]; ähnlich GRAF in MüKo Bilanzrecht 2013, § 238 HGB Rn. 53). Darüber hinaus sollen hier zum einen Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck der handelsrechtl. Vorschriften und der ihnen zugrunde liegenden europarechtl. Vorgaben und zum anderen die Entstehungsgeschichte und der historische Wille des Gesetzgebers der handelsrechtl. Normen herangezogen werden.

BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 24 (9/2010); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 53.

Gleichzeitig sind die anzuwendenden Normen am Maßstab der Verfassung zu messen (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 24 [9/2010]). Auch die höchstgerichtliche Rspr. ist Teil der Auslegung nach der hermeneutischen Methode (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 24 [9/2010]).

315 **ee) Stellungnahme**

Die hermeneutische Methode trägt dem Umstand Rechnung, dass die GoB mittlerweile – wenn auch nicht umfassend (vgl. Anm. 300) – kodifiziert sind und verbindet in sinnvoller Weise anerkannte Methoden der Gesetzesauslegung mit der zu Recht vor Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) als maßgeblich angesehenen deduktiven Methode, ohne jedoch die Auffassungen und Verfahrensweisen der Praxis als induktives Element außer Betracht zu lassen. Damit ist uE die hermeneutische Methode einer rein deduktiven Ermittlung der GoB oder gar der allein induktiven Methode vorzuziehen.

316–319 Einstweilen frei.

e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit**

Schrifttum: KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Herne/Berlin 2000; KESSLER, Das Vorabentscheidungsverfahren des FG Hamburg vom 22. April 1999 in Sachen Bilanzierung von Kreditrisiken: Paradebeispiel für einen misslungenen Vorlagebeschluss – zugleich ein Beitrag zum Verhältnis von nationalem Steuerbilanzrecht und Gemeinschaftsrecht, IStR 2000, 531; LUTTERMANN, Zum Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, ZIP 2008, 1605; LUTTERMANN, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346; GLASER/HACHMEISTER, Pflicht oder Wahlrecht zur Bildung bilanzieller Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2011, 555; HILDEBRANDT, Führt die Nutzung von elektronischer Datenverarbeitung zur Abschaffung der Lifo-Bewertung?, DB 2011, 1999; DZIADKOWSKI, Bilanzwahrheit aus europäischer Sicht – zugleich Anmerkungen zum EuGH-Urteil Gimle SA, IStR 2014, 461.

(1) Kodifikation

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird heute allgemein aus § 239 Abs. 2 HGB hergeleitet, der bestimmt, dass die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen.

PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 36 (6/2011); ZWIRNER/BUSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 239 HGB Rn. 51 (2/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 217 (10/2013); aA KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (33 f.); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 7 (nicht kodifiziert); MERKT in BAUMBACH/HOPT, § 243 HGB Rn. 5 (Herleitung aus § 246 Abs. 1 HGB).

Es handelt sich jedoch um einen althergebrachten GoB.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 60 (7/1994); DZIADKOWSKI, IStR 2014, 461 (464); vgl. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Tz. 59.

Er wurde bereits im Jahr 1873 vom Reichsoberhandelsgericht erwähnt (Urt. v. 3.12.1873 – Rep. 934/73, ROHGE 12, 15: Die Bilanz soll „der objektiven Wahrheit möglichst nahe kommen“). Im Schrifttum wird der Grundsatz als einer der ältesten und zugleich problematischsten Bilanzierungsgrundsätze bezeichnet (so RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 126).

Das HGB spricht in § 239 Abs. 2 von „richtig“, nicht von „wahr“. Daher wird der Grundsatz der Bilanzwahrheit teilweise insgesamt als „Prinzip der Richtigkeit“ bezeichnet (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 62 [7/1994]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 85). Er umfasst nach heute hM aber auch die Komponente der Willkürfreiheit.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 202 ff.; RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 126; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 60; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 125; GLASER/HACHMEISTER, BB 2011, 555 (559); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 8; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 53 (4/2013). Vgl. auch Anm. 323.

Die Notwendigkeit der willkürfreien Buchführung und Bilanzierung kommt in allen Bereichen zum Tragen, in denen sich nicht eine eindeutige Möglichkeit der Bilanzierung finden lässt, sondern ein Beurteilungsspielraum besteht. Dies ist insbesondere bei der Bewertung häufig der Fall (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 202).

Teilweise wird demgegenüber der Grundsatz der Willkürfreiheit nicht mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit verknüpft, sondern als eigenständiger, nicht kodifizierter GoB angesehen (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 68; vgl. auch HILDEBRANDT, DB 2011, 1999 [2000]; wohl auch VELTE, StuW 2014, 240 [249]).

(2) Geltungsbereich**Handelsrechtliche Gewinnermittlung**

► *Buchführung*: Die Geltung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit bzw. Richtigkeit für die Buchführung ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut des § 239 Abs. 2 HGB.

► *Inventur/Inventar*: Auch das Inventar muss richtig erstellt werden (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 13).

► *Jahresabschluss*: Nach zutreffender allgemeiner Ansicht gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. das Prinzip der Richtigkeit und Willkürfreiheit aber auch – obwohl in § 243 HGB nicht besonders erwähnt – für den Jahresabschluss.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 205; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 124; PRITTOFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 36 (06/2011).

Steuerliche Gewinnermittlung: Insbesondere gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit auch für die Steuerbilanz (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 67).

322 (3) Begriff

Der Begriff „Wahrheit“ entstammt eher der philosophischen Begriffswelt (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 60 [7/1994]; DZIADKOWSKI, IStR 2014, 461 [464]). Er wird definiert als „Übereinstimmung mit den Tatsachen und der Wirklichkeit“ (KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134) und schließt damit einen Absolutheitsanspruch ein (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 196; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134). Eine absolute Wahrheit ist im Bereich der Buchführung und Bilanzierung indes nicht vorstellbar (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 60; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rn. 55 [9/2010]); daher wird der Begriff „Wahrheit“ für die Beurteilung von Bilanzierungsfragen als „wenig geeignet“ (so KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 60 [7/1994]) oder als ein „zu viel versprechender Begriff“ (so HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 85) angesehen. LEFFSON hält der Begriff der Wahrheit im Zusammenhang mit der kaufmännischen Buchführung für nicht angebracht (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200). Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird heute auch als Prinzip der Richtigkeit und Willkürfreiheit bezeichnet (KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403; vgl. auch Anm. 320). „Richtig“ ist nach verbreiteter Definition etwas, wenn es so ist, wie es sein soll (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 196; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134). Im Anschluss an dieses Verständnis besagt der Grundsatz der Bilanzwahrheit nach heute hM, dass die laufende Buchführung und der Jahresabschluss unter Befolgung der dafür geltenden Normen aufzustellen sind.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 62 (7/1994); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 35; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 7; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 217 (10/2013).

Gemessen an diesen sind Buchführung und Bilanz „richtig“ oder „falsch“, aber nicht „wahr“ oder „unwahr“ (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200 f.; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134).

323 (4) Inhalt

Richtigkeit:

► *Richtigkeit der Buchführung* ist gegeben, wenn sie auf den zutreffenden Grundaufzeichnungen basiert und diese die darzustellenden Sachverhalte richtig wiedergeben.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 62 (07/1994); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 124.

Insbesondere die Zahlen, die keinen unternehmerischen Beurteilungsspielraum lassen, müssen richtig in der laufenden Buchführung erscheinen (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200 f.).

► *Richtigkeit des Inventars* ist zu bejahen, wenn die Angaben über Art, Menge und Wert der erfassten Vermögensgegenstände und Schulden zutreffend sind (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rn. 15 f.).

► *Richtigkeit des Jahresabschlusses* erfordert im Einzelnen, dass der Abschluss aus der richtigen Buchführung abgeleitet ist, die einzelnen aufgeführten Posten tatsächlich vorhanden und sachlich zutreffend bezeichnet sind und die Werte nach den dafür maßgeblichen Vorschriften und GoB ermittelt wurden (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201). Auch die Vollständigkeit wird in diesem Zusammenhang gefordert.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 62 (7/1994); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 85; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 5.

Insoweit überschneidet sich der Grundsatz der Richtigkeit mit dem Vollständigkeitsprinzip (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 62 [7/1994]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 63; zum Vollständigkeitsprinzip vgl. Anm. 355 ff.). Sind alle diese Anforderungen erfüllt, stellt sich der Jahresabschluss als „richtig“ im Sinne der GoB dar (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201).

Willkürfreiheit bedeutet zum einen, dass sich plausible Gründe für die Wahl des Ansatzes bzw. der Bewertung nennen lassen (so PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 38 [6/2011], für die Bewertung). Der Bilanzierende selbst muss die notwendigen Schätzungen oder Prognosen für zutreffend und die Darstellung insgesamt für der Realität entsprechend halten.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 203; SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 125; ähnlich KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 („Übereinstimmung von Rechnungslegungsinformationen und innerer Überzeugung des Bilanzierenden“).

Er muss der Ansicht sein, dass der Abschluss den zugrunde liegenden Regelungen entspricht (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 203 f.). Insbesondere haben sachfremde Erwägungen zu unterbleiben.

KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1404); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 61 f.; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 8.

Die Ausübung von Wahlrechten im Rahmen bilanzpolitischer Erwägungen ist jedoch zulässig (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 70 ff.). Zum anderen wird unter Willkürfreiheit auch das Festhalten an einmal gewählten Methoden verstanden (VELTE, StuW 2014, 240 [249]).

(5) Verhältnis zu anderen GoB und zum Einblicksgebot (true and fair view)

324

Bilanzklarheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist das materielle Pendant zum formalen Grundsatz der Bilanzklarheit (LUTTERMANN, StuW 2010, 346

[351]; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 7; zum Grundsatz der Bilanzklarheit s. Anm. 328 ff.).

Vollständigkeitsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip (s. Anm. 355 ff.) überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (vgl. Anm. 322). Bilanzwahrheit ist nur zu erreichen, wenn die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und die Ansätze in der Bilanz vollständig sind.

Stetigkeitsprinzip: Das Stetigkeitsprinzip (s. Anm. 345 ff.) überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit insoweit, als letzterer die Willkürfreiheit umfasst und diese auch das Festhalten an einmal gewählten Methoden verlangt (s. Anm. 323).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip und der Grundsatz der Bilanzwahrheit bestehen uE konfliktfrei nebeneinander (glA MARX, FR 2011, 267 [268]). Auch wenn das Wesentlichkeitsprinzip es gestattet, im Rahmen der Bewertung vereinfachende Schätzungen vorzunehmen, so dürfen diese doch nicht dazu führen, dass die Buchführung oder der Jahresabschluss nach den Vorstellungen des Bilanzierenden nicht mehr den Tatsachen und den Vorgaben des Handelsrechts bzw. der übrigen GoB entsprechen. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist auch bei Anwendung des Wesentlichkeitsprinzips zu wahren. Demgegenüber wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, das Wesentlichkeitsprinzip modifiziere den Grundsatz der Bilanzwahrheit (HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 [2531]) oder schränke diesen ein (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 [10/2013]).

Vorsichtsprinzip: Die Befolgung des Vorsichtsprinzips (s. Anm. 375 ff.) darf nicht dazu führen, dass der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. das Prinzip der Richtigkeit verletzt werden.

True and fair view: Vom Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. Prinzip der Richtigkeit ist das Gebot des true and fair view (auch Einblicksgebot genannt), das mit § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB Eingang in das deutsche Handelsbilanzrecht gefunden hat, zu unterscheiden. Dieses Gebot, das besagt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der KapGes. zu vermitteln hat, gilt nicht für alle buchführenden Kaufleute, sondern nur für KapGes., Genossenschaften (vgl. § 336 Abs. 2 HGB), Kreditinstitute (§ 340a HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 HGB). Es handelt sich nicht um einen GoB.

BEISSE, BFuP 1990, 499 (507, 509); BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (78); BEISSE, BB 1999, 2180 (2182); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 61(7/1994); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 22; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (888); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (36); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 90 (10/2009); HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 93 ff.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 21; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 83.

Dies zeigt sich schon daran, dass der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens selbst unter Beachtung der GoB zu gewähren ist. Es ist daher zumindest missverständlich, wenn teilweise das Gebot des true and fair view mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit gleichgesetzt wird.

So zB von KESSLER, IStR 2000, 531 (536); LUTTERMANN, ZIP 2008, 1605; LUTTERMANN, StuW 2010, 346 (351).

325–327 Einstweilen frei.

bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit

Schrifttum: LUTTERMANN, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346.

(1) Kodifikation

328

Der Grundsatz der Bilanzklarheit ist für den Jahresabschluss in § 243 Abs. 2 HGB festgeschrieben. Er war aber bereits zuvor als GoB anerkannt (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 20).

Der Grundsatz wird konkretisiert durch § 247 HGB.

THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 82 (9/2002); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 13; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. 1/7 Rn. 54 (4/2013); CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 40; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 54; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 24.

Auch das Saldierungsverbot (dazu Anm. 440 ff.) dient der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses und wird daher zutreffend als Konkretisierung des Grundsatzes der Bilanzklarheit angesehen.

Vgl. BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 9, 77 (10/2009); FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 54; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 26; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 24; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 81.

Teilweise werden die Gebote, den Jahresabschluss in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB), ebenfalls dem Grundsatz der Bilanzklarheit zugerechnet (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 81).

(2) Geltungsbereich

329

Handelsrechtliche Gewinnermittlung:

► *Buchführung:* Obwohl der Grundsatz der Bilanzklarheit ausdrücklich nur für den Jahresabschluss kodifiziert worden ist, muss auch die Buchführung klar und übersichtlich geführt sein (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 80; ähnlich PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 23). Nur so kann dem Gebot des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB genüge getan werden, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Dementsprechend müssen auch die einzelnen Geschäftsvorfälle eindeutig bezeichnet und so geordnet sein, dass von einer klaren und übersichtlichen Darstellung gesprochen werden kann (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 208).

► *Inventar/Inventur:* Auch im Hinblick auf das Inventar ist eine möglichst klare und übersichtliche Darstellung zu fordern, da ein nicht am Grundsatz der Klarheit orientiertes Inventar seinem Zweck nicht gerecht werden kann.

► *Jahresabschluss:* Der Grundsatz der Bilanzklarheit gilt für alle Bestandteile des Jahresabschlusses, also die Bilanz und die GuV sowie ggf. für den Anhang.

THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 81 (9/2002); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 76 (10/2009); FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 52; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 20; insbes. für die GuV vgl. LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 215 ff.; THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 92 ff. (9/2002); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB

Rn. 18; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 20.

Steuerliche Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgen.

330 (3) Begriff

Das Prinzip der Bilanzklarheit stellt einen formalen GoB dar. Er betrifft die Art der Darstellung; diese hat klar und übersichtlich zu sein. Die geforderte Klarheit kann man auch als Verständlichkeit bezeichnen (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 76 [10/2009]). Die einzelnen Posten des Jahresabschlusses müssen zum einen eindeutig und zutreffend bezeichnet werden; zum anderen müssen die einzelnen Teile des Jahresabschlusses in nachvollziehbarer Weise gegliedert werden (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 54 [4/2013]). Die Verhältnisse dürfen nicht verschleiert werden (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 52); ebenso wenig darf der Rechnungslegungsadressat irreführt werden (KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 13). Auf der Seite des Adressaten ist – in den Worten des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB – auf einen „sachverständigen Dritten“ bzw. – in den Worten LEFFSONS – auf „einen des Bilanzlesens Kundigen“ (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 209; ebenso KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 70 [7/1994]) abzustellen (ähnlich NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 54 [4/2013], „mit der Rechnungslegung durchschnittlich vertrauten Adressaten“).

331 (4) Inhalt

Bezeichnung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und der Posten des Jahresabschluss: Die Geschäftsvorfälle in der Buchführung und die Posten des Jahresabschlusses müssen in der Weise bezeichnet werden, dass der Inhalt erkennbar gemacht wird (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 210). Die Bezeichnungen müssen möglichst eindeutig sein (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 21); mehrdeutige Bezeichnungen sollen vermieden werden (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 87 [9/2002]). Für gleichartige Sachverhalte sind gleichlautende Bezeichnungen und für unterschiedliche Sachverhalte sind verschiedenartige Bezeichnungen zu wählen (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 21).

Die einmal gewählte Bezeichnung ist grds. beizubehalten, es sei denn, eine Änderung der Bezeichnung ist gerade im Hinblick auf die Klarheit des Jahresabschlusses erforderlich (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 57).

Soweit darüber hinaus gefordert wird, dass die Posten des Jahresabschlusses sachlich zutreffend bezeichnet werden müssen (so THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 89 [9/2002]), handelt es sich nicht um ein Element der Bilanzklarheit, sondern, weil den Inhalt des Jahresabschlusses betreffend, um ein Element der Bilanzwahrheit (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 210 f.; vgl. auch Anm. 323).

Gliederung des Jahresabschlusses: Die Bilanz und die GuV sind in hinreichender Tiefe aufzugliedern.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 70 (7/1994); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 77 (10/2009); FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 57.

Das bedeutet einerseits, dass Posten nicht auf einer höheren Ebene zusammengefasst werden dürfen, wenn zum Verständnis eine Aufgliederung erforderlich ist. Andererseits kann eine zu kleinteilige Untergliederung dem Grundsatz der Bilanzwahrheit entgegenstehen, weil sie verhindert, dass der Adressat sich einen Überblick über die Verhältnisse verschaffen kann (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 87, 91 [9/2002]; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 61).

Die einmal gewählte Reihenfolge der aufgeführten Posten muss grds. unverändert bleiben, es sei denn, eine Änderung der Reihenfolge ist gerade im Hinblick auf den Grundsatz der Bilanzklarheit erforderlich (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 58).

In der Praxis orientieren sich vielfach auch diejenigen bilanzierenden Unternehmen, für die die Anwendung der §§ 266, 275 HGB nicht vorgeschrieben ist, an den dort enthaltenen Gliederungsschemata (vgl. für die Bilanzgliederung KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 14). Diese Unternehmen können die jeweiligen Gliederungsschemata allerdings abwandeln, verkürzen oder tiefer untergliedern, sofern die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses gewahrt ist.

Form der Darstellung: Der Grundsatz der Bilanzklarheit gibt keine bestimmte Form der Darstellung vor. In aller Regel wird die Bilanz in Kontoform und die GuV in Staffelform aufgestellt. Für KapGes. ist dies in § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB (Bilanz) bzw. in § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB (GuV) vorgeschrieben. Andere bilanzierende Unternehmen könnten auch anders verfahren, also zB die Bilanz in Staffel- und die GuV in Kontoform aufstellen, wenn dies in klarer und übersichtlicher Form geschieht (KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 16, 19; zurückhaltender PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 27).

Kein inhaltlicher Gehalt des Grundsatzes der Bilanzklarheit: Zu weitgehend ist es uE, wenn dem Grundsatz der Bilanzklarheit auch die Aufgabe aufgebürdet wird, durch die einzelnen Bilanzposten die Mittelherkunft und -verwendung zu dokumentieren (so aber KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rn. 15). Die Bilanz als Ganzes ist geeignet, dem Rechnungslegungsadressaten diese Erkenntnis zu vermitteln. Es handelt sich jedoch um eine inhaltliche Information, die mit dem formalen Grundsatz der Bilanzklarheit nichts zu tun hat.

(5) Grenzen

Der Grundsatz der Bilanzklarheit findet seine Grenze für bestimmte Unternehmen, für die spezielle Regelungen hinsichtlich der Aufstellung des Jahresabschlusses bestehen, dort, wo diese Regelungen eingreifen. Solche Vorschriften finden sich zB für KapGes. in den §§ 265, 266, 275 und 277 HGB, für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute in § 340a Abs. 2 Satz 2 HGB und für Versicherungsunternehmen in § 341a Abs. 2 Satz 2 HGB. Sie sind ohne Rücksicht auf die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses zwingend zu befolgen (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 82 [9/2002]; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 66).

332

333 (6) Verhältnis zu anderen GoB

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzklarheit ist das formelle Pendant zum materiellen Grundsatz der Bilanzwahrheit (LUTTERMANN, *StuW* 2010, 346 [351]; KLEINDIEK in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 243 HGB Rn. 7; WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch*, 5. Aufl. 2015, Rn. D 80 aE). Während der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlangt, dass der Jahresabschluss inhaltlich richtig sein muss, muss er nach dem Grundsatz der Bilanzklarheit zudem formal richtig aufgestellt sein (LEFFSON, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl. 1987, 207).

Saldierungsverbot: Das Saldierungsverbot (Anm. 440 ff.) ist eine Ausprägung des Grundsatzes der Bilanzklarheit (vgl. Anm. 328).

334–336 Einstweilen frei.

cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/Bilanzenzusammenhang

Schrifttum: HENSE, *Rechtsfolgen nichtiger Jahresabschlüsse und Konsequenzen für die Folgeabschlüsse*, *WPg* 1993, 716; KROPPF, *Auswirkungen der Nichtigkeit eines Jahresabschlusses auf die Folgeabschlüsse*, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), *Rechenschaftslegung im Wandel*, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 341.

337 (1) Kodifikation

Der Grundsatz der Bilanzidentität, der häufig auch als Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität bezeichnet wird, findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, nach dem die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz mit denen der Schlussbilanz des vorherigen Geschäftsjahres übereinstimmen müssen. Dabei ist der Begriff „Eröffnungsbilanz“ nicht so zu verstehen, dass das Unternehmen in jedem Jahr eine solche Bilanz zu erstellen hätte; gemeint ist vielmehr, dass die Salden auf den Bestandskonten wertmäßig denjenigen der Schlussbilanz des Vorjahres entsprechen müssen.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 316; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, *HdR*, § 252 HGB Rn. 33 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 24 (10/2011); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rn. 10; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 20; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 5; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 9; krit. dazu allerdings WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch*, 5. Aufl. 2015, Rn. E 18.

Es handelt sich um einen allgemein anerkannten GoB (LEFFSON, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl. 1987, 225; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 3), der auch bereits vor der Kodifizierung in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB zu beachten war (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 5 [6/2012]).

338 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Nach dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB gilt der Grundsatz der Bilanzidentität nur für die Wertansätze des Jahresabschlusses. Es ist aber anerkannt, dass er auch über den Wortlaut hinaus für die Ansätze des Jahresabschlusses zu beachten ist, dh., dass zwischen der Aufstellung der Schlussbilanz und den Eröffnungsbuchungen für das Folgejahr Bilanzposten weder hinzukommen noch entfallen dürfen.

HOSSFELD, BB 1996, 1707 (1708); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 25 (10/2011); NAUMANN/BREKER/STIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 107 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 9; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 21; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 7; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 9; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 16.

Zu den Bilanzposten, die danach unverändert übernommen werden müssen, gehören auch die Bestandteile des Eigenkapitals.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 8; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 6; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 17.

Steuerliche Gewinnermittlung: Steuerlich wird der Grundsatz der Bilanzidentität als Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs bezeichnet (BFH v. 15.11.2011 – I R 96/10, BFH/NV 2012, 991 – Tz. 14; v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 – Tz. 18; vgl. auch bereits BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 [275]). Er gilt gleichermaßen wie in der handelsrechtl. Rechnungslegung für den Ansatz der Bilanzposten einschließlich des Eigenkapitals (zur Geltung für die Kapitalkonten vgl. BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632 – Tz. 7) und für die Bewertung; vgl. aber Anm. 339 zur Fehlerkorrektur in der stl. Gewinnermittlung.

(3) Inhalt

339

Fortschreibung der Bilanzposten: Alle, aber auch nur die in der Schlussbilanz des Vorjahres vorhandenen Bilanzposten sind bei den Eröffnungsbuchungen mit den bestehenden Werten zu übernehmen. Es dürfen also keine bislang nicht vorhandenen Bilanzposten hinzugefügt und keine vorhandenen Bilanzposten weggelassen werden. Die Wertansätze sind beizubehalten. Selbst Umbewertungen innerhalb eines Bilanzpostens sind unzulässig, auch wenn der Wert der Position insgesamt sich dadurch nicht verändert.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 10; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 6; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 9.

Zulässig ist allerdings eine Änderung der Bezeichnung von Bilanzpositionen (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 226; aA WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 6 [6/2012], vgl. aber demgegenüber Rn. 11 [6/2012]) und eine Änderung der Kontengliederung.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 226; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 10; aA WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 6 (6/2012).

Darin liegt nur eine formelle Änderung der Bilanzierung. Inhaltlich bleiben alle Bilanzposten (wenn auch unter anderer Bezeichnung bzw. in anderer Reihenfolge) erhalten. Allerdings ist der Grundsatz der Bilanzklarheit zu beachten (vgl. Anm. 326).

Zweischneidigkeit der Bilanz: Der Grundsatz der Bilanzidentität hat die sog. Zweischneidigkeit der Bilanz zur Folge. Der fehlerhafte Ansatz oder die fehlerhafte Bewertung eines Bilanzpostens führen zwar im Jahr der fehlerhaften Bilanzierung zu einem unrichtigen Jahresabschluss; durch die Befolgung des Grund-

satzes des Bilanzenzusammenhangs wirkt sich der Fehler jedoch in dem oder den Folgejahren in entgegengesetzter Richtung aus.

WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 9 (6/2012); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 32 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 11; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 41; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 4; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 17; vgl. auch bereits BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (275).

So führt zB das Unterlassen der Aktivierung eines abnutzbaren Vermögensgegenstands bzw. WG im Jahr der Anschaffung zum Ausweis eines zu hohen Aufwands, weil die Ausgabe nicht durch den Aktivposten neutralisiert, sondern erfolgswirksam wird. In den Folgejahren entfällt dann aber der Aufwand, der sich aus der Abschreibung (stl. AfA) des Vermögensgegenstands bzw. WG ergeben würde, so dass ein höherer Gewinn ausgewiesen wird. Im Falle der Anschaffung und Nichtaktivierung eines nicht abnutzbaren Vermögensgegenstands bzw. WG gilt im Prinzip nichts anderes, allerdings entsteht hier die gegenläufige Gewinnauswirkung erst im Falle der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung oder beim Abgang des Vermögensgegenstands bzw. WG aus dem BV.

Ermittlung des Totalgewinns: Die Befolgung des Grundsatzes der Bilanzidentität mit der Wirkung der Zweischneidigkeit der Bilanz führt dazu, dass der Totalgewinn des Unternehmens als Summe der Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre zutreffend ermittelt wird.

BFH v. 30.4.2013 – I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572 – Tz. 8; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 71 (7/1994); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 32 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 7 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 107 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 11; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 4.

Fehlerkorrektur in der steuerlichen Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Bilanzidentität gilt als Grundsatz des formalen Bilanzenzusammenhangs auch in der stl. Gewinnermittlung (Anm. 338). Bei der Fehlerkorrektur sind jedoch die allgemeinen Verfahrensvorschriften zu beachten. Findet sich ein Fehler in einer Bilanz, der ein Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde liegt, welcher aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist deshalb nach stRspr. der unrichtige Bilanzansatz grds. in der Schlussbilanz des ersten Jahres richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist.

BFH v. 19.7.2011 – IV R 53/09, BStBl. II 2011, 1017 – Tz. 13; v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 – Tz. 22; v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Tz. 77 mwN.

Auch ohne das Vorliegen bestandskräftiger StFestsetzungen entspricht es zB bei stl. Außenprüfungen allgemeiner Übung, unter Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs die letzte Bilanz zu berichtigen (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 110 [4/2013]).

340 (4) Grenzen

Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität zulässig:

► *Berücksichtigung von Ergebnisverwendungsbeschlüssen:* Nach hM ist es zulässig, Ergebnisverwendungsbeschlüsse, die in der Schlussbilanz noch nicht enthalten sind, sogleich im Rahmen der Eröffnungsbuchungen zu berücksichtigen, ob-

wohl bei dieser Vorgehensweise der Grundsatz der Bilanzidentität hinsichtlich des Eigenkapitals und uU des Gewinn- und Verlustvortrags durchbrochen wird.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 27 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 14; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 8; krit. insoweit aber KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 22; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 19.

► *Verschmelzung*: Bei Verschmelzungen mit Wirkung auf die juristische Sekunde zwischen zwei Wj. ist es zulässig, dies sogleich bei den Eröffnungsbuchungen des übernehmenden Unternehmens nachzuvollziehen (FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 44 [12/2010]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 14; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 19).

► *Übertragung einer Beteiligung*: Bei der Übertragung einer Beteiligung mit Wirkung auf die juristische Sekunde zwischen zwei Wj. ist es zulässig, die Beteiligung, die in der Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens enthalten war, dort in den Eröffnungsbuchungen entfallen zu lassen und sogleich im Rahmen der Eröffnungsbuchungen des übernehmenden Unternehmens zu berücksichtigen.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 44 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 28 (10/2011); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 8; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 19.

Unternehmen, die einen Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB) zu erstellen haben, können allerdings nicht in dieser Weise verfahren; sie haben die Beteiligung als Zugang des neuen Wj. auszuweisen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 14; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 8).

Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität unzulässig:

► *Bilanzierungsfehler*: Ist eine Bilanz fehlerhaft und daher zu berichtigen oder soll sie, ohne fehlerhaft zu sein, geändert werden, darf dies nicht unter Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität geschehen. Wenn die Berichtigung oder Änderung nicht in der Bilanz des laufenden Jahres, sondern in einer Bilanz eines vorangegangenen Jahres vorgenommen wird, sind alle darauf folgenden Bilanzen entsprechend zu ändern.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 29 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 13; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 10; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 26.

Das gilt auch im Falle der Nichtigkeit des Jahresabschlusses eines vorangegangenen Jahres.

KROPFF, FS Budde, 1995, 341 (345 f.); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 11; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 10; aA HENSE, WPg 1993, 716 (718).

Zur Fehlerkorrektur in der stl. Gewinnermittlung vgl. allerdings Anm. 339.

► *Anpassung der Handelsbilanz an eine berichtigte Steuerbilanz*: Nicht zulässig ist die Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität in der Weise, dass den Eröffnungsbuchungen nicht die Ansätze der letzten handelsrechtl. Schlussbilanz, sondern diejenigen einer geänderten StBil. zugrunde gelegt werden (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 13; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 6).

341 (5) Verhältnis zu anderen GoB

Stetigkeitsprinzip: Dem Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität entspricht im Bereich der materiellen GoB das Stetigkeitsprinzip, das auch als Gebot der materiellen Bilanzkontinuität bezeichnet wird (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 8; vgl. auch VELTE, *StuW* 2014, 240 [241]).

Vollständigkeitsprinzip: Der Grundsatz der Bilanzidentität dient insoweit dem Vollständigkeitsgrundsatz, als zwischen Schlussbilanz und Eröffnungsbuchungen keine Bilanzposten entfallen dürfen (vgl. LEFFSON, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl. 1987, 225).

342–344 Einstweilen frei.

dd) Stetigkeitsprinzip

Schrifttum: KAMMERS, *Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit*, Stuttgart 1988; J. MÜLLER, *Der Stetigkeitsgrundsatz im neuen Bilanzrecht*, Wiesbaden 1989; KALABUCH, *Der Stetigkeitsgrundsatz*, Düsseldorf 1994; SCHÜLEN, *Änderung von Bewertungsmethoden*, BB 1994, 2312; SELCHERT, *Uneinheitlichkeit bei der Bewertungseinheitlichkeit?*, DB 1995, 1573; KÜTING/TESCHE/TESCHE, *Der Stetigkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Einzel- und Konzernabschluss*, *StuB* 2008, 655; KÜTING/TESCHE, *Der Stetigkeitsgrundsatz im verabschiedeten neuen deutschen Bilanzrecht*, *DStR* 2009, 1491; BRIESE/SUERMANN, *Sonderposten mit Rücklageanteil und steuerliche Abschreibungen im Jahresabschluss nach BilMoG*, DB 2010, 121; SCHERFF/WILLEKE, *Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach BilMoG*, *StuB* 2010, 769; DIETEL, *Steuerliches Wahlrecht zur Teilwertabschreibung und Stetigkeitsgebot*, DB 2012, 483; SCHEFFLER/BINDER, *Der Einfluss des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Stetigkeitsgrundsatz in der Handelsbilanz*, *StuB* 2012, 771; SCHEFFLER/BINDER, *Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes für die Steuerbilanz*, *StuB* 2012, 891; ZWIRNER/KÜNKELE, *Steuerbilanzpolitische Wahlrechtsausübungen: Kein Raum für ein Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz*, *DStR* 2013, 2077.

345 (1) Kodifikation

Ansatzstetigkeit: Der Stetigkeitsgrundsatz gilt nach der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB für den Ansatz von Bilanzposten. Vor der entsprechenden Gesetzesänderung durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde ein Gebot der Ansatzstetigkeit von der hM verneint.

J. MÜLLER, *Der Stetigkeitsgrundsatz im neuen Bilanzrecht*, 1989, 103; RÜMMELE, *Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung*, 1991, 30 ff.; KALABUCH, *Der Stetigkeitsgrundsatz*, 1994, 177; TIEDCHEN in *MüKo AktG*, 2. Aufl. 2003, § 252 HGB Rn. 82 mwN; BALLWIESER in *Böcking ua.*, *Beck-HdR*, B 105 Rn. 67 (10/2009); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 107; VELTE, *StuW* 2014, 240 (244).

Allerdings bestand auch keine Notwendigkeit dafür, da das Stetigkeitsprinzip nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 252 HGB („Bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt ...“) nur für Vermögensgegenstände und Schulden Bedeutung hatte, nicht aber für RAP und Bilanzierungshilfen.

KAMMERS, *Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit*, 1988, 29; KALABUCH, *Der Stetigkeitsgrundsatz*, 1994, 177 f.; VELTE, *StuW* 2014, 240 (244 f.); aA SCHEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 771; SCHEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 891 (892).

Im Bereich der Vermögensgegenstände und Schulden waren Ansatzwahlrechte praktisch nicht zu verzeichnen.

Bewertungsstetigkeit: In § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB war der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zunächst als Soll-Vorschrift geregelt; durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde diese Regelung dahingehend geändert,

dass die Befolgung des Stetigkeitsprinzips für die Bewertung zwingend vorgeschrieben wird. Es handelt sich allerdings nur um eine Klarstellung.

KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1495); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 121 (12/2010); PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 58 (6/2011); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 241 (10/2011); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (776); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 65 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 94; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 47.

Vor der Kodifizierung des Stetigkeitsgrundsatzes in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) war umstritten, ob es einen entsprechenden GoB gäbe.

Vgl. dazu VELTE, StuW 2014, 240 (242f.) mwN; für das Bestehen eines solchen GoB bereits vor der Kodifizierung KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1404); ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079); dagegen KAMMERS, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 16, 21; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 7 (58 ff.); SCHÜLEN, BB 1994, 2312.

Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum war allerdings die Befolgung der Stetigkeit bei der Gewinnermittlung schon zuvor gefordert worden (so zB von LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 432 ff.; vgl. auch KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 1 mwN).

(2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Ansatzstetigkeit*: Vermögensgegenständen und Schulden sind gleichmäßig, dh. nach denselben Ansatzmethoden in der Bilanz auszuweisen (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB). Dadurch werden die Jahresabschlüsse verschiedener Jahre vergleichbar. Sie wären es nicht, wenn das Unternehmen von Jahr zu Jahr nach unterschiedlichen Methoden entscheiden könnte, wie Wahlrechte und Beurteilungsspielräume im Hinblick auf den Ansatz von Bilanzposten ausgeübt werden (ähnlich NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 233 [4/2013]).

► *Bewertungsstetigkeit*: Vermögensgegenstände und Schulden sind nach denselben Methoden zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2358); HOSSFELD, BB 1996, 1707 (1710); KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1404); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 66 (10/2009); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491; SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769; PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 57 (6/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 88; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 55.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Stetigkeitsgebot gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips grds. auch für die StBil.

BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14 (16); KAMMERS, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 158; RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 171; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 9, 171; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2358); KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1410 f.); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 242 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 248 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 89; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 63.

Soweit die Ansatzstetigkeit betroffen ist, besteht stl. allerdings faktisch kein Anwendungsbereich, da es an Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen fehlt (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 [928]; s. auch Anm. 348 „Anwendungsfäl-

le“). Zu den Grenzen des Anwendungsbereichs gerade bei der stl. Gewinnermittlung vgl. Anm. 349 „Grenzen“).

347 (3) Inhalt

Ansatz- und Bewertungsmethoden: Ansatzmethoden sind Verfahren eines planmäßigen Vorgehens beim Ansatz von Bilanzposten.

SCHIEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 891 (892); HENNRICHS in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rn. 254; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in *HdJ*, Abt. I/7 Rn. 239 (4/2013); KLEINDIEK in *STAUB*, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108.

Bewertungsmethoden sind dementsprechend Verfahren zur Wertfindung, die sowohl die Wertermittlung als auch die Wertverteilung umfassen.

RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 18; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 176; HOSSFELD, *BB* 1996, 1707 (1710); SCHULZE-OSTERLOH in *BAUMBACH/HUECK, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 331; BALLWIESER in *BÖCKING* ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 67 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in *KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR*, § 252 HGB Rn. 126 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in *BAETGE/KIRSCH/THIELE*, § 252 HGB Rn. 243 (10/2011); SCHIEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 771 (772); SCHIEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 891 (892); WOHLGEMUTH/RADDE in *HOFBAUER/KUPSCH*, § 252 HGB Rn. 68.1 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in *HdJ*, Abt. I/7 Rn. 236 (4/2013); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rn. 91; KLEINDIEK in *STAUB*, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 56; ähnlich bereits KAMMERS, *Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit*, 1988, 53. Eingehend zum Begriff der Bewertungsmethode KUPSCH/ACHTERT, *BB* 1997, 1403 (1406 f.).

Sowohl im Hinblick auf den Ansatz als auch auf die Bewertung der Bilanzposten sind nicht nur dem Unternehmen ausdrücklich gewährte Wahlrechte, sondern auch der Rechnungslegung innewohnende Beurteilungs- oder Schätzungsspielräume (sog. unechte Bewertungswahlrechte, vgl. NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in *HdJ*, Abt. I/7 Rn. 237 [4/2013]) nach denselben Methoden auszuüben.

KÜTING/TESCHE, *DStR* 2009, 1491 (1493); HENNRICHS in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rn. 254; TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rn. 92; FÖRSCHLE/RIES in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 125; KLEINDIEK in *STAUB*, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108, § 252 HGB Rn. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57.

Zeitliche (vertikale) Stetigkeit: § 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB beziehen sich auf die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- bzw. Bewertungsmethoden. Damit ist zunächst die zeitliche oder vertikale Stetigkeit angesprochen, nach der Bilanzposten, die bereits im vorhergehenden Jahresabschluss vorhanden waren, nach den gleichen Methoden zu behandeln sind.

KÜTING/TESCHE/TESCHE, *StuB* 2008, 655; KÜTING/TESCHE, *DStR* 2009, 1491; BRIESE/SUERMANN, *DB* 2010, 121 (125); SCHIEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 771 (772); SCHIEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 891; ebenso für die Ansatzstetigkeit SCHERFF/WILLEKE, *StuB* 2010, 769 (770); FÖRSCHLE/RIES in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 125; für die Bewertungsstetigkeit WOHLGEMUTH/RADDE in *HOFBAUER/KUPSCH*, § 252 HGB Rn. 66 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in *HdJ*, Abt. I/7 Rn. 241 (4/2013); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rn. 90, 93; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 56.

Sachliche (horizontale) Stetigkeit: Das Stetigkeitsprinzip bezieht sich nicht nur auf die vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden. Es besagt vielmehr in sachlicher Hinsicht, dass Wahlrechte und Beurteilungsspielräume hinsichtlich aller art- und funktionsgleichen Posten gleich auszuüben sind (zur

Gleichheit von Bilanzposten vgl. KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 [1408]). Damit sind auch neu hinzukommende Bilanzposten in gleicher Weise wie ihnen art- und funktionsgleiche bereits in Vorjahren bilanzierte Posten zu behandeln.

RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 28 f.; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; SELCHERT, DB 1995, 1573 (1576); KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (34); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 332; KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 67; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 69 (10/2009); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (892); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 58; ebenso für die Ansatzstetigkeit SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 125; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 109; für die Bewertungsstetigkeit SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2358); KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1405); BRIESE/SUERMAN, DB 2010, 121 (125); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 249 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 241 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 90, 93 KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 49; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 124; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 295.

Dabei ist uU auch auf Bilanzierungsmethoden zurückzugreifen, die zwar nicht im unmittelbar vorangegangenen, aber in länger zurückliegenden Jahresabschlüssen angewendet worden sind.

RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 49; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 186; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 250 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 93; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 109, § 252 HGB Rn. 49; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 312; aA KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 126 (nicht zwingend, aber sinnvoll).

(4) Anwendungsfälle

348

Ansatzstetigkeit:

► *Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 248 Abs. 2 HGB:*

KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 281 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108; VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 300.

Dieses Wahlrecht hat für die stl. Gewinnermittlung allerdings keine Bedeutung, da Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV unterschiedslos verbietet.

► *Ermessensspielraum bei der Zuordnung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände zum Anlage- oder Umlaufvermögen:* Hier ist aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 [775]; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 [893]).

► *Wahlrecht zur Aktivierung eines Disagios gem. § 250 Abs. 3 HGB:*

KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (656); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 281 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108; VELTE,

StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 300.

Dieses Wahlrecht ist für die stl. Gewinnermittlung nicht anwendbar; in Abs. 5 ist eine § 250 Abs. 3 HGB entsprechende Regelung nicht aufgenommen worden (vgl. Anm. 2237).

► *Ansatz aktiver latenter Steuern gem. § 274 HGB:*

KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 281 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108; VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 300.

Dieser Posten kommt in der stl. Gewinnermittlung naturgemäß nicht vor.

► *Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand gem. § 248 Abs. 2 iVm. § 255 Abs. 2a HGB:*

KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108; VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 301.

Da § 248 Abs. 2 HGB hinsichtlich des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV keine Entsprechung in Abs. 2 hat, ist dieser Beurteilungsspielraum für die stl. Gewinnermittlung nicht von Belang.

► *Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Rahmen der Bilanzierung von Rückstellungen:*

SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 301.

Hier ist aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 [775 f.]; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 [893]).

► *Passivierungswahlrecht für Alt-Pensionszusagen gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB:*

KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (656); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 108; VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 57; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 300.

Hier ist in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 11; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (776); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (893).

Bewertungsstetigkeit:

► *Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern:*

KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 195 ff.; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 125 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 244 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 56.

Hier ist im stl. zulässigen Rahmen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (vgl. dazu auch SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 [775 f.]; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 [893]).

▶ *Wahl der Abschreibungsmethode:*

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 125 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 245 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 68.1 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 56.

Insofern sind stl. aber die Beschränkungen des § 7, der weitergehend als das Handelsrecht bestimmte Abschreibungsmethoden vorgibt, zu beachten, so dass ein Methodenwahlrecht nur eingeschränkt besteht.

▶ *Bestimmung des Rückzahlungsbetrags von Verbindlichkeiten* (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 48).

▶ *Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungsverfahren* (KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 204 ff.).

(5) Grenzen

349

Grenzen bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlung:

Da das Stetigkeitsprinzip auf die gleichartige Anwendung von Ansatz- und Bewertungsmethoden zielt (vgl. Anm. 347), kann es naturgemäß für Einzelfallentscheidungen, die sich der Anwendung bestimmter Methoden entziehen, keine Geltung beanspruchen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 92). Solche Einzelfallentscheidungen sind zB diejenigen über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder über Wertberichtigungen von Forderungen.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 92; ebenso für außerplanmäßige Abschreibungen KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (40); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 242 (4/2013).

Grenzen bei der steuerlichen Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verpflichtet den Stpfl., Wahlrechte und Ermessensspielräume, die in der handelsrechtl. und stl. Gewinnermittlung gleichermaßen bestehen, gleichartig auszuüben (SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 [893], vgl. auch Anm. 348). Der Stpfl. ist jedoch nicht gehindert, besondere stl. Wahlrechte, die im Rahmen der handelsrechtl. Rechnungslegung keine Entsprechung haben (zB zur Vornahme von Sonderabschreibungen oder erhöhten Abschreibungen) jeweils neu auszuüben.

BFH v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394 (395); KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1411); KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (42); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (893, 894); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 89; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 315.

Dementsprechend kann zB das Wahlrecht zur Sofortabschreibung geringwertiger WG gem. § 6 Abs. 2 in jedem Jahr neu ausgeübt werden (SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 [894]; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 [2079]).

Dies soll auch für das Wahlrecht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 gelten.

DIETEL, DB 2012, 483 (485); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (894); ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079).

Das setzt allerdings voraus, dass insoweit überhaupt ein Wahlrecht vorliegt und nicht WG in der stl. Gewinnermittlung bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben sind (Nachweise zum Streitstand bei DIETEL, DB 2012, 483 [484], Fn. 11 und 13). Die FinVerw. bejaht

mit der wohl hM im Schrifttum ein solches Wahlrecht (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15).

Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB:

► *Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden zulässig gem. § 252 Abs. 2 HGB, ggf. iVm. § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB:*

▷ *Gesetzesänderungen und Änderungen der Rechtsprechung:*

KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (41); KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (658); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1496); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (771); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 105; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 243 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 51; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 134; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61.

▷ *Änderung der technischen Unternehmensstruktur, zB Aufgabe des Montage- oder Produktionsbereichs eines Unternehmens, das zuvor beide Bereiche abdeckte (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96).*

▷ *Änderungen der Finanz- und Kapitalstruktur:*

KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (658); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1496); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 134; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61.

▷ *Einbeziehung des Unternehmens in oder Ausscheiden aus einem Konzern:*

KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (41); KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (658); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1496); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 51; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 134; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61.

▷ *Anpassung der Bilanz an die Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung:*

SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (773); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 134; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61.

► *Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden nicht zulässig:*

▷ *Änderungen der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens, denn diese soll durch die Rechnungslegung gerade dargestellt und nicht durch Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden verschleiert werden (PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 62 [6/2011]); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96.*

▷ *Änderungen der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung oder der wirtschaftlichen Entwicklung der einschlägigen Branche:*

PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 57 (6/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; aA KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1496); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61.

▷ *Änderungen der Unternehmenspolitik:*

PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 69 (6/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 96; aA WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 61; einschränkend insoweit (nur

wenn gleichzeitig besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)
NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 244 (4/2013).

▷ *Änderungen der Gesellschafterstruktur:*

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 336; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 97; aA aber die wohl hM, vgl. ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 113; KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1496); KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (658); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 134.

(6) Verhältnis zu anderen GoB

350

Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität): Das Stetigkeitsprinzip ist das materielle Pendant zum Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität (vgl. KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 8; zum Zusammenhang zwischen beiden Grundsätzen auch VELTE, StuW 2014, 240 [241]).

Grundsatz der Bilanzwahrheit: Das Stetigkeitsprinzip überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (s. Anm. 320 ff.) insoweit, als dieser Grundsatz das auch im Bereich der stl. Gewinnermittlung anerkannte Willkürverbot enthält, nach dem einmal angewandte Methoden in der Rechnungslegung grds. beizubehalten sind (vgl. Anm. 321).

Einzelbewertungsprinzip: Das Prinzip der Bewertungsstetigkeit konfligiert nicht mit dem Grundsatz der Einzelbewertung.

RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 132 ff.; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 190 f.; KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1406); KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (34); PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 64 (6/2011).

Nach dem Einzelbewertungsprinzip ist jedem Bewertungsobjekt ein individueller Wert zuzuordnen; Wertverschiebungen zwischen den Bewertungsobjekten sind verboten (RÜMMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 133; KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 190; vgl. auch Anm. 453). Das Gebot, bei der Bewertung die angewendeten Methoden beizubehalten, hindert die Befolgung des Einzelbewertungsprinzips nicht.

Einstweilen frei.

351–354

ee) Vollständigkeitsprinzip

(1) Kodifikation

355

Das Vollständigkeitsprinzip ist in § 239 Abs. 2 und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB normiert. Danach müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig sein (§ 239 Abs. 2); der Jahresabschluss muss zudem sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP sowie Aufwendungen und Erträge enthalten, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bereits vor der Kodifikation im HGB war anerkannt, dass das Vollständigkeitsprinzip zu beachten ist (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 219).

(2) Geltungsbereich

356

Handelsrechtliche Gewinnermittlung:

► *Buchführung:* § 239 Abs. 2 HGB verdeutlicht, dass der Grundsatz der Vollständigkeit für die Buchführung zu befolgen ist.

► *Inventar/Inventur*: Ebenso ist das Vollständigkeitsprinzip bei der Aufstellung des Inventars zu berücksichtigen (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 221; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 8).

► *Bilanz*: Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt das Vollständigkeitsprinzip für die Bilanz („... sämtliche Vermögensgegenstände Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten ...“). Die Stellung des Vollständigkeitsprinzips im Gesetz zeigt dabei zutreffend, dass es sich um ein reines Ansatzprinzip handelt, dh., dass es nur den Ansatz dem Grunde nach betrifft. Die Bewertung kann begrifflich nicht vollständig oder unvollständig, sondern nur richtig oder falsch sein. Insoweit greift allein der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. Richtigkeit (s. Anm. 320 ff.).

► *Gewinn- und Verlustrechnung*: Das Vollständigkeitsprinzip gilt ebenso für die GuV.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 220; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 66 (7/1994); KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 246 HGB Rn. 20 (11/2009); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 34; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 35 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 1.

Das einleitend gebrauchte Wort „sämtliche“ ist auch auf die später genannten „Aufwendungen und Erträge“ zu beziehen.

Steuerliche Gewinnermittlung: Steuerlich findet sich in § 146 Abs. 1 AO eine § 239 Abs. 2 HGB weitgehend entsprechende Vorschrift. Das Vollständigkeitsprinzip gilt im Bereich des StRechts aber nicht nur für die Buchführung, sondern auch für die StBil. (CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 39; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 1; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 67).

357 (3) Inhalt

Grundsatz: Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Geschäftsvorfälle und Bilanzposten einmal zu erfassen sind. Kein Geschäftsvorfall oder Bilanzposten darf weggelassen werden (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 12). Gleichzeitig dürfen aber auch tatsächlich nicht vorhandene Geschäftsvorfälle oder Bilanzposten nicht ausgewiesen werden; ebenso wenig dürfen vorhandene Geschäftsvorfälle oder Bilanzposten mehrfach ausgewiesen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (vgl. Anm. 323), wird im Schrifttum aber teilweise auch als ein Aspekt des Vollständigkeitsprinzips angesehen (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 12; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 239 HGB Rn. 10). Insoweit ergänzen sich der Grundsatz der Bilanzwahrheit/Richtigkeit und das Vollständigkeitsprinzip.

Einzelfälle:

► *Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter* sind grds. anzusetzen (KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 34 [4/2011]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 14), soweit nicht ein Aktivierungsverbot eingreift (s. Anm. 536).

► *Vollständig abbeschriebene Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter* sind mit einem Merkposten anzusetzen.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 220; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 66 (7/1994); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB

Rn. 41 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 15; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 221 (10/2013).

Dieser sog. Erinnerungswert beträgt 1 €.

(4) Grenzen

358

Andere gesetzliche Bestimmung: Nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt das Vollständigkeitsprinzip für die Bilanz und die GuV, „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ Im Bereich der GuV läuft diese Einschränkung mangels entsprechender gesetzlicher Bestimmungen leer (FÖRSCHLE/RIES in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 94). In der Bilanz sind gesetzlich normierte Aktivierungs- und Passivierungsverbote (zB § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB), die die konkrete Bilanzierungsfähigkeit eines Postens ausschließen (s. Anm. 500), zu befolgen (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 13). Auch § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB ist zu beachten, dh., ein Posten darf nicht ausgewiesen werden, wenn er dem Bilanzierenden nicht subjektiv zuzurechnen ist (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 13; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 221 [10/2013]). Bei Bestehen von im Gesetz vorgesehenen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten (zB § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) tritt das Vollständigkeitsgebot nach dem insoweit wieder eindeutigen Wortlaut ebenfalls zurück.

Für die stl. Gewinnermittlung sind gesetzliche normierte Aktivierungs- und Passivierungsverbote (zB Abs. 2, 4a) ebenfalls gegenüber dem Vollständigkeitsprinzip vorrangig. Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte, die das Vollständigkeitsprinzip einschränken könnten, bestehen stl. hingegen nicht. Nach gefestigter Rspr. des BFH führen handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte stl. zu einer Aktivierungspflicht; handelsrechtl. Passivierungswahlrechte stellen stl. Passivierungsverbote dar (vgl. Anm. 501 mwN).

Andere ungeschriebene GoB können das Vollständigkeitsgebot ebenfalls einschränken, obwohl sie gerade nicht „gesetzlich ... bestimmt“ sind.

- ▶ *Nichtausweis schwebender Geschäfte:* Der Grundsatz, dass schwebende Geschäfte in der Bilanz nicht ausgewiesen werden, geht dem Vollständigkeitsprinzip vor (vgl. Anm. 407).
- ▶ *Nichtausweis von Privatvermögen:* Die allgemein anerkannten Maxime, dass nur das BV, nicht aber PV in der Bilanz erscheinen darf (vgl. Anm. 500), ist ebenfalls vorrangig gegenüber dem Vollständigkeitsprinzip (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 66 [7/1994]).
- ▶ *Wesentlichkeitsprinzip:* Vielfach wird auch das Wesentlichkeitsprinzip als ein das Vollständigkeitsprinzip einschränkender Grundsatz angesehen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 221 [10/2013]; vgl. aber Anm. 465).

(5) Verhältnis zu anderen GoB

359

Bilanzwahrheit/Richtigkeit: Das Vollständigkeitsprinzip ergänzt den Grundsatz der Bilanzwahrheit (vgl. Anm. 357).

Stichtagsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip wird ergänzt durch das Stichtagsprinzip (vgl. Anm. 412).

Saldierungsverbot: Das Saldierungsverbot ergibt sich aus dem Vollständigkeitsprinzip (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 231; vgl. auch Anm. 445).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip schränkt uE den Grundsatz der Vollständigkeit nicht ein (vgl. Anm. 465).

360–364 Einstweilen frei.

ff) Fortführungsprinzip

Schrifttum: SARX, Grenzfälle des Grundsatzes der Unternehmensfortführung im deutschen Bilanzrecht, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 561; LÜCK, Das Going-Concern-Prinzip in Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfung, DB 2001, 1945; GROSS/AMEN, Going-Concern-Prognosen im Insolvenz- und im Bilanzrecht, DB 2005, 1861; SEMLER/GOLDSCHMIDT, Zur Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung bei Zweifeln an der Überlebensfähigkeit des Unternehmens, ZIP 2005, 3; LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, Beurteilung der Going-Concern-Prämisse durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen in der Krise, BB 2009, 262; KAISER, Die Crux mit dem Going-Concern – Einige Gedanken zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, ZIP 2012, 2478.

365 (1) Kodifikation

Das Fortführungsprinzip, auch als Going-Concern-Prinzip bezeichnet, ist in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB geregelt, der bestimmt, dass bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtl. Gegebenheiten entgegenstehen. Dieser Grundsatz war auch vor der Kodifizierung durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) als GoB anerkannt.

SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (4); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 15; KAISER, ZIP 2012, 2478.

Zu beachten ist, dass das Gesetz von der „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ spricht und damit nicht auf die Fortführung oder das Fortbestehen des Unternehmens selbst abstellt (KAISER, ZIP 2012, 2478 [2480 f.]). Gefordert ist damit eine Fortführungs-, keine Fortbestehensprognose (vgl. GROSS/AMEN, DB 2005, 1861).

366 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Fortführungsprinzip gilt in erster Linie für die Bilanz.

► *Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden:* Obwohl das Fortführungsprinzip im HGB im Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den „Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen“ aufgeführt ist und die Einleitung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ausdrücklich von der Bewertung spricht, ist es auch beim Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden zu beachten.

SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 20 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 54 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 17.

► *Bewertung von Vermögensgegenstände und Rückstellungen:* Seinem Wortlaut nach beansprucht das Fortführungsprinzip Geltung allgemein für die Bewertung, somit also für die Bewertung von Aktiva und Passiva. Es hat aber in erster Linie Bedeutung für die Bewertung von Vermögensgegenständen und von Rückstellungen (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 136 [4/2013]). Auf die Bewertung von Verbindlichkeiten hat die Frage, ob die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird oder nicht, hingegen regelmäßig keinen Einfluss.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Fortführungsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (124); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 44 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 20; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 19; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 36.

Eine Ausprägung des Fortführungsprinzips findet sich zudem in der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, der bestimmt, dass der Teilwert eines WG der Betrag ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ansetzen würde, wobei von der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber auszugehen ist.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 74 (7/1994); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 44 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 144 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 31.

(3) Inhalt

367

Unternehmensfortführung als Regelfall: Das Gesetz unterstellt als Regelfall, dass die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird (sog. Going-Concern-Konzept). Es ist für jedes Wj. zu prüfen, ob dieser Regelfall gegeben ist oder ob der Fortführung der Unternehmenstätigkeit tatsächliche oder rechtl. Gegebenheiten (dazu sogleich) entgegenstehen (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 10). Zu betrachten ist uE die Tätigkeit des Unternehmens als Ganzes; auf die Fortführung von Unternehmensteilen kommt es nicht an.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 22; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 14; aA SARX, FS Budde 1995, 561 (562); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 137 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 30; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 21; grds. ebenso SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (9).

Die Vermutung der Fortführung gilt grds. auch für Mantelgesellschaften und ruhende Unternehmen (KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 30).

Fortführungsprämisse: Die Fortführungsprämisse ist gegeben, wenn zum Abschlussstichtag anzunehmen ist, dass das Unternehmen seine wirtschaftliche Betätigung für einen überschaubaren Zeitraum fortsetzen wird.

► *Positive Prognose:* Die Annahme, dass die Unternehmenstätigkeit voraussichtlich fortgeführt werden wird, kann das Ergebnis einer impliziten oder expliziten Prognose sein. Bei nachhaltiger Gewinnsituation, hinreichender Liquidität und keiner Gefahr einer bilanziellen Überschuldung ist eine implizite Fortführungsprognose gegeben, dh., dass keine besondere Analyse hinsichtlich der Lage des Unternehmens notwendig ist.

GROSS/AMEN, DB 2005, 1861; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 34; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 10.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und verfügt das Unternehmen darüber hinaus nicht über hinreichende stille Reserven, so ist eine explizite Fortführungsprognose erforderlich, dh., es bedarf ausdrücklich der Erkenntnis, dass eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit gleichwohl möglich ist.

GROSS/AMEN, DB 2005, 1861; LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262 (263 f.); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 10.

► *Verhältnisse am Abschlussstichtag*: Die Prognose muss sich auf die Verhältnisse am Abschlussstichtag beziehen. Demzufolge ist das Stichtagsprinzip (s. Anm. 420 ff.) zu beachten (SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 [7]), dh., wert-aufhellende Tatsachen sind in die Prognoseentscheidung einzubeziehen, wertbegründende Tatsachen hingegen nicht (zur Unterscheidung zwischen wertaufhellenden und wertbegründenden Umständen vgl. Anm. 422). Demgegenüber wird teilweise die Ansicht vertreten, dass im Falle des Eintritts wertbegründender Umstände, die zu einem Wegfall der Fortführungsprognose führen, das Stichtagsprinzip zu durchbrechen sei und diese Umstände auf den Abschlussstichtag zurück zu beziehen seien.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 60 (10/2011); KAISER, ZIP 2012, 2478 (2485); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 142 (4/2013); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 12.

Dies wird damit begründet, dass ein Jahresabschluss, der nach dem Fortführungsprinzip aufgestellt wird, obwohl zum Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits feststeht, dass die Fortführungsprognose nicht mehr aufrecht erhalten werden kann, bei den Adressaten „zu Missverständnissen führen“ könne (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 12; ähnlich NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 142 [4/2013]) oder gar „widersinnig“ sei (KAISER, ZIP 2012, 2478 [2485]). Derartige „Missverständnisse“ sind jedoch bei Anwendung des Stichtagsprinzips auch in anderen Bereichen möglich (zB wenn eine Forderung im Jahresabschluss in volle Höhe ausgewiesen wird, obwohl nach dem Stichtag Umstände eingetreten sind, die zu einer Abwertung der Forderung im folgenden Jahresabschluss nötigen), ohne dass deshalb erwogen wird, vom Stichtagsprinzip abzugehen. Eine Einschränkung des Fortführungsprinzips in der Weise, dass auch negative wertbegründende Tatsachen zu berücksichtigen sind, ist uE daher nicht gerechtfertigt (glA SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 [1009 f.]). Ebenso wenig ist der Ansicht zu folgen, dass auch positive wertbegründende Tatsachen auf den Abschlussstichtag zurück zu beziehen seien (so aber NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 143 [4/2013]).

► *Prognosezeitraum*: Die Unternehmenstätigkeit muss voraussichtlich für einen überschaubaren Zeitraum fortgeführt werden. Allgemein wird grds. ein Zeitraum von zwölf Monaten für maßgeblich gehalten.

SARX, FS Budde 1995, 561 (571); LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262 (263); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 139 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 11; ähnlich SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (9) – Zeitraum bis zur Aufstellung des nächsten Jahresabschlusses.

Entscheidend sind aber jeweils die unternehmensspezifischen Verhältnisse des Einzelfalles, zB die Fertigungsdauer und die Umschlaghäufigkeit des Warenlagers. Auch bei Saisongeschäften kann ein abweichender Prognosezeitraum anzuwenden sein. Dies kann dazu führen, dass ein längerer Zeitraum als zwölf Monate zu betrachten ist.

NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 139 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 20; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 12; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 11.

Auch ein kürzerer Prognosezeitraum als zwölf Monate wird im Einzelfall als hinreichend angesehen.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 20; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 12; zurückhaltender FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 48 (12/2010); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 11.

Entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten sind einerseits unüberwindbare wirtschaftliche Schwierigkeiten und andererseits die Einstellung der Geschäftstätigkeit aus anderen Gründen.

► *Wirtschaftliche Schwierigkeiten*, die der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen, sind jedenfalls Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 52 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 24; KAISER, ZIP 2012, 2478 (2487).

Darüber hinaus können aber auch die nachhaltige Erwirtschaftung erheblicher Verluste, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung und Liquiditätseingpässe unüberwindbare wirtschaftliche Schwierigkeiten darstellen, die dazu nötigen, von der Fortführungsprämisse abzugehen (LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 24). Nicht nur solche oder vergleichbare finanzielle Umstände können zum Wegfall der Fortführungsprämisse führen, sondern auch betriebliche Umstände, die wirtschaftliche Schwierigkeiten zur Folge haben, zB Personalprobleme, insbes. im Bereich des Führungspersonals, Verlust eines wesentlichen Absatzmarktes und nachteilig veränderte Möglichkeiten bei der Beschaffung.

KAISER, ZIP 2012, 2478 (2487); vgl. auch FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 49 (12/2010); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 36; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 15; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 27, jeweils mit weiteren Beispielen.

► *Einstellung der Geschäftstätigkeit aus anderen Gründen* führt ebenfalls dazu, dass von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr ausgegangen werden kann (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 25).

Entgegenstehende rechtliche Gegebenheiten:

► *Entgegenstehende Gegebenheiten* sind zB die Eröffnung des Insolvenzverfahrens; LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (5); LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 49 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 57 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 19 (6/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 223 (10/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 26; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 39;

sowie die Erfüllung des Tatbestands einer gesetzlichen Vorschrift oder einer Satzungsbestimmung, die die Auflösung des Unternehmens zur Folge hat.

LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (5); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 57 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 19 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. 1/7 Rn. 135 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 26; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 16; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 13.

Auch ein behördliches Verbot der weiteren Tätigkeit (zB ein Produktionsverbot wegen Verstoßes gegen Waffenausfuhr- oder Umweltschutzbestimmungen) kann eine der Fortführung des Unternehmens entgegenstehende rechtliche Gegebenheit sein (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 27).

► *Absicht der Unternehmenseinstellung*: In den Fällen, in denen rechtl. Gegebenheiten einer Unternehmensfortführung entgegenstehen, ist zusätzlich zu fordern, dass auch die Absicht besteht, die Unternehmenstätigkeit einzustellen.

SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (5); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 319; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 135 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 26; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 16; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 13; aA KAISER, ZIP 2012, 2478 (2483); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 223 (10/2013).

Insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist deshalb an der Fortführungsprognose festzuhalten, wenn der Insolvenzverwalter beabsichtigt, den Geschäftsbetrieb über einen hinreichend langen Zeitraum (vgl. zum Prognosezeitraum „Fortführungsprämisse“) hinweg aufrecht zu erhalten (KAISER, ZIP 2012, 2478 [2481]).

Bilanzierung bei positiver Fortführungsprognose: Ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, so ist nach allgemeinen Regeln zu bilanzieren.

Bilanzierung bei Wegfall der Fortführungsprognose: Von der Bilanzierung nach den allgemeinen Regeln und damit von einer positiven Fortführungsprognose ist nicht bereits bei Zweifeln an der Möglichkeit der Fortführung des Unternehmenstätigkeit abzugehen.

LÜCK, DB 2001, 1945 (1946 f.); SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 22; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 19, 21 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 27.

Erforderlich ist vielmehr, dass die Unmöglichkeit der Unternehmensfortführung zweifelsfrei feststeht (SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 [1007]; KAISER, ZIP 2012, 2478 [2483]). Insofern ist – entgegen dem eigentlich für die Rechnungslegung zu beachtenden Vorsichtsprinzip (dazu Anm. 375 ff.) – im Zweifel eine eher optimistische Einschätzung vorzunehmen (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 26). Anderenfalls käme es uU zu einem mehrfachen Wechsel zwischen der Bilanzierung nach allgemeinen Regeln und nach den für den Wegfall der Fortführungsprognose geltenden Gepflogenheiten, was die Aussagefähigkeit der einzelnen Jahresabschlüsse stark beeinträchtigen würde. Zudem kann eine Bilanzierung unter Zugrundelegung der Nicht-Fortführung des Unternehmens zur Verschärfung der Krise führen, weil sich das Bilanzbild verschlechtert und Verhandlungen mit Vertragspartnern (Gläubigern, kreditgebenden Finanzinstituten etc.) oder Sanierungsmaßnahmen dadurch erschwert werden (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 19 [6/2012]; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 35). Eine zu frühzeitige Aufgabe der Fortführungsprognose könnte somit zu einer self fulfilling prophecy werden (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 43 [10/2011]).

Ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszuschließen, ist die Konsequenz, dass die Abwicklung des Unternehmens bevorsteht. Daher sind die Aktiva abweichend von §§ 253 ff. HGB mit den vorsichtig geschätzten Veräußerungserlösen zu bewerten.

SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (4); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 320; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 (1007); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 67 (10/2011);

KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 14; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 34.

Nebenkosten der Veräußerung sind abzuziehen (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 67 [10/2011]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 28). Das Anschaffungskostenprinzip ist weiterhin zu beachten, dh die ursprünglichen AHK dürfen nicht überschritten werden.

SARX, FS Budde, 1995, 561 (575); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 320; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 (1007); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 21 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 146 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 28; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 14; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 34.

Im Bereich der Passiva ist insbes. die Bildung von Rückstellungen für die im Zuge der Abwicklung des Unternehmens entstehenden Kosten (zB Sozialplanverpflichtungen, Kosten für die vorzeitige Auflösung langfristiger Verträge) in Betracht zu ziehen.

SARX, FS Budde, 1995, 561 (575); SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (4); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 20 (10/2009); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 34.

Für die Bewertung von Schulden sind die sog. Abschaffungskosten maßgeblich. Das ist idR der Erfüllungsbetrag (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 145 [4/2013]).

(4) Grenzen

368

Das Fortführungsprinzip gilt ausnahmslos.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 74 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 29; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 15.

(5) Verhältnis zu anderen GoB

369

Stichtagsprinzip: Das Stichtagsprinzip ist uE auch bei der Anwendung des Fortführungsprinzips zu beachten (vgl. Anm. 367).

Einstweilen frei.

370–374

gg) Vorsichtsprinzip

Schrifttum: NIEHUS, „Vorsichtsprinzip“ und „Accrual Basis“ – Disparitäten bei den Determinanten der „Fair Presentation“ in der sog. internationalen Rechnungslegung, DB 1997, 1421; HENNRICHS, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG – Stand und Perspektiven, StuW 1999, 138; MOXTER/ENGEL-CIRIC, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips, BB 2014, 489.

(1) Kodifikation

375

Die Kodifikation des Vorsichtsprinzips findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, nach dem vorsichtig zu bewerten ist. Die Vorschrift wurde durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) in das HGB eingefügt. Das Vorsichtsprinzip war aber bereits zuvor als zentraler GoB anerkannt. Konkretisiert wird das Vorsichtsprinzips durch das Realisations- und das Imparitätsprinzip (vgl. Anm. 379; zum Realisationsprinzip Anm. 395 ff., zum Imparitätsprinzip Anm. 385 ff.).

Dem Vorsichtsprinzip sind aber auch spezielle gesetzliche Regelungen geschuldet wie zB das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 48; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch,

5. Aufl. 2015, Rn. E 68), das sich aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB ergebende Aktivierungsverbot für einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert (CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 45), die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf transitorische Posten im engeren Sinne (CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 45; s. auch Anm. 2171) die in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB normierte Pflicht zur Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rn. 8; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 48) sowie von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rn. 9).

376 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Vorsichtsprinzip wird vielfach als zentraler und übergeordneter GoB (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 181 [4/2013]; ähnlich FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 48 [12/2010] – „zentrale Stellung“, als „das alle überragende Prinzip“ (NIEHUS, DB 1997, 1421 [1422]) und als „Leitprinzip des GoB-Systems“ (BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 [83]) bezeichnet. Als solches beansprucht es umfassend Geltung und ist nicht, wie der Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB vermuten lässt („Es ist vorsichtig zu bewerten ...“), auf die Bewertung beschränkt.

BEISSE, FS Beusch, 1993, 77 (83); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 25 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 76 (12/2010); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 88; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 48.

Allerdings hat der Grundsatz der Vorsicht seinen unmittelbaren Anwendungsbereich ganz überwiegend im Bereich der Bewertung; Ansatzfragen haben häufig einen direkteren Bezug zum Realisations- und zum Imparitätsprinzip (ähnlich BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 25 [10/2009]).

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Vorsichtsprinzip gilt als GoB grds. auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 – Tz. 20; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 184 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 50; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489.

Allerdings wird ihm in diesem Bereich kein vergleichbar zentraler Stellenwert wie im Handelsrecht zugebilligt, insbes. weil der Gedanke des Gläubigerschutzes, der dem Vorsichtsprinzip zugrunde liegt (vgl. Anm. 377), für die stl. Gewinnermittlung nicht in gleicher Weise nutzbar zu machen ist (HENNRICHS in DSStJG 24 [2001], 301 [325]; vgl. auch HENNRICHS, StuW 1999, 138 [148]). Maßstab für die stl. Gewinnermittlung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Unter Berufung auf dieses (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 50) finden sich im StRecht eine Reihe von Regelungen, die das Vorsichtsprinzip durchbrechen, wie zB das Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a, die Beschränkung der Teilwertabschreibung auf Fälle voraussichtlich dauernder Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (beides gleichzeitig Einschränkungen des Imparitätsprinzips, vgl. Anm. 386) sowie die Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a.

Vgl. BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899 (900); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 185 (4/2013); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 30.

(3) Inhalt

Beurteilungsspielräume: Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses werden einerseits feststehende Daten verwendet, die sich aus dem abgelaufenen Geschäftsjahr ergeben (zB die AK angeschaffter Güter, der Nominalwert der bestehenden Forderungen), andererseits enthält er aber auch unsichere, auf Schätzungen beruhende Werte (zB die Nutzungsdauer der angeschafften Güter, das Ausfallrisiko der bestehenden Forderungen). Für die erstgenannte Gruppe von Daten hat das Vorsichtsprinzip keine Bedeutung. Hier sind die zutreffend berechneten Zahlen die einzig zulässigen Bilanzwerte (vgl. auch LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 465: „Niemand wird sagen, vorsichtig gerechnet sei drei mal drei nur acht“).

Das Vorsichtsprinzip kommt immer bei ungewissen Werten zum Tragen (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 469 f.) und nötigt dazu, bei der Bilanzierung im Zweifel pessimistisch vorzugehen. Insbesondere sind Beurteilungsspielräume im Rahmen der Bewertung so auszuüben, dass Aktiva eher zu niedrig und Passiva eher zu hoch ausgewiesen werden (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 144 [10/2011]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 28). Damit soll verhindert werden, dass zu hohe Ausschüttungen vorgenommen werden und so die Substanz des Unternehmens angegriffen wird. Das Vorsichtsprinzip dient somit dem Gläubigerschutz (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 47; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 41), indem es die Erhaltung des Unternehmensvermögens als Haftungsbasis sichert.

Soweit die bestehenden Beurteilungsspielräume mithilfe bestehender statistischer Werte ausgefüllt werden können, sind diese Werte heranzuziehen, so zB bei der Passivierung von Garantierückstellungen, für die Erkenntnisse über die Häufigkeit der in der Vergangenheit angefallenen Garantiefälle nutzbar gemacht werden können, und bei der Pauschalwertberichtigung von Forderungen, die auf der Grundlage der Forderungsausfälle der vergangenen Jahre vorzunehmen ist (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 57 [6/2012]). Auch die Schätzung der betriebsgewöhnlichen ND abnutzbarer Güter hat sich an der ND vergleichbarer Güter zu orientieren, wenn solche vorhanden sind.

Vgl. dazu auch LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 473 f., der zutreffend darauf hinweist, dass dies nur so lange gilt, wie sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich verändert haben. So können die Erfahrungen vergangener Jahre für die Bildung von Garantierückstellungen nicht nutzbar gemacht werden, wenn sich entweder die Produktionstechnik oder aber die Bedingungen für die Gewährung von Garantieleistungen geändert haben (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 473).

In Ermangelung derartiger Anhaltspunkte (zB bei der Einzelwertberichtigung einer Forderung, bei der Festlegung der Nutzungsdauer eines singulären Gutes) ist eine willkürfreie, aber keinesfalls zu optimistische Schätzung erforderlich.

Wahlrechte: Die Ausübung von Wahlrechten wird durch das Vorsichtsprinzip nicht eingeschränkt, dh., bei bestehenden Wahlrechten kann der Bilanzierende auch die Vorgehensweise wählen, die zu einem höheren Gewinnausweis führt (FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 79 [12/2010]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 52).

(4) Grenzen

Informationsfunktion des Jahresabschlusses: Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) sollte die Informationsfunktion des handelsrechtl. Jahres-

abschlusses gestärkt werden (vgl. dazu HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 [929]; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489 [490]). Im Zuge dieser Annäherung der handelsrechtl. Rechnungslegung an internationale Rechnungslegungsstandards haben Regelungen Eingang in das HGB gefunden, die als Durchbrechung des Vorsichtsprinzips gewertet werden können, so zB das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 30; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 69; aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 142.1 [10/2011]).

Willkürliche Bildung stiller Reserven: Die nach dem Gebot der Vorsicht zu wählende eher pessimistische Einschätzung darf nicht die Grenzen der Richtigkeit und damit das Prinzip der Bilanzwahrheit (s. Anm. 320 ff.) verletzen. Die Bilanzierung unter Zugrundelegung ungünstiger Annahmen ist daher nicht zulässig, wenn für diese Annahmen keine hinreichende Wahrscheinlichkeit spricht (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 58 [6/2012]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 28). Ausgeschlossen ist ebenso die willkürliche Schaffung stiller Reserven durch bewusste zu ungünstige Bewertung.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 78 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 143 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 40; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 47; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 41; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 77.

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Ausnahmen vom Vorsichtsprinzip iSv. § 252 Abs. 2 HGB werden nicht anerkannt.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 54; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 42; ähnlich FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 48 (12/2010); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 83 – de facto keine Ausnahmen erkennbar.

379 (5) Verhältnis zu anderen GoB

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren das Vorsichtsprinzips.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 96 (7/1994); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 75; HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 (47); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 35 (6/2012); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 88, 403; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 47; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 45; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 27; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 77; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 29, 34; ebenso bezogen auf das Realisationsprinzip BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668 – Tz. 14.

Grundsatz der Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit begrenzt die Geltung des Vorsichtsprinzips insoweit, als nicht „überevorsichtig“ bilanziert werden darf, sondern die Einschätzung sich an der Wahrscheinlichkeit zu orientieren hat (vgl. Anm. 378).

380–384 Einstweilen frei.

hh) Imparitätsprinzip

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, *StuW* 1989, 232; WÜSTEMANN, Funktionale Interpretation des Imparitätsprinzips, *ZfBf* 1995, 1029; GREFE, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, *BB* 1997, 2635; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, *DB* 1998, 1357; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999-2000-2002, *DStR* 1998, 1937; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, *DB* 1999, 978; THIEL, Das umgekehrte Imparitätsprinzip, *BB* 1999, 828; ARNDT/WIESBROCK, Der unbestimmte Rechtsbegriff „Verlustrückstellung“ und die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung, *DStR* 2000, 718; JACHMANN, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, *DStJG* 23 (2000), 9; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerlichen Gesetzgebung, *DStJG* 23 (2000), 67; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, *StuW* 2005, 148; SIGLOCH, Einheitliche Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht – Utopie oder realistische Vision?, in SCHNEIDER/RÜCKLE/KÜPPER/WAGNER (Hrsg.), *Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung*, FS Theodor Siegel, Berlin 2005, 551; KAHLE/GÜNTER, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, *StuW* 2012, 43; HAAKER/VELTE, Zur den Problemen einer absatzmarktorientierten Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss, *DStR* 2014, 970.

(1) Kodifikation

385

Das Imparitätsprinzip, das teilweise auch als Verlustantizipationsprinzip bezeichnet wird (s. Anm. 387), ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert, nach dem vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden, aber noch nicht realisiert sind, zu berücksichtigen sind. Das Imparitätsprinzip war bereits lange vor der Einführung der gesetzlichen Regelung durch das *BiRiLiG* v. 19.12.1985 (*BGBI. I* 1985, 2355) als *GoB* anerkannt.

CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 6; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 34. WÜSTEMANN, *ZfBf* 1995, 1029 (1036), bezeichnet das Imparitätsprinzip als uralten *GoB*.

Besondere Ausprägungen des Imparitätsprinzips sind das gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB für die Bewertung von Vermögensgegenständen geltende Niederstwertprinzip (vgl. aber auch Anm. 388) und das für die Bewertung von Schulden geltende, allerdings nicht kodifizierte Höchstwertprinzip sowie die Pflicht zur Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

(2) Geltungsbereich

386

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Dem Imparitätsprinzip wird ähnlich zentrale Bedeutung wie dem mit ihm eng verbundenen Vorsichtsprinzip zugemessen (vgl. zB KESSLER, *DStR* 1994, 1289 – „Grundpfeiler der handelsrechtlichen Vermögens- und Gewinnermittlung“; MÜLLER, *DB* 1996, 689 – „neben dem Realisationsprinzip die zweite tragende Säule des Handelsbilanzrechts“). Ogleich ebenso wie das Vorsichtsprinzip als Bewertungsprinzip kodifiziert, gilt es jedoch auch für den Ansatz von Bilanzposten.

KESSLER, *DStR* 1994, 1289 (1290, 1294 f.); BALLWIESER in *Böcking* ua., *Beck-HdR*, B 105 Rn. 47 (10/2009); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rn. 56; KLEINDIEK in *STaub*, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 38; WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch*, 5. Aufl. 2015, Rn. E 210.

So ist zB die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auf das Imparitätsprinzip zurückzuführen (Anm. 385).

Ebenso wie das ihm zugrunde liegende Vorsichtsprinzip (s. Anm. 377) dient das Imparitätsprinzip dem Gläubigerschutz (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 43 [10/2009]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 41).

Steuerliche Gewinnermittlung:

► *Grundsätzliche Geltung des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht:* Das Imparitätsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung. Die stl. Rspr. und die wohl hM im Schrifttum halten daran uE zu Recht fest.

BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 – Tz. 13; KESSLER, DStR 1994, 1289; KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1939 f.); GROH, DB 1999, 978 (979); HENNRICHS in DStJG 24 (2001), 301 (324); ARNOLD, StuW 2005, 148 (155); SIGLOCH, FS Siegel 2005, 551 (556); KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (54); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 104.

Demgegenüber führt die Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus, das Imparitätsprinzip sei mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unvereinbar (BTDrucks. 14/23, 238).

Kritisch zur Geltung des Imparitätsprinzips für die stl. Gewinnermittlung auch MÜLLER, DB 1996, 689 (695); DORALT, DB 1998, 1357; THIEL, BB 1999, 828 (829); JACHMANN in DStJG 23 (2000), 9 (56); SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 23 (2000), 67 (72 ff.).

Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Jedenfalls bereits entstandene, lediglich nicht realisierte Verluste (s. Anm. 387) stellen eine Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar, die eine Besteuerung ausschließt. Sinkt der Wert eines WG des BV unter die fortgeführten AHK, so ist die Leistungsfähigkeit des Stpfl. geringer als wenn dieser Fall nicht eingetreten wäre, ohne Rücksicht darauf, ob der Verlust bereits durch einen Umsatzakt realisiert wurde oder nicht. Im Schrifttum wird insoweit auf die nicht akzeptable Aktivierung (und Besteuerung) von unverkäuflichen Ladenhütern, nicht betreibbaren Forderungen und Beteiligungen an bankrotten Unternehmen zu Zugangswerten verwiesen (GROH, DB 1999, 978 [981]; HENNRICHS in DStJG 24 [2001], 301 [323]). Im Hinblick auf vorhersehbare Risiken lässt sich die Geltung des Imparitätsprinzips mit einer eigentumschonenden Besteuerung rechtfertigen, indem verhindert wird, dass dem Unternehmen durch die Besteuerung Mittel entzogen werden, die zwar aktuell noch im BV vorhanden sind (so etwa im Falle einer drohenden Verbindlichkeit oder eines drohenden Verlustes aus einem schwebenden Geschäft; hier sind die zur Begleichung erforderlichen Zahlungsmittel noch nicht abgeflossen), aber voraussehbar zur Deckung von Verlusten (der Begleichung der später konkretisierten Verbindlichkeit oder der Verbindlichkeit aus dem dann nicht mehr schwebenden Geschäft) benötigt werden. Korrektive, die eine zu weitgehende Berücksichtigung von Risiken und Verlusten verhindert, sind zum einen die Pflicht zur Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und zum anderen das im Rahmen des Imparitätsprinzips zu beachtende Stichtagsprinzip (s. Anm. 387).

► *Einschränkungen des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht:* Das stl. Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a stellt eine Durchbrechung des Imparitätsprinzips dar (GREFE BB 1997, 2635 [2637]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 90). Die Beschränkung von Teilwertabschreibungen auf die Fälle voraussichtlich dauernder Wertminderung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 und die dem entsprechende Beschränkung der Zuschreibung von Verbindlichkeiten auf die Fälle voraussichtlich dauernder Werterhöhung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 (s. § 6 Anm. 1139) begrenzen die stl. Geltung des Imparitätsprinzips.

(3) Begriff

Der Begriff Imparitätsprinzip bezieht sich auf den Umstand, dass Verluste anders – imparitatisch – zu behandeln sind als Gewinne (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 210). Auf die Realisierung eines Verlustes kommt es nicht an (vgl. Anm. 388), während Gewinne nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie realisiert sind. Die ebenfalls teilweise verwendete Bezeichnung des Imparitätsprinzips als Verlustantizipationsprinzip ist hingegen weniger treffend (so wohl auch KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 84; dazu ebenfalls Anm. 388).

(4) Inhalt

Berücksichtigung von Risiken und Verlusten: § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB verlangt die Berücksichtigung von Risiken und Verlusten. Damit ist nicht die allgemein mit jeder wirtschaftlichen Betätigung verbundene Gefahr, Verluste zu erwirtschaften, also das Unternehmerrisiko, gemeint.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 84 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 166 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 46 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 58.

Es geht vielmehr um einzeln abgrenzbare negative Erfolgsbeiträge. Dabei kann man Verluste als Ereignisse der Vergangenheit und damit als bereits eingetretene Vermögensminderungen verstehen, während Risiken der Zukunft angehören und somit zu erwartende Vermögensminderungen darstellen.

Ein Verlust ist demnach gegeben, wenn sämtliche Ursachen für einen negativen Erfolgsbeitrag bereits vorliegen. Ein Risiko liegt vor, wenn die Ursachen für einen negativen Erfolgsbeitrag noch nicht vollständig, aber teilweise eingetreten sind (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 45 [10/2009]; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 164 f. [10/2011]).

Bis zum Abschlussstichtag vorhersehbar oder entstanden:

► *Grundsatz:* Das Imparitätsprinzip gestattet nicht die Antizipation sämtlicher zukünftig zu erwartenden Risiken und Verluste; vielmehr müssen die zu berücksichtigenden Risiken und Verluste bis zum Abschlussstichtag bereits entstanden oder zumindest vorhersehbar sein (PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 161 [6/2011]; ähnlich HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 [50]). Das bedeutet, dass es sich um Vorgänge handeln muss, die am Abschlussstichtag bereits schwebende Geschäfte oder bereits vorhandene Aktiva und Passiva betreffen.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 18; CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 20 f.; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 46 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 83 (12/2010).

Insoweit wird dem Stichtagsprinzip (dazu Anm. 420 ff.) Rechnung getragen (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 46 [10/2009]; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 161 [06/2011]).

► *Bereits eingetretene Verluste:* Ein Verlust ist eingetreten, wenn das Vorliegen eines negativen Erfolgsbeitrags feststeht. Das ist der Fall, wenn der tatsächliche Wert eines im BV vorhandenen Vermögensgegenstands bzw. WG unter den Buchwert gesunken ist (bei Fahrzeugen zB aufgrund eines Unfalls oder bei Grundstücken aufgrund einer Kontaminierung, allgemein zB aufgrund negativer Änderung des Marktwertes) oder wenn sich der Wert einer betriebliche Schuld erhöht

(zB bei ungünstiger Wechselkursentwicklung im Hinblick auf Fremdwährungsverbindlichkeiten).

► *Vorhersehbare Risiken*: Das Risiko eines negativen Erfolgsbeitrags, das sich noch nicht in einem feststehenden Verlust manifestiert hat (teilweise wird insoweit auch von „Konkretisierung“ gesprochen, vgl. KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 86), ist zu berücksichtigen, wenn es vorhersehbar ist (für die Beschränkung des Merkmals der Vorhersehbarkeit auf Risiken auch KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 86 f.). Vorhersehbarkeit in diesem Sinne wird angenommen, wenn bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine gewisse Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Risikos spricht.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 82 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 59; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 39; ähnlich BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 167 (10/2011); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 87.

Vorhersehbar in diesem Sinne ist zB ein drohender Verlust aus einem am Abschlussstichtag bereits abgeschlossenen gegenseitigen Vertrag oder das Entstehen einer am Abschlussstichtag bereits rechtl. oder wirtschaftlich verursachten Verbindlichkeit, wenn mit der Inanspruchnahme des Bilanzierenden ernsthaft zu rechnen ist.

Realisierung nicht erforderlich: Für die bilanzielle Erfassung eines Verlustes oder eines Risikos ist es – anders als bei positiven Erfolgsbeiträgen (s. Anm. 397 ff.) – nicht erforderlich, dass eine Realisierung durch einen Umsatzakt stattgefunden hat oder dass der Verlust bzw. das Risiko im Sinne einer Konkretisierung als „so gut wie sicher“ anzusehen ist (vgl. MOXTER, *StuW* 1989, 232 [236]; KOHL, *Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen*, 1994, 17). Darin liegt gerade die dem Vorsichtsprinzip geschuldete Ungleichbehandlung von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen, die die Bezeichnung als „Imparitätsprinzip“ rechtfertigt (vgl. Anm. 385). Teilweise wird darin eine „Vorwegnahme“ von Verlusten gesehen und das Imparitätsprinzip daher als Verlustantizipationsprinzip bezeichnet.

So PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 160 (6/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 45 (6/2012); vgl. auch CIRIC, *Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung*, 1995, 13.

Dies trifft den Kern der Berücksichtigung der Risiken und Verluste nach dem Imparitätsprinzip jedoch nur unzureichend, denn notwendige – aber auch hinreichende – Voraussetzung für die Berücksichtigung ist das Bestehen einer wirtschaftlichen Belastung oder jedenfalls eine im Entstehen begriffene wirtschaftliche Belastung. Das Imparitätsprinzip bewirkt also weniger eine Vorwegnahme als vielmehr eine Erfassung eingetretener, aber noch nicht realisierter Verluste (HAAKER/VELTE, *DStR* 2014, 970 [972]). Insoweit wird zutreffend darauf hingewiesen, dass „die Zukunftsbezogenheit solcher Verluste und die Gegenwärtigkeit wirtschaftlicher Belastungen“ sich nicht ausschließen (ARNDT/WIESBROCK, *DStR* 2000, 718 [719]).

Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses: Vorhersehbare Risiken und Verluste, die am Abschlussstichtag bereits entstanden sind, sind auch dann zu berücksichtigen, wenn die entsprechenden Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (bei KapGes. nach hM: Tag der Feststellung des Jahresabschlusses,

vgl. Anm. 422) bekannt werden. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normiert insoweit das dem Stichtagsprinzip zugrunde liegende Wertaufhellungskonzept, das nicht nur für negative, sondern auch für positive Erfolgsbeiträge gilt und somit für das Imparitätsprinzip nicht von spezifischer Bedeutung ist.

(5) Grenzen

389

Gesetzliche Durchbrechungen:

► *Abschreibungsverbot bzw. -wahlrecht bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB:* Nach § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) dürfen auf Anlagegegenstände im Falle einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden; bei Finanzanlagen besteht in diesen Fällen ein Abschreibungswahlrecht. Damit wird das Imparitätsprinzip eingeschränkt (aA hinsichtlich der eingeschränkten Abschreibung von Anlagegegenständen MOXTER, FS L. Schmidt, 1993, 195 [198] – insoweit drohe kein Verlust).

► *Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB:* Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB gegeben sind, tritt das Imparitätsprinzip nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift zurück.

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Ausnahmen iSv. § 252 Abs. 2 HGB sind nicht denkbar.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 78 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 166 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 61.

(6) Verhältnis zu anderen GoB

390

Vorsichtsprinzip: Das Imparitätsprinzip ist eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips (vgl. Anm. 379; KESSLER, DStR 1994, 1289 [1294]).

Periodisierungs- und Stichtagsprinzip: Das Periodisierungs- und das Stichtagsprinzip sind auch im Rahmen der Anwendung des Imparitätsprinzips zu beachten. Zwar sind auch noch nicht realisierte Risiken und Verluste zu berücksichtigen (vgl. Anm. 387), so dass von einer Konkretisierung des negativen Erfolgsbeitrags zum Abschlussstichtag noch nicht stets gesprochen werden kann (so allerdings MOXTER, StuW 1989, 232 [236]), aber ein hinreichender Bezug zum abgelaufenen Wj., der die Antizipation der Vermögensminderung rechtfertigt, ist wegen der Geltung des Periodisierungs- und des Stichtagsprinzips gleichwohl nicht entbehrlich.

Einzelbewertungsgrundsatz: Der Einzelbewertungsgrundsatz dient der Befolgung des Imparitätsprinzips (vgl. Anm. 452).

Einstweilen frei.

391–394

ii) Realisationsprinzip

Schrifttum: SELCHERT, Das Realisationsprinzip – Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1990, 797; STEWING, Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1990, 100; ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, Wiesbaden 1990; HILLENBRAND/BROSIG, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, BB 1994, 1397; SCHMID/WALTER, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2353; LEUSCHNER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995,

377; MELLWIG, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 377; BACKHAUS, Gewinnrealisierung im Anlagengeschäft vor dem Hintergrund nationaler und internationaler Rechnungslegungsvorschriften, in BAETGE (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 21; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; KRAWITZ, Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, DStR 1997, 886; STOBBE, Anmerkung zu BFH IV R 80/96, FR 1999, 88; HERZIG, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WpG 2000, 104; KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER, Umsatzrealisation im Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen, WpG 2001, 305; FISCHER/NEUBECK, Umsatzrealisationszeitpunkt bei Werklieferungsverträgen nach der Schuldrechtsreform, BB 2004, 657; LÜDENBACH/HOFFMANN, Erlösrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS und HGB/EStG, DStR 2006, 153; HOMMEL/BERNDT, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BB 2009, 2190; HERZIG/JOISTEN, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 83; HERZIG/JOISTEN, Verkauf mit Rückverkaufsoption als Mehrkomponentengeschäft, Ubg 2010, 472; KÜTING/LAM, Umsatzrealisierung dem Grunde nach – Ein Vergleich zwischen HGB, IFRS und dem Standardentwurf ED/2011/6, DStR 2012, 2348; PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Remissionen im deutschen Buchhandel, DStR 2012, 2141; SCHUSTER, Bilanzierungsfragen bei Mehrkomponentengeschäften, Ubg 2013, 312; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH VIII R 25/11, FR 2014, 1138.

395 (1) Kodifikation

Das Realisationsprinzip ist ebenso wie das Vorsichts- und das Imparitätsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert. Eingeführt wurde es jedoch bereits durch die Aktienrechtsnovelle von 1884.

BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (390); HOMMEL/BERNDT, BB 2009, 2190; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 38 (6/2012).

Es galt zunächst somit nur für Aktiengesellschaften. In der Folgezeit – etwa in den 20er Jahren des vergangenen Jahrhunderts – wurde das Realisationsprinzip aber allgemein als rechtsformunabhängig zu beachtender GoB anerkannt (BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [391, 392]; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 38 [6/2012]).

Eine Konkretisierung des Realisationsprinzips stellt das Anschaffungskostenprinzip dar.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 252; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 107; MELLWIG, FS Budde, 1995, 397 (403); KRAWITZ, DStR 1997, 886 (887); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 9, 35 (10/2009); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 23 (11/2010); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 90 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 182 (10/2011); TIEDCHEN in MÜKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 62; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 241c (3/2014).

Danach ist die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgsneutral (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 30). Vermögensgegenstände sind höchstens mit ihren AHK anzusetzen. Die Aufwendungen, die für die Erlangung eines Vermögensgegenstands getätigt werden, werden also durch seine Aktivierung in entsprechender Höhe neutralisiert. Wertsteigerungen, die während der Zugehörigkeit des Vermögensgegenstands zum BV eintreten, sind nicht realisiert und werden daher nicht ausgewiesen (KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348; aA hingegen DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 149 ff., für börsennotierte

Wertpapiere). Eine Stärkung des Realisationsprinzips in Form des Anschaffungskostenprinzips stellt die durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) geschaffene Möglichkeit der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Anlagegegenstände dar (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 185.1 [10/2011]).

Mit Inkrafttreten der Regelungen des BilMoG hat das Realisationsprinzip auch Relativierungen erfahren, so etwa durch die in § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB vorgesehene Zeitwertbewertung des sog. Planvermögens (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 185.1 [10/2011]; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 49). Insbesondere die in § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgeschriebene Abzinsung von Rückstellungen wird im Schrifttum teilweise zutreffend als Verstoß gegen das Realisationsprinzip angesehen.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 185.1 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 52 mwN; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 65; aA HOMMEL/BERNDT, BB 2009, 2190 (2193); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 49; vgl. auch zur vergleichbaren Problematik des § 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 240 mwN.

(2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Ansatz- und Bewertungsprinzip*: Das Realisationsprinzip ist eng mit dem Vorstands- und dem Imparitätsprinzip verwoben und beansprucht daher ebenso eine zentrale Stellung, und zwar gleichermaßen wie die genannten Prinzipien nicht nur, wie die gesetzliche Regelung es vermuten lassen könnte, für die Bewertung, sondern auch für den Ansatz von Bilanzposten.

BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 36 (10/2009); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 64; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 31; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 241 (3/2014).

So bestimmt das Realisationsprinzip zB, wann eine Forderung aus einem Umsatzgeschäft zu aktivieren ist.

► *Ertrags- oder Aufwandsrealisationsprinzip*: Nach verbreiteter Auffassung ist das Realisationsprinzip nicht nur für den Zeitpunkt des Ausweises von Erträgen, sondern auch für den Zeitpunkt des Ausweises der diesen Erträgen zuzuordnenden Aufwendungen maßgeblich.

BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 31 f. (10/2009); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314 f.); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 31; aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 187 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 241 b (3/2014).

Das ist insoweit zutreffend, als das geltende Handelsbilanzrecht in einer Reihe von Regelungen eine solche Zuordnung von Aufwendungen zu künftigen Erträgen vorsieht, etwa indem angefallener Aufwand durch die Aktivierung von Vermögensgegenständen, unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen zunächst neutralisiert und – in Form des Abgangs des entsprechenden Aktivpostens – zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung erfolgswirksam wird (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 63; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 31). Schon zu weitgehend ist es aber, auch das Prinzip der Rechnungsabgrenzung als Beleg für die Geltung des Realisationsprinzips für die Aufwandsrealisation heranzuziehen (so aber KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014,

§ 252 HGB Rn. 31). Die aktive Rechnungsabgrenzung führt zwar dazu, dass Aufwand zunächst – durch einen aktiven RAP – neutralisiert wird, aber nicht, um ihn notwendig mit späteren Erträgen zu verknüpfen, sondern um ihn der Abrechnungsperiode zuzuordnen, zu der er wirtschaftlich gehört. Dementsprechend ist ein RAP zB auch zu aktivieren für vorausgezahlte Miete für ein leerstehendes und nicht mehr für das Unternehmen nutzbares Gebäude, obwohl damit keinerlei Erträge mehr generiert werden.

Keinesfalls kann das Realisationsprinzip die erfolgswirksame Berücksichtigung von Aufwendungen entgegen dem Imparitätsprinzip hinausschieben.

Steuerliche Gewinnermittlung:

► *Grundsätzliche Geltung des Realisationsprinzips im Steuerbilanzrecht:* Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt das Realisationsprinzip auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 (22); v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 – Tz. 18; v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 – Tz. 10; HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 (1398); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 108; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THEILE, § 252 HGB Rn. 185 (10/2011); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 401; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 65.

Insbesondere die Nichterfassung noch nicht realisierter Gewinne, auch soweit sie schon eingetretene Wertsteigerungen des BV darstellen, ist auch stl. gerechtfertigt (DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 403). Darin liegt eine Ausprägung der eigentumschonenden Besteuerung (HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 450), denn das Entstehen einer Steuerlast aufgrund unrealisierter Gewinne geht nicht mit dem Zugang liquider Mittel einher und würde den Stpfl. uU dazu zwingen, WG seines BV zu veräußern oder zu beleihen. Besteuert würde dann nicht das realisierte Einkommen, sondern es läge eine „reale Vermögensabgabe“ vor (so DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130). Sofern die stl. Erfassung der stillen Reserven im Falle der Gewinnrealisierung gesichert ist, ist das Hinausschieben der Besteuerung bis zum Realisationszeitpunkt daher gerechtfertigt (HENNRICHS in DStJG 24 [2001], 301 [316 f.]). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung werden die stillen Reserven stl. erfasst und damit „entstrickt“.

► *Modifizierungen des Realisationsprinzips im Steuerbilanzrecht:* Das für die Besteuerung zentrale Leistungsfähigkeitsprinzip macht für die stl. Gewinnermittlung gewisse Modifikationen des Realisationsprinzips erforderlich.

▷ *Prinzip der Buchwertfortführung:* Das StRecht kennt Ausnahmen vom Realisationsprinzip, die dahin gehen, dass trotz Vorliegens der allgemeinen Realisationsvoraussetzungen ein Gewinn nicht realisiert – und folglich nicht besteuert – wird, sondern der Buchwert der WG des BV fortgeführt wird oder wahlweise fortgeführt werden kann. Hier soll eine Belastung des BV mit Steuerzahlungen vermieden werden, um zB Umstrukturierungen zu ermöglichen. Es handelt sich stets um Fälle, in denen die Besteuerung der zunächst unbesteuert bleibenden stillen Reserven gesichert ist. Dem Stpfl. wird also ein Aufschub bei der Besteuerung gewährt, ein endgültiger Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven findet nicht statt (HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 421). Zu Einzelfällen Anm. 400.

- ▷ *Prinzip der Steuerentstrickung*: Zum anderen gibt es stl. Vorschriften, die eine Gewinnrealisierung fingieren, obwohl ein Realisationstatbestand nicht vorliegt. Insoweit hat sich der Begriff „Ersatzrealisierung“ eingebürgert. Es handelt sich um Fälle, in denen die stillen Reserven anderenfalls dem stl. Zugriff ganz entgehen würden, weil sie entweder aus dem BV ausscheiden oder zwar Teil eines BV bleiben, aber nicht mehr dem nationalen Besteuerungsrecht unterliegen (HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 406). Das Leistungsfähigkeitsprinzip macht es erforderlich, die stillen Reserven in diesem Moment stl. zu erfassen (zu „entstricken“).

Diesem Ziel dient das Prinzip der Steuerentstrickung. Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782) und dem Jahressteuergesetz 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) wurden mit § 4 Abs. 1 Satz 3, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 KStG weitreichende Entstrickungsregelungen geschaffen. Zu Einzelheiten § 4 Anm. 206 ff., § 16 Anm. 620 ff. sowie die Erläuterungen zu § 12 KStG.

Zu Einzelfällen der Entstrickung Anm. 401.

(3) Begriff

397

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verwendet den Begriff „realisiert“, ohne dass das HGB an irgendeiner Stelle definierte, was unter „Realisation“ zu verstehen ist bzw. zu welchem Zeitpunkt ein Gewinn als „realisiert“ anzusehen ist. Nach allgemein anerkannter Konvention bedeutet „Realisierung“ eines Gewinns, dass dieser „so gut wie sicher“ oder „quasi-sicher“ sein muss.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 114; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 43; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (888, 901); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); HOMMEL/BERNDT, BB 2009, 2190 (2193); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 190 (10/2011); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 86, E 90.

Häufig wird darauf abgestellt, dass ein Umsatzakt am Markt

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 189 (4/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 90.

oder ein „Wertsprung am Absatzmarkt“ (KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 111; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 182, 189 [10/2011]) stattgefunden haben müsse. Dieser Gedanke passt allerdings nur für die Realisierung von Forderungen, die aus Umsatzgeschäften stammen (vgl. auch DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 132; HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 [48] – „Spezialfall des allgemeinen Realisationstatbestandes für realwirtschaftliche Vorgänge“). In diesem Bereich wird der Realisierungszeitpunkt dahingehend konkretisiert, dass der zur Sachleistung Verpflichtete seine Leistung erbracht haben bzw. die Preisgefahr auf den anderen Vertragspartner übergegangen sein muss (Anm. 398). In den übrigen Fällen bedarf es jeweils einer individuellen Einschätzung, ob eine Forderung als „so gut wie sicher“ und damit „konkretisiert“ im Sinne des Realisationsprinzips eingestuft werden kann (Anm. 399). Auch wenn als allgemeines Realisationskriterium die „sichere Realisierbarkeit des künftigen Geldzuflusses“ vorgeschlagen wird (so von DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermitt-

lung, 2003, 144 f.), verlagert das die Notwendigkeit der Vornahme einer Einschätzung lediglich auf die Ebene des Zahlungszuflusses.

Ist der positive Erfolgsbeitrag einer Transaktion „so gut wie sicher“, so darf und muss der mit der Transaktion verbundene Gewinn ausgewiesen werden, dh., es wird entweder die vereinnahmte Gegenleistung oder die Forderung auf die Gegenleistung als Erlös behandelt.

KRAWITZ, DStR 1997, 886 (888); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 191 (4/2013); HENNRICH in TIPKE/LANG, *Steuertrecht*, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 412.

398 (4) Inhalt

Gewinnrealisierung bei Austauschverhältnissen:

► *Wirtschaftliche Leistungserbringung maßgeblich:* Bei Austauschgeschäften wird der Gewinn des zur Sachleistung verpflichteten Unternehmens als „so gut wie sicher“ und damit realisiert angesehen, wenn das Unternehmen die geschuldete Erfüllungshandlung erbracht und seine Verpflichtung somit wirtschaftlich erfüllt hat.

BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 (22); v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 – Tz. 12; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 21; v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 – Tz. 10; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353; LEUSCHNER, FS Budde, 1995, 377 (380); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 48 f.; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (889); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 91 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 189 (10/2011); KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 939, 940d (10/2013); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 190 (4/2013); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 66; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 93; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 44; WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch*, 5. Aufl. 2015, Rn. E 86.

Zu dem so bestimmten Realisationszeitpunkt können aus der Sphäre des Unternehmens der Vereinnahmung der den Gewinn umfassenden Gegenleistung keine Hindernisse mehr entstehen. Dem Gläubiger steht die Einrede des nicht erfüllten Vertrags gem. § 320 BGB nicht mehr zu Gebote (BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 – Tz. 12). Dies ist zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht der Fall; hier können sich noch Schwierigkeiten im Hinblick auf die Leistungserbringung ergeben.

EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 74; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 135; SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 59 f.; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 24 (11/2010); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 93 (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32.

Zu denken ist insoweit an Verzögerung der Lieferung aufgrund von Streiks, Unmöglichkeit der Lieferung aufgrund von nicht eingeplanter Rohstoffknappheit oder Unmöglichkeit der Erbringung einer Dienstleistung wegen Erkrankung. Aus diesem Grund kommt eine Gewinnrealisierung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses grds. noch nicht in Betracht.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 261; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 24 (11/2010); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 93 (12/2010); KLEINDIEK in

STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 43.

► *Übergang der Preisgefahr*: Stellt man als Realisationszeitpunkt auf den Zeitpunkt ab, zu dem der leistende Vertragspartner alles getan hat, um die Gegenleistung zu erhalten, so ist der Gewinn aus einem Austauschgeschäft auch ohne Eintritt des Leistungserfolgs bereits realisiert, wenn der zur Leistung Verpflichtete gleichwohl bereits den Anspruch auf die Gegenleistung erworben hat, weil die Preisgefahr auf den Leistungsempfänger übergegangen ist.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 120; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 145; HOMMEL/BERNDT, BB 2009, 2190 (2193); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 192 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 940d (10/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 66; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 33; KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348.

Vgl. auch Anm. 399 „Annahmeverzug“ und „Versendungskauf“.

► *Rechnungsstellung unerheblich*: Der Realisierungszeitpunkt wird auch als Zeitpunkt der Abrechnungsfähigkeit bezeichnet (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 265; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 40 [6/2012]). Er ist aber vom Zeitpunkt der Rechnungsstellung zu unterscheiden. Auf diesen kommt es für die Gewinnrealisation nicht an.

BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 – Tz. 12; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 22; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 12 f.; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (901); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (42); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 66; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 96.

Er kann nur dann als Realisationszeitpunkt angesehen werden, wenn er mit der Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung zusammenfällt (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 48; weitergehend KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 93 – auch wenn Lieferung bzw. Gefahrübergang der Rechnungsstellung nachfolgt). Die in der Praxis übliche Vorgehensweise, mit Versendung der Rechnung die Forderung auf die Gegenleistung einzubuchen und damit den Gewinn aus dem Geschäft zu realisieren, ist daher nur dann zutreffend, wenn die Rechnung gleichzeitig mit der Leistungserbringung bzw. mit dem Übergang der Preisgefahr abgesandt wird (FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 94 [12/2010]; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 193 [10/2011]).

► *Fälligkeit der Gegenleistung unerheblich*: Unmaßgeblich für die Gewinnrealisierung ist auch die Fälligkeit der Forderung auf die Gegenleistung.

BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 – Tz. 12; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 22; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (901); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (42); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 66.

► *Zahlungszeitpunkt unerheblich*: Auf den Zeitpunkt der Zahlung kann für die Gewinnrealisierung schon deshalb nicht abgestellt werden, weil im Rahmen der Gewinnermittlung das Periodisierungsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 5 gilt, nach dem Aufwendungen und Erträge ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Zahlung in dem Abrechnungszeitraum zu erfassen sind, dem sie wirtschaftlich zugehören.

EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 68 f.; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 116; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 93 (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 93.

Zum einen würde die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses leiden, wenn Gewinne, die tatsächlich bereits sicher angefallen sind, wegen Ausstehens des Zahlungsvorgangs noch nicht ausgewiesen würden (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 39 [6/2012]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32). Andererseits wäre der Gewinn in Fällen der Vorleistung des zur Geldzahlung Verpflichteten zu früh realisiert, weil zu diesem Zeitpunkt noch Leistungsstörungen auf Seiten des zur Sachleistung Verpflichteten entstehen können, die eine Rückforderung der Vorauszahlung zur Folge haben könnten. Schließlich wird auf die Manipulationsgefahr hingewiesen, die mit einem Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt als Realisationsmoment bestünde, denn der Zeitpunkt des Geldflusses lässt sich leichter zeitlich verschieben oder vorziehen als die Lieferung und Leistung selbst (KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 116).

Zwar bestehen vor Vereinnahmung der Gegenleistung noch Risiken im Hinblick auf die Einbringlichkeit der Forderung, diese Risiken betreffen jedoch die nunmehr auszuweisende Forderung als solche, nicht das zugrundeliegende Austauschgeschäft. Sie sind daher bei der Bewertung der Forderung zu berücksichtigen (SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 50 f.; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 192 [4/2013]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 86, E 92).

Hat der Leistungsempfänger bereits vor der Leistungserbringung Zahlungen geleistet, sind diese als passive RAP oder erhaltene Anzahlungen auszuweisen (ähnlich – nur Anzahlung – FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 92 (12/2010); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 93).

► *Rückgängigmachung des Austauschgeschäfts*: Ist der Gewinn aus einem Austauschgeschäft danach realisiert, ändert sich daran nichts, auch wenn das Geschäft später rückgängig gemacht wird.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 940g (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 616; vgl. insbes. zur Vertragsauflösung BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 – Tz. 14.

Darin liegt ein gesondert zu betrachtender Geschäftsvorfall.

► *Vertragliches Rücktrittsrecht*: Nach zutreffender hM wird der Realisationszeitpunkt hinausgeschoben, wenn der zur Sachleistung verpflichtete Vertragspartner seine Leistung zwar erbracht hat, dem anderen Vertragspartner aber vertraglich ein Rücktrittsrecht eingeräumt worden ist, weil der Anspruch auf die Gegenleistung erst nach Ablauf der Rücktrittsfrist „so gut wie sicher“ ist.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 263 f.; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 16; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 92 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 195 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 46; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 67; aA BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382 (383 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 939, 940f. (10/2013); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92; grds. ebenso SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht,

2007, 160 f., der für den Fall, dass das Rücktrittsrisiko minimal ist, weil mit dem Eintritt nach menschlichem Ermessen nicht zu rechnen ist, eine Ausnahme zulassen will.

Die darin liegende Gestaltungsmöglichkeit, die Gewinnrealisierung durch die Vereinbarung eines gerade über den Bilanzstichtag reichenden Rücktrittsrechts zu beeinflussen (darauf weisen WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [900], hin), dürfte praktisch keine allzu große Rolle spielen.

► *Gesetzliches Widerrufs- oder Rücktrittsrecht:* Die Grundsätze hinsichtlich der Realisierung des Gewinns bei Bestehen eines vertraglichen Rücktrittsrechts gelten gleichermaßen in den Fällen, in denen dem Abnehmer ein gesetzliches Widerrufs- oder Rücktrittsrecht eingeräumt wird, also insbes. in den Fällen des § 312 BGB betreffend Haustürgeschäfte und § 312d BGB betreffend Fernabsatzverträge (glA SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 175 ff.). Allerdings wird man hier im Massengeschäft das Risiko anhand von Erfahrungswerten quantifizieren und damit begrenzen können, so dass es zutreffend als zulässig angesehen wird, bei Vorhandensein einer hinreichenden Anzahl von Verträgen eine Gewinnrealisierung insoweit anzunehmen, als nach den Erfahrungswerten nicht mit der Ausübung der Widerrufs- oder Rücktrittsrechte zu rechnen ist (SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 180 f.). Zum vergleichbaren Fall des Remissionsrechts im Buchhandel vgl. PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, DStR 2012, 2141, die sich für eine Gewinnrealisierung trotz Remissionsrechts und die Passivierung einer „Remissionsrückstellung“ aussprechen.

Gewinnrealisierung bei Forderungen, die nicht aus Austauschgeschäften stammen: Auch bei Forderungen, die nicht auf Austauschverhältnissen beruhen (zB Schadensersatzforderungen, Steuererstattungsansprüche, Dividendenforderungen), kommt es darauf an, dass der Anspruch so gut wie sicher ist (vgl. Anm. 397). Ist das der Fall, ist die Forderung „konkretisiert“ (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 952 [10/2013]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 77) und muss aktiviert werden. „So gut wie sicher“ bzw. „konkretisiert“ in diesem Sinne ist eine Forderung, wenn sie rechtl. entstanden ist oder sie im abgelaufenen Wj. verursacht und ihre rechtl. Entstehung mit Sicherheit zu erwarten ist.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 77; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 32 aE; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 607; vgl. auch BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DStR 1998, 383 – Tomberger; aA DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 148 – der Verwirklichung dürfen keine wesentlichen Risiken mehr entgegenstehen.

Auch eine auf Freiwilligkeit beruhende Leistung ist realisiert, wenn der Bilanzierende fest damit rechnen kann, dass die Leistung erbracht wird (BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 [192]).

Feststehen muss nur das Entstehen der Forderung dem Grunde nach; Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Höhe sind im Rahmen der Bewertung unter Anwendung des allgemeinen Vorsichtsprinzips (s. Anm. 375 ff.) zu berücksichtigen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 77 aE; vgl. auch Anm. 399 „Bestrittene Forderungen“).

(5) Einzelfälle

Veräußerungsgeschäfte:

► *Grundsätzlich wirtschaftlichen Zurechnung maßgeblich:* Gewinnrealisierung tritt bei Veräußerungsgeschäften grds. mit der Lieferung der Sache ein (MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 24 [11/2010]; HENNRICHS in TIPKE/LANG,

Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 412). Maßgeblich ist insoweit die wirtschaftliche Zurechnung beim Erwerber.

WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfBf 2007, 882 (892); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 941 (10/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 94; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 608; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 86.

Wird ein Grundstück veräußert, ist der Gewinn realisiert, wenn Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 – Tz. 14; v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 – Tz. 18; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 941a (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 608; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 86.

► *Annahmeverzug*: Befindet sich der Erwerber im Annahmeverzug, weil der zur Lieferung Verpflichtete ihm die Sache in vertragsgemäßer Weise angeboten hat, so geht die Preisgefahr gem. § 326 Abs. 2 Satz 1 BGB auf den Gläubiger über und damit ist der Gewinn für den Veräußerer realisiert (DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 145; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92).

► *Versendungskauf*: Beim sog. Versendungskauf gem. § 447 BGB geht die Preisgefahr mit Auslieferung des Kaufgegenstands an die Transportperson auf den Erwerber über, soweit es sich nicht um einen Verbrauchsgüterverkauf handelt. Zu diesem Zeitpunkt ist der Gewinn realisiert (DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 147; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92).

► *Kauf auf Probe*: Ein Kauf auf Probe ist ebenso zu behandeln wie ein Kauf mit vertraglich eingeräumtem Rücktrittsrecht (Anm. 398). Erst nach Ablauf der Billigungsfrist ist „so gut wie sicher“, dass die Gegenleistung vereinnahmt werden kann; erst zu diesem Zeitpunkt ist der Gewinn realisiert (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 195 aE [10/2011]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 67 aE; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92).

Werkverträge:

► *Grundsätzliche Abnahme maßgeblich*: Bei Werkverträgen verpflichtet sich der Auftragnehmer zur Erstellung eines Werks. Er schuldet damit nicht eine Tätigkeit, sondern einen bestimmten Erfolg. Diesen hat er mit der Abnahme des Werks erbracht (FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657 [658]). Der Gewinn ist daher mit der Abnahme des Werks durch den Auftraggeber realisiert.

BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 – Tz. 19; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 22; v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 – Tz. 25; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); KRAWITZ, DStR 1997, 886 (888); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 196 (10/2011); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 68; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 102; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 608; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92, E 180; vgl. aber zu einem Sonderfall – Eingreifen der HOAI – BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968; dazu – zweifelnd im Hinblick auf die Abnahme als Realisationskriterium – WEBER-GRELLET, FR 2014, 1138.

► *Abnahme nicht vorgesehen*: Ist eine förmliche Abnahme vertraglich nicht vorgesehen und findet eine solche auch tatsächlich nicht statt, so ist der Gewinn zum

Zeitpunkt der widerspruchslösen Entgegennahme der Leistung realisiert (so BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 – Tz. 27).

► *Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen*: Veräußert ein Bauträger Eigentumswohnungen, die er selbst errichtet, handelt es sich um einen Werkvertrag. Dieser umfasst die Errichtung des Sondereigentums in Gestalt der eigentlichen Wohnung und des Gemeinschaftseigentums (neben dem Grundstück die Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die dem gemeinschaftlichen Gebrauch der Wohnungseigentümer dienen). Dabei werden die einzelnen Eigentumswohnungen regelmäßig jeweils bei Bezugsfertigkeit übergeben und von den Erwerbern abgenommen. Das Gemeinschaftseigentum wird häufig erst später fertiggestellt (HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397). Einheitlicher Realisationszeitpunkt ist nach der stl. Rspr. insoweit grds. die Abnahme bzw. widerspruchslöse Ingebrauchnahme des Gemeinschaftseigentums durch die Erwerber, wobei nicht alle, aber mehr als die Hälfte der Wohnungen veräußert und in Gebrauch genommen sein müssen. Die Gewinnrealisierung tritt dann im Hinblick auf die veräußerten Wohnungen ein (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 – Tz. 27 ff.; aA HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 [1400] – Gewinnrealisierung erst bei Abnahme der letzten Wohnung).

Werklieferungsverträge:

► *Grundsätzliche Übergabe maßgeblich*: Bei Werklieferungsverträgen ist die Leistung nicht erst bei Abnahme des Auftraggebers, sondern bei Übergabe des hergestellten Werks an diesen erbracht (FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657 [658]). Der Gewinn ist somit mit der Übergabe realisiert.

FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657 (659); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 69; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 608.

► *Übergabe nicht vorgesehen*: Ist eine Übergabe des hergestellten Werkes nicht üblich, wie dies zB in der Automobilzulieferindustrie der Fall ist, so kann die Übergabe durch die Vereinbarung eines Besitzkonstituts gem. § 930 BGB ersetzt werden (FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657 [659]).

Langfristige Auftragsfertigung:

► *Begriff*: Langfristige Auftragsfertigung ist ein sich über mindestens einen Abschlussstichtag hinaus hinziehender Herstellungsprozess, zB die Erstellung von großen Bauten wie Flughäfen, Bahnhöfen oder Veranstaltungshäusern, von Anlagen wie Kernkraftwerken oder Großindustrieanlagen oder auch die Entwicklung umfangreicher Softwareprogramme. Grundlage der langfristigen Auftragsfertigung ist regelmäßig ein Werklieferungsvertrag.

SELCHERT, DB 1990, 797 (801); STEWING, BB 1990, 100; ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 146; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 59; LEUSCHNER, FS Budde, 1995, 377 (380); KRAWITZ, DStR 1997, 886 (888); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 7 (11/2010).

Die langfristige Auftragsfertigung stellt eine einzige Leistung dar, die aber eine Vielzahl von Teilleistungen umfasst, und ist somit vom Mehrkomponentengeschäft zu unterscheiden, das eine Vereinbarung verschiedener Einzelleistungen darstellt (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

Bei der langfristigen Auftragsfertigung verursacht die Erstellung des Vertragsobjekts beim leistenden Unternehmen über die gesamte Bau- oder Entwicklungszeit hinweg Aufwendungen, die zwar teilweise als HK zu aktivieren sind, teilweise aber auch gewinnwirksam werden. Diese für Unternehmen teilweise als unbefriedigend empfundene Situation hat sich nach Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBI. I 2009, 1102) insofern marginal verbessert, als nunmehr die Vollkosten zwingend als HK anzusetzen sind.

► *Teilgewinnrealisation bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen:* Erbringt das leistende Unternehmen im Laufe der Herstellungsphase selbständig abrechenbare Teilleistungen, die der Auftraggeber endgültig abnimmt, so ist der auf diese Teilleistungen entfallende Gewinn realisiert, weil die Vergütung mit der Abnahme endgültig verdient ist.

BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 – Tz. 25; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 287; EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 137; BACKHAUS, FS Ludewig, 1996, 21 (25); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 273 f.; FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657 (660); WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (893); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 60 (11/2010); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 99 (12/2010); KÜTING/LAM, DSStR 2012, 2348 (2349); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 75; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 79; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 100; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 461.

Das gilt jedoch dann nicht, wenn der Auftragnehmer trotz Teilabnahme bis zum Ende der Herstellung noch das Gesamterfüllungsrisiko bzw. Gesamtfunktionsrisiko trägt, dh., wenn er nur dann Anspruch auf die gesamte Vergütung – einschließlich der bereits aufgrund der Teilabnahmen vereinbarten Anteile – hat, wenn die Anlage oder das Bauwerk letztlich funktionsfertig erstellt ist.

EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 138 f.; BACKHAUS, FS Ludewig, 1996, 21 (25); WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (893); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 203 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 75; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 100; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 461; aA MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 56 (11/2010), die für derartige Risiken die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften favorisieren; ebenso wohl LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 287.

► *Gewinnrealisation ohne selbständig abrechenbare Teilleistungen:*

▷ *Percentage of completion-Methode:* Im Schrifttum wird es teilweise für zulässig gehalten, den Gewinn aus Teilleistungen auch dann als realisiert anzusehen, wenn diese nur kalkulatorisch abgrenzbar sind (SELCHERT, DB 1990, 797 [801 ff.]). Diese Ansicht geht auf das Vorbild internationaler Rechnungslegungsstandards zurück. So gebietet IAS 11.25 die Aufteilung des Gesamtgewinns in dem Baufortschritt entsprechende Teilgewinne und sieht deren Realisierung mit der Fertigstellung der Teilleistungen vor (sog. Percentage of completion-Methode). Allerdings wird die *Percentage of completion*-Methode nicht von allen Vertretern dieser Ansicht einschränkungslos übernommen; vielmehr wird häufig die Möglichkeit einer Teilgewinnrealisierung an weitere Voraussetzungen gebunden. So muss die langfristige Fertigung einen wesentlichen Teil der Tätigkeit des Unternehmens bilden, der Ausweis des Gewinns nach den allgemeinen Regeln muss zu einer nicht unerheblichen Beeinträchtigung des Einblicks in die Ertragslage des Unternehmens führen, der aus der langfristigen Fertigung erwartete Gewinn muss sicher sein, er darf also nicht mehr mit Risiken behaftet sein und unvorhersehbare Garantieleistungen und Nachbesserungen müssen berücksichtigt werden.

ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 88; SELCHERT, DB 1990, 797 (801 ff.); SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2356); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungs-

legungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 46; glA NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 193 (4/2013); ähnlich STEWING, BB 1990, 100 (105 ff.); für die Möglichkeit einer Teilgewinnrealisierung verbunden mit einer Ausschüttungssperre ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 380 ff.

Die Vertreter dieser Ansicht verweisen darauf, dass anderenfalls die Ertragslage des leistenden Unternehmens nicht zutreffend dargestellt werde, weil es – uU über Jahre hinweg – Verluste ausweisen muss, obwohl es profitabel arbeitet.

STEWING, BB 1990, 100 (104); SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2356); ähnlich CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 46.

Die in der Teilgewinnrealisierung liegende Durchbrechung der allgemeinen Grundsätze über die Gewinnrealisierung wird dabei als begründeter Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB angesehen.

STEWING, BB 1990, 100 (105); SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2356); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 47.

Für die stl. Gewinnermittlung wird die Percentage of completion-Methode allerdings auch von denjenigen Stimmen im Schrifttum, die sie im Handelsbilanzrecht für anwendbar halten, überwiegend abgelehnt.

Vgl. SELCHERT, DB 1990, 797 (805); SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2358); HERZIG, WPg 2000, 104 (114); für ein Wahlrecht in der StBil. hingegen STEWING, BB 1990, 100 (105 ff.).

- ▷ *Teilgewinnrealisierung durch Ausweis der Selbstkosten:* Nicht ganz so weit wie die Verfechter der Percentage of completion-Methode geht eine vermittelnde Ansicht, nach der die HK des im Bau befindlichen Werks über das gesetzlich vorgesehene Maß hinaus mit den am Abschlussstichtag angefallenen anteiligen Selbstkosten bemessen werden sollen. Es sind danach insbes. die bis zum Abschlussstichtag entstandenen Verwaltungs- und Vertriebskosten einzuzurechnen (LEUSCHNER, FS Budde, 1995, 377 [390 f.]). Das Unternehmen weist in diesem Fall jedenfalls keinen Verlust, sondern ein ausgeglichenes Ergebnis aus.
- ▷ *Completed contract-Methode:* Die hM geht demgegenüber davon aus, dass auch bei langfristiger Auftragsfertigung die allgemeinen Grundsätze über die Gewinnrealisierung anzuwenden sind mit der Folge, dass der Gewinn – vorbehaltlich des Vorliegens selbständig abrechenbarer Teilleistungen – erst realisiert ist, wenn die Leistung vollständig erbracht worden und das Werk insgesamt vom Auftraggeber abgenommen worden ist (sog. Completed contract-Methode).
EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; KRAWITZ, DStR 1997, 886 (889, 892); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (49); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 100 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 205 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 947 (10/2013); CREZELIUS in KIRCHHOFF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 79; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 36; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 462; ebenso wohl WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 43 (6/2012). Insbesondere für die stl. Gewinnermittlung glA DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 272.
- ▷ *Stellungnahme:* Der hM ist zu folgen. Eine Gewinnrealisierung nach oder ähnlich der Percentage of completion-Methode führt zum Ausweis von Gewinnen, die noch nicht „so gut wie sicher“ sind und verstößt somit gegen das Vorsichts- und das Realisationsprinzip. Selbst die Erwägung, dass künftige Leistungsstörungen zwar theoretisch möglich sind, für ihren Eintritt aber im

Einzelfall uU keine Anhaltspunkte sprechen (so die uE ohnehin angreifbare Argumentation des BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21, vgl. „Dienstleistungsverträge/Unterrichtsverträge“), hilft bei Großprojekten nicht weiter, da diese häufig schon wegen ihrer Einmaligkeit und Komplexität (dazu KRAWITZ, DStR 1997, 886) Risiken bergen. Eine Durchbrechung des Realisationsprinzips ist daher nicht gerechtfertigt, noch weniger geboten. Dementsprechend hat auch der Gesetzgeber bei der Kodifizierung des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) bewusst davon abgesehen, die Möglichkeit oder gar Pflicht einer Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung einzuführen (BTD Drucks. 16/10067, 38).

Auch die Erhöhung der HK bis zur Höhe der angefallenen Selbstkosten ist nicht zulässig. Sie widerspricht der Regelung des § 255 HGB, der den Umfang der als HK aktivierbaren Kostenbestandteile regelt und der insbes. in Abs. 4 die Einbeziehung von Vertriebskosten in die HK verbietet.

STEWING, BB 1990, 100 (104); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 101 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 41 (6/2012).

Der durch den späten Gewinnausweis entstehende Konflikt mit dem in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB für KapGes. kodifizierten Gebot, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln, ist nicht geeignet, das für alle Bilanzierenden, also nicht nur für KapGes., geltende Realisationsprinzip zu verdrängen. Soweit die Ertragslage einer KapGes. im Falle der langfristigen Auftragsfertigung nicht zutreffend dargestellt wird, ist dem durch zusätzliche Angaben im Anhang gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu begegnen.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 158 ff.; KRAWITZ, DStR 1997, 886 (889); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (49); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 74; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 36 aE.

Dienstleistungsverträge:

► *Grundsätzliche Leistungserbringung maßgeblich:* Bei Dienstleistungsverträgen ist der Zeitpunkt der Erbringung der Hauptleistung maßgeblich.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 22; v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 – Tz. 10; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rn. 24 (11/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 196 (10/2011); KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348.

► *Unterrichtsverträge:* Unterrichtsverträge stellen regelmäßig Dienstleistungsverträge dar, da der Unterrichtserfolg vom dem zu Unterrichtenden zwar erhofft wird, aber nicht Leistungsgegenstand ist (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [22]). Die Gewinnrealisierung tritt hier nach Ansicht der stl. Rspr. anteilig mit dem Abschluss jeder einzelnen Unterrichtseinheit ein, und zwar unabhängig davon, ob der zur Unterrichtsleistung Verpflichtete im Falle einer während des Lehrgangs eintretenden Leistungsstörung Anspruch auf die Vergütung für die bereits abgehaltenen Unterrichtsstunden hat. Der BFH stellt darauf ab, dass der Bilanzierende nicht „nach den am Bilanzstichtag objektiv gegebenen und bis zur Aufstellung der Bilanz subjektiv erkennbaren Verhältnissen ernsthaft mit dem Ausfall seiner Honoraransprüche infolge zufälliger Unmöglichkeit der Leistung der verbleibenden Unterrichtsstunden rechnen mußte“ (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [23]; zust. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 944 [10/2013]). Damit hält der BFH den Gegenleistungsanspruch für so gut wie sicher, wenn das Risiko der Leistungsstörung ein nur theoretischer

sches ist, für dessen Eintritt keine greifbaren Umstände sprechen. Im Schrifttum wird darin eine Annäherung an die – nach geltendem Handelsbilanzrecht indes unzulässige (vgl. „Langfristige Auftragsfertigung“) – Percentage of completion-Methode gesehen (STOBBE, FR 1999, 88). Der genannten Rspr. ist uE nicht zu folgen. Maßgeblich für die Gewinnrealisierung ist nicht, dass die Möglichkeit des Eintritts einer Leistungsstörung als höchst unwahrscheinlich anzusehen ist, sondern dass sie deswegen ausgeschlossen ist, weil der zur Leistung Verpflichtete bereits alles Erforderliche getan hat, um den Gegenleistungsanspruch einredfrei entstehen zu lassen (vgl. Anm. 398). Dementsprechend hat der BFH in anderen Entscheidungen Teilleistungen nur dann für die Gewinnrealisierung hinreichen lassen, wenn es sich um solche handelte, die der Leistungsempfänger bereits nutzen bzw. verwerten konnte und auf deren Vergütung insbes. nach den Vereinbarungen der Beteiligten ein Anspruch besteht. Er hat zutreffend darauf abgestellt, dass – nur – dann, wenn der Leistungsverpflichtete die für die selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten kann, auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt, keine Zweifel an dem Vergütungsanspruch bestehen, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, dass er nicht Gegenstand der Aktivierungspflicht und damit der Gewinnrealisierung sein könnte (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 23). Der Gewinn aus einzelnen Unterrichtseinheiten ist daher nur dann als realisiert anzusehen, wenn der Honoraranspruch dafür auch dann bestehen bleibt, wenn spätere Unterrichtsstunden nicht stattfinden.

► *Inkassoverträge*: Der Auftragnehmer eines Inkassovertrags schuldet das Eintreiben einer oder mehrerer Forderungen (vgl. BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 – Tz. 26). Ist dieser Erfolg eingetreten, ist der Anspruch auf die Gegenleistung, das Inkassohonorar, realisiert. Wenn allerdings nach den vertraglichen Abreden auch Teilleistungen gesondert und endgültig abrechenbar sind, findet die Realisierung jeweils mit der Entgegennahme der Teilleistung durch den Auftraggeber statt (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557).

Dauerschuldverhältnisse:

► *Begriff*: Dauerschuldverhältnisse sind Rechtsverhältnisse, bei denen die Leistung selbst zeitraumbezogen ist und über einen bestimmten Zeitraum hinweg in gleichbleibender Weise erbracht wird. Sie sind zu unterscheiden von Wiederkerschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen, die auch über einen bestimmten Zeitraum hinweg laufen, aber den Schuldner nicht zu einer Dauerleistung, sondern zu mehreren Einzelleistungen verpflichten (zur Unterscheidung vgl. FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Dauerschuldverhältnisse sind zB Miet-, Pacht- und Leasingverträge, aber auch Darlehensverträge.

► *Gewinnrealisierung pro rata temporis*: Bei Dauerschuldverhältnissen steht während der Laufzeit stets noch ein Teil der Sachleistung aus; zivilrechtl. erfüllt ist der Anspruch des Vertragspartners erst nach Beendigung des Vertrags (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 944 [10/2013]). Vor Ablauf der Vertragslaufzeit ist somit „kein Erfüllungszeitpunkt auszumachen, an den die Realisierung anknüpfen könnte“ (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]). Der zur Leistung Verpflichtete erfüllt seine Verpflichtung „von Tag zu Tag“ (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]). Bei strikter Anwendung des Realisationsprinzips wäre der Gewinn erst nach Vertragsbeendigung realisiert; dies wird indes als unbefriedigend und „überevorsichtig“ angesehen (EULER,

Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 75; SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 75). Für die Bilanzierung ist hier eine abschnittsweise Aufteilung vorzunehmen. Der Gewinn wird pro rata temporis, also jeweils für die bereits abgelaufene Zeit realisiert, denn insoweit steht dem Leistenden das vereinbarte Entgelt wegen der erbrachten Leistung zu.

BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 (906); v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 (22); EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 76; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 16; SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 76; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 95 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 197 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 944 (10/2013); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 72; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 33; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 618; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 47; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92, E 190.

Hinsichtlich noch nicht abgelaufener Abrechnungsperioden liegt ein schwebendes Geschäft vor, das bilanziell nicht ausgewiesen wird (vgl. Anm. 410). Soweit die Gegenleistung für diese Perioden bereits vereinnahmt wird, ist ein RAP zu passivieren (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 47; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 95 aE, 96 [12/2010]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 92).

Wiederkehrschuldverhältnisse, Sukzessivlieferungsverträge:

► *Begriff:* Wiederkehrschuldverhältnisse und Sukzessivlieferungsverträge (Raten- oder Dauerlieferungsverträge) bestehen über einen bestimmten Zeitraum hinweg, aber anders als bei Dauerschuldverhältnissen ist der Schuldner nicht zur Erbringung einer zeitraumbezogenen Leistung, sondern zur Erbringung mehrerer gleichartiger Einzelleistungen (Lieferungen, Werklieferungen oder Werkleistungen) verpflichtet (zur Unterscheidung vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Die Vertragslaufzeit bildet dabei nur den zeitlichen Rahmen für die einzelnen Leistungen (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Sukzessivlieferungsverträge unterscheiden sich von Mehrkomponentenverträgen dadurch, dass bei diesen verschiedene, voneinander abgrenzbare und bei jenen gleichartige, im Zeitablauf nacheinander zu erbringende Leistungen vereinbart werden (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

► *Grundsätzlich Erbringung der einzelnen Teilleistung maßgeblich:* Bei Wiederkehrschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen wird der Gewinn jeweils bezogen auf die einzelne erbrachte Teilleistung realisiert (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 200).

► *Steuerberatungsleistungen gegen Pauschalhonorar:* Einen einem Wiederkehrschuldverhältnis oder Sukzessivlieferungsvertrag vergleichbaren Fall hat die stl. Rspr. in der Vereinbarung der Gewährung von Steuerberatungsleistungen für einen geschlossenen Immobilienfonds gegen ein Pauschalhonorar angesehen. Die einzelnen Teilleistungen sind dabei diejenigen Einzelleistungen, für die die StBGebV eine Gebühr vorsieht (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

Mehrkomponentengeschäfte:

► *Begriff:* Der Begriff „Mehrkomponentenvertrag“ bzw. „Mehrkomponentengeschäft“ hat sich im Anschluss an die entsprechende Übersetzung des aus der US-amerikanischen Rechnungslegung stammenden Begriffs Multiple Element Arrangements durch KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER (WPg 2001, 305 [306]) eingebürgert. Unter einem Mehrkomponentengeschäft versteht man einen Vertrag, in dem mehrere verschiedene Leistungen vereinbart werden (gemischter Vertrag), und Vertragsbündel oder Vertragsverbindungen, die wirtschaftlich aufeinander bezogene Leistungen regeln.

WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (884); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (86 f.); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 44; SCHUSTER, Ubg 2013, 312, mit Beispielen; ausführlich zum Begriff auch HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472.

Sie sind von langfristigen Auftragsfertigungen zu unterscheiden, die eine einzige Leistung zum Gegenstand haben, wenn diese auch eine Vielzahl von Teilleistungen umfasst (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [87]; SCHUSTER, Ubg 2013, 312). Von Sukzessivlieferungsverträgen unterscheiden sie sich dadurch, dass mehrere verschiedene, voneinander abgrenzbare Leistungen Vertragsgegenstand sind, während bei den Sukzessivlieferungsverträgen nacheinander gleichartige Leistungen geschuldet werden (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

Mehrkomponentengeschäfte sind zB Verträge, in denen ein Mobilfunkanbieter ein Mobilfunkgerät an seinen Kunden verkauft und gleichzeitig mit diesem einen mehrjährigen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschließt, und Verträge von Hörgeräteakustikern und Optikern, mit denen diese Hör- oder Sehhilfen verkaufen und gleichzeitig die Erbringung Nachbetreuungsleistungen vereinbaren. Ebenso wird man Verträge zwischen Versicherungsunternehmen und Versicherungsvertretern, die zum einen den Abschluss von Verträgen und zum anderen die Kundenbetreuung zum Inhalt haben, zu den Mehrkomponentengeschäften rechnen müssen. Nicht zu den Mehrkomponentengeschäften gehören indes Verträge, bei denen an die Hauptleistungspflicht noch ganz übliche und im Verhältnis zu dieser unwesentliche Nebenleistungen geknüpft sind, zB die Verpflichtung eines Grundstücksveräußerers zur Information der Mieter über die Veräußerung oder die Pflicht zur Mitwirkung bei der Grundbuchumschreibung. Bei diesen hindert die Nichterfüllung der unwesentlichen Nebenpflicht nicht die Gewinnrealisierung aus dem Geschäft (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 [10/2013], unter Hinweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz; zu diesem Anm. 460 ff.). Im Falle von Veräußerungsverträgen über Produktionsanlagen, Software, Flugzeuge usw., die auch Vereinbarungen über Montage-, Einrichtungs- und Schulungsleistungen enthalten, hängt die Beurteilung, ob es sich um eine einzelnen Leistungsverpflichtung mit unselbständigen Nebenpflichten oder um ein Mehrkomponentengeschäft handelt, von den Umständen des Einzelfalls ab (glA WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [900]), wobei insbes. der Umfang und die wirtschaftliche Bedeutung der weiteren Leistungskomponenten maßgeblich sind.

► *Gewinnrealisierungskonzepte und Meinungsstand:* Für Mehrkomponentengeschäfte lassen sich drei Möglichkeiten der Gewinnrealisierung ausmachen.

▷ *Konzeption der Kostenabgrenzung:* Nach der Konzeption der Kostenabgrenzung wird der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft in voller Höhe als realisiert angesehen, sobald die Verpflichtung aus der Hauptleistung erbracht ist. Soweit noch weitere Teil- bzw. Nebenleistungen ausstehen, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der für die noch zu erbringenden Leistungen aufzuwendenden Selbstkosten zu passivieren.

KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER, WPg 2001, 305 (307); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (90); HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 (476); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (315).

Die stl. Rspr. favorisiert für Mehrkomponentengeschäfte bei Hörgeräteakustikern und bei Versicherungsvertretern die Konzeption der Kostenabgrenzung (darauf weisen HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [90 f.], im Hinblick auf die Rspr. zu Hörgeräteakustikern hin), allerdings ohne die entsprechenden Fälle unter dem Aspekt des Mehrkomponentenvertrags zu betrachten und ohne dieses Konzept zu benennen oder gar seine Vor- oder Nachteile gegenüber den alternativen Konzepten zu diskutieren. Der BFH nimmt an, dass der volle Gewinn aus dem abgeschlossenen Geschäft bereits mit Lieferung der Hörhilfe bzw. mit Abschluss des Versicherungsvertrags realisiert sei; die weiteren Verpflichtungen zur Nachbetreuung bzw. zur Kundenpflege sollen im Wege einer Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand zu berücksichtigen sein.

BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (Hörgeräteakustiker); v. 28.7.2004 – X R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (Versicherungsvertreter); v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 (Versicherungsvertreter); v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517 – Tz. 21 (Versicherungsvertreter); v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675 – Tz. 11 (Versicherungsvertreter).

Im Schrifttum werden gegen diese Rspr. uE zu Recht Bedenken geltend gemacht (allgemein krit. zur Konzeption der Kostenabgrenzung auch KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER, WPg 2001, 305 [307 f.]). Nach der Konzeption der Kostenabgrenzung wird der Gewinn nicht periodengerecht ausgewiesen; vielmehr wird der Gewinn, der aus der nachgelagerten Pflicht der Betreuungsleistung resultiert, bereits in der Abrechnungsperiode erfasst, in der die vertragliche Hauptleistung (Veräußerungsgeschäft oder Vertragsabschluss) liegt (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [91 f.]). Dies widerspricht dem Realisationsprinzip, denn zu dieser Zeit ist die Betreuungsleistung noch nicht erbracht und somit die darauf entfallende Gegenleistung noch nicht „so gut wie sicher“. Es entsteht zudem der Eindruck, dass nur die Hauptleistung gewinnträchtig und die Betreuungsleistung ertraglos sei (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [92]; HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 [476]). Der BFH weist in der Entscheidung den Hörgeräteakustiker betreffend im Leitsatz auch ausdrücklich darauf hin, dass die Nachbetreuung „kostenlos“ sei. Diese Sichtweise ist unrichtig; sie folgt eher der Werbung des Hörgeräteakustikers als dem wirklichen wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags, denn die Kosten für die Nachbetreuung sind in dem Veräußerungspreis des Hörgeräts kalkulatorisch enthalten, oder, anders gewendet, ein Hörgerät ohne eine zusätzliche Vereinbarung von Nachbetreuungsleistungen dürfte billiger zu erwerben sein als ein Hörgerät mit der entsprechenden Vereinbarung (für einen vergleichbaren Fall der Veräußerung eines Computers mit einer erweiterten Garantieverpflichtung ebenso LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 153 [154], Beispiel 4). Tatsächlich sind bei Mehrkomponentengeschäften häufig die Gewinnmargen der nachgelagerten Leistungen höher als die die Gewinnspanne, die auf die bereits erbrachte Hauptleistung entfällt (so KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER, WPg 2001, 305 [308]).

Die Konzeption der Kostenabgrenzung ist uE abzulehnen. Der Ausweis des auf die noch zu erbringenden Leistungen entfallenden Gewinns verletzt das Realisationsprinzip. Soweit – wie es bei den genannten Sachverhaltsgestaltungen regelmäßig der Fall ist – das Entgelt für die noch ausstehenden Leistungskomponenten bereits vereinnahmt worden ist, ist insoweit ein RAP zu passi-

vieren (ebenso wohl LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 153 [156]; vgl. auch Anm. 2175).

- ▷ *Konzeption der Umsatzaufgliederung*: Nach der Konzeption der Umsatzaufgliederung werden die einzelnen Komponenten, soweit sie sachlich und wertmäßig voneinander trennbar sind, getrennt betrachtet und der Gewinn jeweils bereits dann als (teilweise) realisiert angesehen, wenn die Leistung aus einer (Teil-)Komponente erbracht ist.

KÜTING/TUROWSKI/PILHOFER, WPg 2001, 305 (307); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (89 f.); HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 (476); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (315).

Im Schrifttum wird die Konzeption der Umsatzaufgliederung für anwendbar gehalten, wenn die einzelnen Komponenten des Mehrkomponentengeschäfts sachlich eindeutig trennbar sind.

LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 153 (154); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (90); HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 (478); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 106.

Das ist der Fall, wenn der Abnehmer an der Teilleistung ein eigenständiges Interesse hat oder wenn er die verschiedenen Leistungen theoretisch nicht aus einer Hand beziehen muss, sondern sie von verschiedenen Anbietern erwerben könnte.

LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 153 (154); SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 113 f.; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (894); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (90).

Des Weiteren muss eine wertmäßige Trennung möglich sein (HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [90]), wobei aber eine sachgerechte Schätzung der Gegenleistungsanteile für die verschiedenen Komponenten ausreichen soll (WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [901]; HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 [479]).

Die stl. Rspr. wendet die Konzeption der Umsatzaufgliederung insbes. bei Veräußerungsverträgen mit Rückkaufsoption an (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 [707 f.]; dazu HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 [478]).

Die Konzeption der Umsatzaufgliederung ist uE immer dann anzuwenden, wenn der Gewinn aus der bereits erbrachten Leistung so gut wie sicher ist. Das ist der Fall, wenn dem Vertragspartner im Falle von Leistungsstörungen hinsichtlich der noch nicht erbrachten Leistungen nur ein Recht auf Teilrücktritt oder Teilschadensersatz zusteht (glA SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 112 f.; SCHUSTER, Ubg 2013, 312 [316]). Die Konzeption der Umsatzaufgliederung ist insbes. bei Verträgen von Hörgeräteakustikern, Optikern, aber auch Versicherungsvertretern mit Nachbetreuungsleistungen vorzugswürdig (glA SCHUSTER, Ubg 2013, 312 [321], für Hörgeräteakustiker, nicht hingegen für Versicherungsvertreter, vgl. dort Fn. 102). Auch bei Veräußerungsverträgen mit Rückkaufsoption ist die Konzeption der Umsatzaufgliederung anwendbar (glA SCHUSTER, Ubg 2013, 312 [322]).

- ▷ *Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation*: Nach der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation ist der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft erst dann realisiert, wenn die Verpflichtungen aus allen Einzelabreden erfüllt sind.

HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (89); HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 (476); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (315).

Eine Verletzung des Realisationsprinzips durch einen zu frühen Gewinnausweis wird auf diese Weise in jedem Fall vermieden (glA HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [89]; HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 [476]); allerdings vermittelt der Jahresabschluss kein völlig zutreffendes Bild der Ertragslage, weil überhaupt kein Gewinn ausgewiesen wird, obwohl ein Teil der Leistung bereits erbracht worden ist (HERZIG/JOISTEN, Ubg 2010, 472 [476]).

Ist eine sachliche Trennung der verschiedenen Komponenten nicht möglich, weil zwischen den Komponenten ein Funktionszusammenhang besteht und der „Bezug aus einer Hand“ verkehrstypisch oder gar zwingend ist (so etwa bei Verträgen über verbilligte Mobilfunkgeräte in Verbindung mit einem Mobilfunkdienstleistungsvertrag, vgl. WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [896 f.]), so kommt nur die Anwendung der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation in Betracht (WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [896, 902]; aA SCHUSTER, Ubg 2013, 312 [321] – Umsatzaufgliederung). Soweit die Ertragslage des Unternehmens dadurch verzerrt dargestellt wird, ist dem durch entsprechende Angaben im Anhang gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu begegnen (ebenso WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 [902 f.]; HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [89] Fn. 25).

Vermittlungsverträge: Der Anspruch auf eine Abschlussprovision ist realisiert, wenn der vermittelte Vertrag zustande gekommen und die Provision somit verdient ist (BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 – Tz. 13). Zu eventuell auch getroffenen Vereinbarungen über nachgelagerte Kundenpflegeleistungen vgl. „Mehrkomponentengeschäfte“.

Bestrittene Forderungen sind nach hM erst realisiert, wenn über den Anspruch rechtskräftig entschieden wurde oder mit dem Schuldner eine Einigung erzielt worden ist.

BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588 (591); v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 (652); v. 27.3.2007 – I B 94/06, BFH/NV 2007, 1669 (1670); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 138; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 81; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 73.

Eine Forderung ist uE demgegenüber wegen der Geltung des Vollständigkeitsprinzips (s. Anm. 355 ff.) stets zu aktivieren, wenn der Anspruch entstanden ist. Allerdings ist dem Bestreiten der Forderung dadurch Rechnung zu tragen, dass sie nur mit einem Erinnerungswert von 1 € aktiviert wird (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 78 für Schadensersatzansprüche, Rn. 81 für Steuererstattungsansprüche).

Dividendenansprüche aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft:

► *Grundsätzlich Gewinnverwendungsbeschluss maßgeblich:* Der Anspruch auf die Dividende aus der Beteiligung an einer KapGes. entsteht zivilrechtl. mit dem Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses. Erst zu diesem Zeitpunkt ist ein Dividendenanspruch zu aktivieren.

BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DStR 1998, 383 – Tomberger; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 97 (12/2010); CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 82; FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rn. 177.

► *Phasengleiche Aktivierung:* Nach mittlerweile gefestigter stl. Rspr. gilt der Grundsatz, dass Dividendenansprüche erst nach Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses zu aktivieren sind, auch im Falle eines Allein- oder Mehrheitsgesellschafters (grundlegend BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; best.

durch BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340). Die phasengleiche Aktivierung, also Aktivierung schon auf den Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, in dem der Gewinn der Tochtergesellschaft entstanden ist, hält der BFH nur ausnahmsweise und insoweit für möglich, als „zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen“ (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]; v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340).

Demgegenüber nimmt der BGH eine Pflicht zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen an, wenn das bilanzierende Unternehmen Alleingesellschafter der Tochter-KapGes. ist, die Geschäftsjahre beider Unternehmen deckungsgleich sind und der Gewinnausschüttungsbeschluss bei der Tochtergesellschaft vor Prüfung des Jahresabschlusses des bilanzierenden Unternehmens gefasst wird (BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DStR 1998, 383 – Tomberger).

Vgl. zum Ganzen Anm. 621.

Schadensersatzansprüche sind realisiert, wenn der Schaden eingetreten ist und der Schädiger mit hinreichender Wahrscheinlichkeit feststeht (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 78; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 201). Zum Falle des Bestreitens des Schuldners vgl. „Bestrittene Forderungen“.

Steuererstattungsansprüche sind bereits in dem Geschäftsjahr realisiert, auf das sie entfallen. Auf den Zeitpunkt des Erlasses des entsprechenden StBescheids kommt es nicht an (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 78). Das gilt auch, wenn die Finanzbehörde den Anspruch bestreitet; wegen des Vollständigkeitsprinzips ist er gleichwohl zu aktivieren, allerdings nur mit einem Erinnerungswert von 1 €.

Vgl. auch „Bestrittene Forderungen“; aA BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588 (591) – keine Aktivierung; v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 – Aktivierung nach vorbehaltloser Veröffentlichung einer für den Bilanzierenden günstigen höchstrichterlichen Entscheidung.

(6) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip

400

Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3): Gemäß § 6 Abs. 3 hat im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Teil eines Mitunternehmeranteils an einem Betrieb der Erwerber die Buchwerte anzusetzen mit der Folge, dass der Übertragende die in den WG des BV liegenden stillen Reserven nicht aufdeckt und somit nicht versteuert. Der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven ist gerechtfertigt, weil deren stl. Erfassung gesichert ist, da sie Teil eines BV bleiben. Dem letztlich in unveränderter Form fortgeführten Betrieb werden dadurch keine liquiden Mittel für die Steuerzahlung entzogen. § 6 Abs. 3 gibt kein Wahlrecht zum Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven, sondern schreibt die Buchwertfortführung als Rechtsfolge zwingend vor. Zu Einzelheiten vgl. § 6 Anm. 1330 ff.; zum vergleichbaren § 6 Abs. 5 vgl. § 6 Anm. 1440 ff.

Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter (§ 6b): Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt zur Gewinnrealisierung, da einerseits das WG mit dem Buchwert aus dem BV ausscheidet, aber gleichzeitig die höhere Gegenleistung zu erfassen ist (vgl. Anm. 397). Damit werden die in dem WG liegenden stillen Reserven der Besteuerung unter-

worfen. § 6b ermöglicht es dem Stpfl., diese Folge zu vermeiden, indem er die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) entstanden sind, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG überträgt, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Diese Möglichkeit erweitert § 6b Abs. 3 noch dahingehend, dass der Stpfl. stattdessen auch in Höhe der realisierten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden darf, die auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter übertragen wird. Der Verzicht auf die Realisierung der stillen Reserven soll dem Stpfl. die Reinvestition erleichtern, indem verhindert wird, dass der Erlös des veräußerten WG nicht vollständig für den Erwerb des neuen WG zur Verfügung steht, sondern für Steuerzahlungen verwendet werden muss. Zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 90 ff. Zur Frage der Vereinbarkeit der Vorschrift mit der Niederlassungsfreiheit vgl. EuGH v. 16.4.2015, DStR 2015, 870; MITSCHKE, IStR 2014, 37 (44).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: In vergleichbarer Weise wie nach § 6b kann ein Stpfl. nach gefestigter Praxis, die mittlerweile zu Gewohnheitsrecht geworden ist, stille Reserven, die wegen der Erlangung einer Entschädigung im Falle des Ausscheidens eines WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV oder bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs entstehen, auf ein Ersatz-WG übertragen oder für eine spätere Übertragung in eine Rücklage einstellen. Auch hier soll dem Stpfl. ermöglicht werden, die Entschädigung bzw. das erlangte Entgelt in voller Höhe zur Anschaffung eines Ersatz-WG zu verwenden. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 659.

Verschmelzung:

► *Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person gem. § 3 UmwStG:* Bei der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person hat die übertragende Körperschaft gem. § 3 Abs. 1 UmwStG grds. ihre WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Unter den in § 3 Abs. 3 UmwStG genannten Voraussetzungen, zu denen ua. gehört, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, können die WG auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren, aber nicht über dem gemeinen Wert liegenden Wert angesetzt werden. Die Bewertung in der HBil. bleibt davon unberührt (MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 14 Rn. 48). Macht die übertragende Körperschaft von diesem Wahlrecht Gebrauch, werden die stillen Reserven nicht sogleich in voller Höhe aufgedeckt, sondern sie bleiben ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) stl. verstrickt und werden zu einem späteren Zeitpunkt versteuert. Zu Einzelheiten MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 14 Rn. 47 ff.

► *Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft gem. § 11 UmwStG:* Für die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft gilt § 11 UmwStG, dessen Regelungen denen des § 3 UmwStG entsprechen.

Einbringung:

► *Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG:* Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine KapGes. geschieht gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grds. unter Aufdeckung stiller Reserven, indem das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erlaubt auf Antrag des Stpfl. aber die Fortführung der Buchwerte oder den Ansatz höherer,

aber nicht über dem gemeinen Wert liegender Werte, wenn die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Die Besteuerung der stillen Reserven kann also ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) aufgeschoben werden.

► *Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG:* Auch bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine PersGes. ist gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG das eingebrachte BV grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gestattet auf Antrag des Stpfl. die Fortführung der Buchwerte oder den Ansatz höherer, aber nicht über dem gemeinen Wert liegender Werte, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, mithin die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Ebenso wie bei Einbringungsvorgängen in KapGes. kann also die Besteuerung der stillen Reserven ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) aufgeschoben werden.

(7) Steuerliche Realisationstatbestände ohne Gewinnrealisation

401

Entnahme:

► *Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2:* Eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 liegt vor, wenn der Stpfl. WG, aber auch Nutzungen oder Leistungen für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke verwendet. Im Falle der Entnahme eines WG aus dem BV zu betriebsfremden Zwecken endet die stl. Verstrickung des Gegenstands. Die stillen Reserven sind stl. zu erfassen. Dementsprechend ordnet § 6 Abs. 1 Nr. 4 die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert an, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1190 ff.

► *Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4:* In erweiternder Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 2 verstand die stl. Rspr. lange Zeit auch den Fall als Entnahme, dass ein WG zwar nicht aus dem BV herausgelöst wurde, aber in eine ausländ. BS überführt und somit dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen wurde (sog. finaler Entnahmebegriff, dazu im Einzelnen § 4 Anm. 166 ff.). Diese mittlerweile vom BFH aufgegebene Rspr. (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) wird nunmehr durch § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 ersetzt, die bestimmen, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleichsteht. Zu Einzelheiten der Regelung vgl. § 4 Anm. 206 ff.

Betriebsaufgabe:

► *Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3:* Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 liegt vor, wenn der Stpfl. seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens auflöst und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das PV überführt (BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000 – Tz. 50). Darin liegt eine „Totalentnahme“ des BV (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663 [664]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 464), die ebenso wie die Entnahme einzelner WG zur Aufdeckung und Versteuerung der in den WG des BV liegenden stillen Reserven führt. Zu Einzelheiten vgl. § 16 Anm. 500 ff.

► *Entstrickung gem. § 16 Abs. 3a*: Parallel zum Begriff der „finalen Entnahme“ (s. „Entnahme“) entwickelte sich in der stl. Rspr. der Begriff der „finalen Betriebsaufgabe“, mit dessen Hilfe die Aufdeckung der stillen Reserven eines BV und ihre stl. Erfassung im Falle des Wegzugs des Betriebs in das Ausland sichergestellt wurde. Der BFH hat das Konzept der finalen Betriebsaufgabe mittlerweile aufgegeben (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019); nunmehr bestimmt aber der durch das Jahressteuergesetz 2010 (v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768) eingeführte § 16 Abs. 3a, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher WG des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Betriebsaufgabe gleichstehe. Zu Einzelheiten § 16 Anm. 620 ff.

402 (8) Grenzen

Gesetzliche Durchbrechungen:

► *Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten*: Eine Durchbrechung des Realisationsprinzips liegt in der gesetzlichen Anordnung, Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Verbindlichkeiten, die keinen Zinsanteil enthalten, abzuzinsen (vgl. Anm. 395).

► *Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB*: Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB gegeben sind, tritt das Realisationsprinzip nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift zurück.

Ausnahmen für die steuerliche Gewinnermittlung: Siehe Anm. 400.

403 (9) Verhältnis zu anderen GoB

Vorsichtsprinzip: Das Realisationsprinzip ist nach hM eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips.

Vgl. Anm. 375; SELCHERT, DB 1990, 797; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83 (7/1994); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); KRAWITZ, DStR 1997, 886 (888); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 31 f. (10/2009); PRINZ/KANZLER, NWB-Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 401; aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 184 (10/2011).

Anschaffungskostenprinzip: Das Realisationsprinzip bedingt die Geltung des Anschaffungskostenprinzips (vgl. Anm. 395).

Einzelbewertungsgrundsatz: Der Einzelbewertungsgrundsatz sichert die Befolgung des Realisationsprinzips (vgl. Anm. 452).

404–409 Einstweilen frei.

jj) Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte

Schrifttum: KÜTING/KESSLER, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache?, DB 1997, 2441; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-) Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; KUSSMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282.

410 (1) Begriff und Inhalt

Zum Begriff des schwebenden Geschäfts vgl. Anm. 540. Schwebende Geschäfte werden bilanziell nicht ausgewiesen. Dieser allgemein anerkannte GoB ist allerdings im geltenden Bilanzrecht nicht kodifiziert. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 540

und 667. Zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften vgl. Anm. 2050.

(2) Geltungsbereich

411

Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte gilt sowohl für die handelsrechtl. Gewinnermittlung als auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 – Tz. 40, vgl. auch Anm. 540).

(3) Verhältnis zu anderen GoB

412

Vorsichts-/Realisationsprinzip: Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte wird vielfach als Folge der Geltung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips angesehen.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 96 (7/1994); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 76; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 471 f. (11/21011); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 57.

Das trifft uE jedoch nicht zu. Das Vorsichts- und das Realisationsprinzip würden es nicht ausschließen, den Anspruch des Stpfl. auf die Gegenleistung in Höhe der von ihm geschuldeten Leistung, also ohne Ausweis des aus dem Geschäft zu erwartenden Gewinns, zu aktivieren. Es handelt sich vielmehr um eine Vereinfachungsregel.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 76 f.; wohl auch HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 86; ähnlich CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 – Nichtausweis ist pragmatisch zu begründen; abweichend WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234): schwebendes Geschäft wird wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Wj. zugeordnet.

Vollständigkeitsprinzip: Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte schränkt das Vollständigkeitsprinzip ein (KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 77; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 86).

Einstweilen frei.

413–419

kk) Stichtagsprinzip

Schrifttum: ENGEL-CIRIC, Die Interpretation des Abschlußstichtagsprinzips in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 1996, 1298; HOFFMANN, Wertaufhellung – das Bilanzierungsproblem schlechthin, Weiterführende Anmerkungen zur Dissertation von Dejan Ciric, BB 1996, 1157; KROPFF, Sind neue Erkenntnisse (Wertaufhellungen) auch noch bei der Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?, in BAETGE/BÖRNER/FORSTER/SCHRUFF (Hrsg.), Rechnungslegung Prüfung und Beratung – Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 521; MOXTER, Phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen, in SCHÖN (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 487; HOMMEL/BERNDT, Wertaufhellung und funktionales Abschlussstichtagsprinzip, DStR 2000, 1745; KROPFF, Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg 2000, 1137; KÜTING/KAISER, Aufstellung oder Feststellung: Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg 2000, 577; HOFFMANN, Bilanzierung eingeklagter Verbindlichkeiten vor dem Eintritt der Rechtskraft – „wertaufhellende“ Tatsachen, Anmerkung zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DStR 2002, 715; MOXTER, Unterschiede im Wertaufhellungsverständnis zwischen den handelsrechtlichen GoB und IAS/IFRS, BB 2003, 2559; STRAHL, Bilanzsteuerrechtliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361; HÜTTEMANN, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 301; MOXTER, Das Wertaufhellungsverständnis in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 469; WEBER-GRELLET, Die Unterschiede handels- und

steuerrechtlicher Wertaufhellung, in KIRCHHOF/NIESKENS (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 483; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? – Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; HEINZ/SAND, Bilanzielle Abbildung von Sanierungsmaßnahmen nach dem Bilanzstichtag – Möglichkeit und Grenzen der handelsbilanziellen Rückwirkung, BB 2011, 2795; KNOBBE, Grenzen der Wertaufhellung bei prognostischen Bilanzansätzen, BB 2012, 2169.

420 (1) Kodifikation

Die Geltung des Stichtagsprinzips unter Beachtung des Wertaufhellungskonzepts ergibt sich aus § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGB. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestimmt, dass Vermögensgegenstände und Schulden zum – also nicht am – Abschlussstichtag zu bewerten sind. Ergänzend dazu regelt § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, selbst wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (dazu Anm. 421) bekannt geworden sind. Es handelt sich aber auch um allgemein anerkannte GoB (SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 [1007]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 279 [10/2013]).

421 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Stichtagsprinzip bezieht sich auf den Jahresabschluss und hat hier insbes. Bedeutung für die Bilanz, die nach § 242 Abs. 1 HGB „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres“ und somit auf den in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB angesprochenen Abschlussstichtag aufzustellen ist. Für die laufende Buchführung ist das Stichtagsprinzip hingegen irrelevant.

Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip finden sich im HGB in dem Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den „Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen“; gleichwohl sind sie auch beim Ansatz von WG und Schulden zu beachten.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (229); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 88 (7/1994); CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 70; HOFFMANN, BB 1996, 1157; HOFFMANN, DStR 2002, 716; MOXTER, BB 2003, 2559; HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (302); HEINZ/SAND, BB 2011, 2795 (2796); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 279 (10/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 37; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 81.

Im Hinblick auf die Geltung des Wertaufhellungskonzepts auch auf Bilanzansätze wird verschiedentlich auch von Ansatzaufhellung gesprochen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 280 [10/2013]).

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip gelten aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (229); CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 42; HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (302); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 95 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 38; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 27; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 247.

422 (3) Inhalt

Zum Abschlussstichtag: Bei der Aufstellung der Bilanz auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres sind sämtliche Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des Abschlussstichtags zu berücksichtigen (ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 38; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 277 [10/2013]). Nur dann ist eine lückenlose Erfas-

sung aller Geschäftsvorfälle, wie sie das Vollständigkeitsprinzip (s. Anm. 355 ff.) fordert, gewährleistet. Maßgeblich sind die Verhältnisse, wie sie am Abschlussstichtag vorgelegen haben (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 118 [4/2013]).

Vorhersehbare Risiken und Verluste: Soweit § 252 Abs. 1 Nr. 4 davon spricht, dass Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen seien, wird dies allgemein als zu eng angesehen. Zu berücksichtigen sind vielmehr auch bis zum Abschlussstichtag entstandene und zwischen Abschlussstichtag und Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt gewordene Chancen, also günstige Umstände.

BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 (105); ENGEL-CIRIC, DStR 1996, 1298 (1299 f.); KROPFF, FS Ludewig, 1996, 521 (532 f.); ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 42; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 322; HEINZ/SAND, BB 2011, 2795 (2796); PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 119 (6/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 279 (10/2013); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 118, 119 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 39; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 17 aE; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 55; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 27; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 243.

Die Berücksichtigung günstiger Umstände findet ihre Grenze aber in der Geltung des Realisationsprinzips (zu diesem Anm. 395 ff.); es ist also darauf zu achten, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden.

ENGEL-CIRIC, DStR 1996, 1298 (1300); HOMMEL/BERNDT, DStR 2000, 1745 (1746); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 39.

Entstehung bis zum Abschlussstichtag:

► *Objektive Wertaufhellungskonzeption:* Es dürfen nur solche Umstände berücksichtigt werden, die bis zum Abschlussstichtag objektiv eingetreten waren.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 118 (4/2013); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 98; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 17.

Umstände, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, gehören demgegenüber dem folgenden Wj. an und sind nicht zu berücksichtigen.

DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 142; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 98; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 126 (4/2013); CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 18.

Maßgeblich sind also die objektiven Verhältnisse (objektive Wertaufhellungskonzeption) und nicht der subjektive Kenntnisstand des Bilanzierenden am Abschlussstichtag (subjektive Wertaufhellungskonzeption).

MOXTER, GS Knobbe-Keuk, 1997, 487 (497); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 322; HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (304 ff.); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 97 (10/2011); KNOBBE, BB 2012, 2169 (2170); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 49 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 40; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 21; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 60; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 240; aA CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 138; ENGEL-CIRIC, DStR

1996, 1298 (1303 f.), jeweils mit der Ausnahme, dass erhebliche Verluste zu berücksichtigen sind, auch wenn sie nicht erkennbar waren; für die subjektive Wertaufhellungskonzeption ohne diese Einschränkung HOFFMANN, BB 1996, 1157 (1159); HOFFMANN, DStR 2002, 716; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 279 (10/2013).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ordnet die Berücksichtigung von Risiken und Verlusten – sowie günstigen Umständen – an, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind. Für eine Einschränkung hinsichtlich der Erkennbarkeit am Abschlussstichtag gibt die Vorschrift keine Handhabe (KNOBBE, BB 2012, 2169 [2170]).

► *Wertaufhellende Tatsachen/wertbegründende – bzw. -beeinflussende Tatsachen:*

▷ *Wertaufhellende Tatsachen* sind zum einen Tatsachen, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegt haben, aber erst später bekannt werden, und zum anderen Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, aber die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag in der Weise „erhellen“, dass sie bessere Erkenntnisse darüber vermitteln.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 88 (7/1994); KNOBBE, BB 2012, 2169 (2170); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 49 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 120 (4/2013).

Wertaufhellend hinsichtlich der Einbringlichkeit einer Forderung sind also sowohl das Bekanntwerden des Umstands, dass über das Vermögen des Schuldners vor dem Abschlussstichtag das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist als auch in aller Regel das Bekanntwerden des Umstands, dass das Insolvenzverfahren kurz nach dem Abschlussstichtag eröffnet worden ist. In beiden Fällen wird man davon ausgehen können, dass die Forderung am Abschlussstichtag nicht mehr werthaltig war. Ebenso können aber auch Zahlungen des Schuldners nach dem Abschlussstichtag darauf hinweisen, dass ein Ausfallrisiko hinsichtlich der Forderung zum Abschlussstichtag nicht bestand (so BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 [105]; aA KNOBBE, BB 2012, 2169 [2172]).

Nach der objektiven Wertaufhellungskonzeption sind alle wertaufhellenden Umstände zu berücksichtigen, nach der subjektiven Wertaufhellungskonzeption wären nur solche wertaufhellenden Umstände zu berücksichtigen, die am Abschlussstichtag voraussehbar waren (vgl. KÜTING/KAISER, WPg 2000, 577 [579]).

▷ *Wertbegründende oder -beeinflussende Tatsachen* sind hingegen Tatsachen, die sich auf Sachverhalte beziehen, welche nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind (HOMMEL/BERNDT, DStR 2000, 1745 [1746]; KÜTING/KAISER, WPg 2000, 577 [578]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 244). Eine wertbegründende Tatsache ist zB der Umstand, dass der Schuldner einer Forderung aus Gründen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, einen Insolvenzantrag gestellt hat. Auch rechtsgestaltende Maßnahmen und Erklärungen wie zB Vergleiche, rechtskräftige Urteile, der Verzicht auf Rechtsmittel und Vertragsänderungen werden als wertbegründende Tatsachen angesehen.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 88 (7/1994); STRAHL, FR 2005, 361 (364); HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (321 ff.); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 43.

Wertbegründende Umstände sind nach der objektiven und der subjektiven Wertaufhellungskonzeption gleichermaßen nicht zu berücksichtigen (vgl. KÜTING/KAISER, WPg 2000, 577 [579]). Gleichwohl wird teilweise die Ansicht vertreten, dass negative wertbegründende Umstände zu einer besonders vorsichtigen Bewertung und ggf. zur Rücklagenbildung nötigen (ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 44; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252

HGB Rn. 50 [6/2012]). Unter der Geltung des Periodisierungsprinzips (Anm. 430 ff.) ist dies jedoch abzulehnen.

Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses:

▶ *Handelsrechtliche Gewinnermittlung:* Handelsrechtlich ist umstritten, was als „Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“ und damit als Ende des Wertaufhellungszeitraums anzusehen ist.

▷ *Rechtsverbindliche Abschlusserstellung:* Nach der uE zutreffenden hM ist der Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB der Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss rechtsverbindlich wird (MOXTER, DSStR 2008, 469 [470]). Das ist bei Einzelunternehmen der Tag der Unterzeichnung des Jahresabschlusses.

MOXTER, DSStR 2008, 469 (470); HENTSCHEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 101 Rn. 5 (1/2009); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 64 aE; aA HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (331) – Tag, an dem die Buchführung unter Verwendung der Inventurergebnisse abgeschlossen ist.

Sofern der Jahresabschluss jedoch förmlich festgestellt werden muss, also insbes. bei KapGes., ist der Tag der Feststellung der „Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“ iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

KROPFF, FS Ludewig, 1996, 521 (531); KROPFF, WPg 2000, 1137 (1138); HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (333 f.); MOXTER, DSStR 2008, 469 (470); PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 121 (6/2011); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 107 f. (10/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 19 f.; ebenso wohl HENTSCHEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 101 Rn. 9 (1/2009); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 48 aE (6/2012); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 39 – jedenfalls bei wesentlichen Risiken und Wertminderungen.

Bis zum rechtsverbindlichen Abschluss des Verfahrens handelt es sich um einen jederzeit änderbaren Entwurf des Jahresabschlusses. Es spricht nichts dagegen, von dieser Änderungsmöglichkeit Gebrauch zu machen, wenn sich bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse am Abschlussstichtag ergeben; im Gegenteil spricht alles dafür, diese Erkenntnisse noch nutzbar zu machen und nicht sehenden Auges einen Jahresabschluss festzustellen, der die Verhältnisse am Abschlussstichtag nicht zutreffend wiedergibt.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 44; MOXTER, BB 2003, 2559 (2563); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 108 (10/2011); ähnlich HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (333).

Das gilt auch, wenn die gesetzlich vorgeschriebenen Fristen für die Aufstellung des Jahresabschlusses (vgl. zB § 264 Abs. 1 Sätze 2 ff. HGB) überschritten werden.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 89 (7/1994); CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 81 f.; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rn. 121 (6/2011); aA MOXTER, BB 2003, 2559 (2563).

Auch ein verspätet aufgestellter Jahresabschluss sollte die Verhältnisse zum Abschlussstichtag möglichst zutreffend darstellen. Zudem dürfte es praktisch außerordentlich schwierig sein, festzustellen, welche wertaufhellenden Erkenntnisse vor dem Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss hätte aufgestellt werden müssen, und welche danach vorgelegen haben (CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 81 f.).

▷ *Tatsächliche Abschlusserstellung:* Demgegenüber wird im Schrifttum teilweise der Tag der tatsächlichen Aufstellung des Jahresabschlusses für maßgeblich ge-

halten (vgl. KÜTING/KAISER, WPg 2000, 577 [589]); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 73 [12/2010] – Tag der Fertigstellung).

► *Steuerliche Gewinnermittlung:* Für die stl. Gewinnermittlung geht die finanzgerichtliche Rspr. davon aus, dass der Wertaufhellungszeitraum jedenfalls zu dem Zeitpunkt endet, an dem die Bilanz nach den maßgeblichen handelsrechtl. Vorschriften aufzustellen war.

BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 – Tz. 19; in diese Richtung bereits BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802 (805); glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 280 (10/2013); anders noch die ältere Rspr., vgl. RFH v. 2.3.1932 – VI A 381/31, RStBl. 1932, 510; BFH v. 10.8.1972 – VIII R 1/69, BStBl. II 1973, 9 (10).

Im Schrifttum wird demgegenüber teilweise auf den Tag der Veranlagung abgestellt, so dass alle bis zur Durchführung der Veranlagung bekannt gewordenen Tatsachen und Erkenntnisse, die die Verhältnisse am Abschlussstichtag erhellen, zu berücksichtigen sind (WEBER-GRELLET, FS Reiß 2008, 483 [490]; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 52 [6/2012]).

423 (4) Grenzen

Gesetzliche Durchbrechungen: Handelsrechtlich sind Rückstellungen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Das umfasst nach allgemeiner Ansicht auch künftige Preis- oder Kostensteigerungen sowie nach hM ebenso künftige Preis- oder Kostenminderungen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 29, mwN), selbst wenn die Umstände, die zu dieser Einschätzung führen, nicht als wertaufhellend anzusehen sind. Damit wird das Stichtagsprinzip durchbrochen.

KÜNKELE/ZWIRNER, DSrR 2009, 1277 (1281); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 95.1 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 119 (4/2013).

Für die stl. Gewinnermittlung bleibt es aber bei der ungeschmälernten Geltung des Stichtagsprinzips; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f verbietet ausdrücklich die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen.

Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB: Die Rückbeziehung von Sanierungsmaßnahmen, die vor dem Abschlussstichtag eingeleitet wurden, aber erst nach diesem Tag wirksam werden, wird allgemein als begründete Ausnahme iSd. § 252 Abs. 2 HGB angesehen, weil sich dadurch die wirtschaftlichen Verhältnisse maßgeblich ändern.

ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 47; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 73 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 113 (10/2011); eingehend zur Problematik der Sanierungsmaßnahmen HEINZ/SAND, BB 2011, 2795.

424 (5) Verhältnis zu anderen GoB

Vollständigkeitsprinzip: Das Stichtagsprinzip ergänzt das Vollständigkeitsprinzip (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 92 [10/2011], vgl. auch Anm. 412).

425–429 Einstweilen frei.

II) Periodisierungsprinzip**(1) Kodifikation**

430

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (Periodisierungsprinzip) ist in § 252 Abs. 1 Nr. 5 kodifiziert. Nach dieser Regelung sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen zu berücksichtigen. Bereits vor der Kodifizierung war ein entsprechender GoB anerkannt (CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 55).

Eine spezialgesetzliche Regelung des Periodisierungsgrundsatzes ist § 250 HGB, der die Aktivierung und Passivierung von RAP zum Gegenstand hat (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 229 [10/2011]).

(2) Geltungsbereich

431

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Periodisierungsprinzip gilt nur für den Ansatz von Aktiv- und Passivposten im handelsrechtl. Jahresabschluss. Es betrifft – obwohl es sich in dem Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen findet – gerade die Bewertung im handelsrechtl. Jahresabschluss nicht.

CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 55; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 84; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 44.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Periodisierungsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung (BFH v. 20.10. 2011 – VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262 – Tz. 24).

(3) Begriff

432

§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB spricht von Aufwendungen und Erträgen des Geschäftsjahres. Damit sind, wie sich aus dem weiteren Wortlaut der Vorschrift ergibt („... unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen ...“) nur solche Aufwendungen und Erträge gemeint, die zu Zahlungsvorgängen führen, nicht aber Aufwendungen und Erträge, die kalkulatorisch verrechnet werden und die weder in der Bilanz noch in der GuV erscheinen (ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 95; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 116; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 255).

(4) Inhalt

433

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung trifft lediglich eine formale Aussage, nämlich dass es für die Gewinnermittlung nicht auf den Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung ankommt. Eine inhaltliche Regelung, auf welchen Zeitpunkt stattdessen abzustellen ist, findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB hingegen nicht. Hier wird allgemein die wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen und Erträge für maßgeblich gehalten.

ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 97; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 112 ff. (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 44; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 52.

Allerdings kann die Frage, wann Aufwendungen und Erträge wirtschaftlich verursacht sind, nur unter Heranziehung der übrigen GoB, namentlich des Realisations- und des Imparitätsprinzips, beantwortet werden.

BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 18 (10/2009); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 225 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 173 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 83; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 44; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 250.

Das Periodisierungsprinzip hat zur Folge, dass Erträge, die vor der zugehörigen Einnahme wirtschaftlich verursacht sind, als Forderung zu aktivieren sind. Auf der anderen Seite sind Aufwendungen, die wirtschaftlich einer Abrechnungsperiode zugehören, in der noch keine Zahlung geleistet wurde, als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu passivieren. Folgt die wirtschaftliche Verursachung von Erträgen und Aufwendungen hingegen der Zahlung nach, so sind die Zahlungen zunächst durch die Aktivierung bzw. Passivierung von RAP oder erhaltenen/geleisteten Anzahlungen zu neutralisieren (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 86; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 51).

434 (5) Grenzen

Fälle, die als Ausnahmen iSd. § 252 Abs. 2 HGB anzuerkennen wären, sind nicht vorhanden.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 329; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 231 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 87; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 45.

435 (6) Verhältnis zu anderen GoB

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren den Grundsatz der Periodenabgrenzung inhaltlich (ebenso BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 227 [10/2011] für das Realisationsprinzip; aA Rn. 228 [10/2011] für das Imparitätsprinzip – Durchbrechung des Periodisierungsprinzips).

436–439 Einstweilen frei.

mm) Saldierungsverbot

440 (1) Kodifikation

Das Saldierungs- oder Verrechnungsverbot ist in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB kodifiziert, der bestimmt, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen.

Für die stl. Gewinnermittlung bestimmt Abs. 1a Satz 1 ebenfalls, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen.

441 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Bilanz:* Das Saldierungsverbot gilt für die Bilanz, wie sich daraus ergibt, dass gerade „Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite“ verrechnet werden dürfen. Es handelt sich um ein reines Ansatzprinzip (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 235); für die Bewertung hat das Verrechnungsverbot keine Bedeutung.

► *Gewinn- und Verlustrechnung:* Auch für die GuV verbietet § 246 Abs. 2 HGB die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen und ordnet damit die Geltung

des Bruttoprinzips an (BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 94; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 99).

Steuerliche Gewinnermittlung: Für die stl. Gewinnermittlung ist das Saldierungsverbot ebenfalls zu beachten; es ist hier aber von geringerer Bedeutung als für die Handelsbilanz, da es nur auf das Ergebnis, weniger aber auf die detaillierte Darstellung ankommt (CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 52 – noch weitergehend WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 373 – für die Steuerbilanz bedenkenlos).

(3) Begriff

442

Eine Verrechnung iSd. § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ist die Zusammenfassung von gegenläufigen Posten der Bilanz oder der GuV mit der Folge, dass die Einzelbestandteile des Postens nicht mehr identifizierbar sind (THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 271 [10/2014]).

(4) Inhalt

443

Nach dem eindeutigen Wortlaut sind Aktiva und Passiva in der Bilanz sowie Aufwendungen und Erträge in der GuV getrennt auszuweisen. Die gesonderte Erwähnung von Grundstücksrechten und Grundstückslasten wäre danach nicht erforderlich gewesen.

KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 251 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 234; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 272 (10/2014).

(5) Grenzen

444

Gesetzliche Durchbrechungen:

► *Saldierungsgebot für Planvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB:* Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ist das Gebot eingeführt worden, Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (sog. Plan- oder Deckungsvermögen), mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren.

Dazu HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 237 ff.; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 120 ff.; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 100 ff.; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 280.10 ff. (10/2014).

Für die stl. Gewinnermittlung verbleibt es insoweit jedoch bei der Geltung des Saldierungsverbots; in der StBil. sind das Planvermögen und die Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare Verpflichtungen mithin getrennt auszuweisen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 232a [10/2013]; vgl. auch Anm. 1700 ff.).

► *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB:* Als Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind der jeweilige Verpflichtungsüberschuss, also der Saldo zwischen künftig zu erwartenden Aufwendungen und künftig zu erwartenden Erlösen anzusetzen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 43).

In der stl. Gewinnermittlung kommt diese Ausnahme indes nicht zum Tragen, da die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften von Abs. 4a Satz 1 untersagt wird.

Sonstige Ausnahmen:

► *Aufrechenbare Forderungen und Verbindlichkeiten:* Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich aufrechenbar gegenüberstehen, können saldiert werden, weil sie jederzeit durch Aufrechnungserklärung zum Erlöschen gebracht werden können.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 69 (7/1994); KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 246 HGB Rn. 24 (11/2009); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 93; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 251; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 106; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 97; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 277 (10/2014); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 371, E 45.

Eine Pflicht zur Verrechnung besteht jedoch nicht (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 252).

► *Regressansprüche, insbesondere bei Gesamtschuldverhältnissen gegenüber Mitschuldnern:* Teilweise wird es für zulässig gehalten, bestehende Regressansprüche mit der im Außenverhältnis bestehenden Verbindlichkeit zu saldieren, wenn der Regressanspruch nicht bestritten wird und vollwertig ist.

THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 279 (10/2014); vgl. auch FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 109; krit. insoweit HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 249; ablehnend auch KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 98; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 371, E 45.

► *Minderung von Verbindlichkeitsrückstellungen durch künftige Vorteile:* Verbindlichkeitsrückstellungen sind vermindert um noch nicht entstandene Rückgriffsansprüche auszuweisen, wenn zwischen Verbindlichkeit und Rückgriffsanspruch ein unmittelbarer Zusammenhang dergestalt besteht, dass letzterer der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig und spiegelbildlich nachfolgt und vollwertig ist, dh. vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten wird (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 – Tz. 32 mwN; vgl. auch BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; glA BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 93).

Für die stl. Gewinnermittlung zwingt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c nunmehr zu einer weitergehenden Berücksichtigung künftiger Vorteile bei der Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen (zu Einzelheiten § 6 Anm. 1177).

In diesen Fällen wird aber nicht das Saldierungsverbot durchbrochen, weil die zu berücksichtigenden Vorteile ohne die entsprechende handelsbilanzrechtl. Übung bzw. die Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c typischerweise gar nicht in der Bilanz erscheinen würden; vielmehr geht es allein um die Frage der Bewertung einer Rückstellung (für eine vergleichbare Problematik ebenso BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412). Die Saldierung von Rückstellungen mit Rückgriffsansprüchen, die selbständige WG darstellen, ist hingegen unzulässig (BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 [1235]).

► *Kontokorrentkonten* weisen ihrer Natur nach nur einen Saldo aus und sind daher dem Anwendungsbereich des Saldierungsverbots entzogen.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 69 (7/1994); KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 246 HGB Rn. 24 (11/2009); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 93; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 257 (4/2011); FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 110; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 280.9 (10/2014).

► *Ausweis des Rohergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung gem. § 276 HGB:* Für kleine und mittelgroße KapGes. erlaubt § 276 HGB, die Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 (bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens) bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB (bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) zum Posten „Rohergebnis“ zusammenzufassen und damit Aufwendungen mit Erträgen zu saldieren.

(6) Verhältnis zu anderen GoB und zum Einblicksgebot (true and fair view)

445

Bilanzklarheit: Das Saldierungsverbot dient der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 69 (7/1994); KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 246 HGB Rn. 23 (11/2009); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 118 (10/2011); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 91; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 52; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 100; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 271.1 (10/2014); vgl. auch Anm. 328.

Bilanzklarheit ist nur durch den getrennten Ausweis der Aktiva und Passiva sowie Aufwendungen und Erträge (zur Geltung des Grundsatzes der Bilanzklarheit auch für die GuV s. Anm. 329) zu erreichen (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 231).

Vollständigkeitsprinzip: Das Saldierungsverbot steht in engem Zusammenhang mit dem Vollständigkeitsprinzip.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 69 (7/1994); KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 246 HGB Rn. 23 (11/2009); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 91; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 251 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 231; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 52; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 100; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 271.1 (10/2014).

Nicht nur müssen alle Posten vollständig, sondern auch getrennt voneinander und damit identifizierbar ausgewiesen werden.

Einzelbewertungsprinzip: Das Einzelbewertungsprinzip ergänzt das für den Ansatz von Aktiva und Passiva geltende Saldierungsverbot (Anm. 441) auf der Ebene der Bewertung.

Einblicksgebot (true and fair view): Das Saldierungsverbot sichert die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rn. 253 (4/2011); THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rn. 271.1 (10/2014); zum Einblicksgebot allgemein s. Anm. 324.

Einstweilen frei.

446–449

nn) Einzelbewertungsprinzip

Schrifttum: KUPSCH, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; CHRISTIANSEN, Der Grundsatz der Einzelbewertung – Schwerpunkt des bilanziellen Ergebnisausweises, DStZ 1995, 385; MOXTER, Pauschalrückstellungen in der Steuerbilanz unzulässig?, DB 1998, 269; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten,

DStR 2003, 264; SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, Die Clusterbewertung für Großimmobilienbestände als Ausnahmefall vom Einzelbewertungsgrundsatz, DB 2005, 2589; KÜTING/EICHENLAUB, Einzelbewertungsgrundsatz im HGB- und IFRS-System, BB 2011, 1195; AMORT, „Fall Telekom“ – kein Verstoß gegen Einzelbewertungsgrundsatz bei Immobilienbewertung, BB 2012, 2302; AMORT, Die Einzelbewertung im Lichte des europäischen Bilanzrechts – ein Plädoyer für eine europarechtsfördernde Auslegung, WM 2013, 1250.

450 (1) Kodifikation

§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestimmt, dass die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten sind und kodifiziert damit das Einzelbewertungsprinzip. Dieses Prinzip war aber schon vor der Kodifizierung ein anerkannter GoB (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 78 [7/1994]; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 26).

Für die stl. Gewinnermittlung wird das Einzelbewertungsprinzip in § 6 Abs. 1 Nr. 1 vorausgesetzt, der nach dem Einleitungssatz Regelungen für die Bewertung der einzelnen WG sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten enthält.

451 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtliche Rechnungslegung:

► *Inventar/Inventur*: Für das Inventar bestimmt § 240 Abs. 1 HGB, dass „der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden“ anzugeben ist; auch damit ist eine Einzelbewertung gefordert.

► *Jahresabschluss*: Das Einzelbewertungsprinzip betrifft allein die Bewertung der Posten des Jahresabschlusses; es hat keine Bedeutung für den Ansatz (AMORT, WM 2013, 1250 [1251]). § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB nennt als Posten, die einzeln zu bewerten sind, die Vermögensgegenstände und Schulden. RAP werden hingegen nicht bewertet (vgl. Anm. 2197).

Steuerliche Gewinnermittlung: Die stl. Geltung des Einzelbewertungsgrundsatzes wird in § 6 Abs. 1 vorausgesetzt.

BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 (1236); v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 (265); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 27; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 22; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 40; vgl. auch Anm. 450.

Die stl. Rspr. verweist zudem auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Tz. 18).

452 (3) Begriff

Einzelbewertung wird allgemein in der Weise definiert, dass jedem Posten ein individueller, also von den Wertverhältnissen anderer Posten unabhängiger Wert zugeordnet werden muss (FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 60 [12/2010]; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 26 [6/2012]).

453 (4) Inhalt

Identifizierung einzelner Bewertungsobjekte: Die einzelne Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden setzt voraus, dass einzelne Bewertungsobjekte (teilweise auch als Bewertungseinheiten bezeichnet) voneinander abgegrenzt werden. Damit stellt sich die Frage, ob ein Sachverhalt als einzelner Vermögensgegenstand oder als Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegen-

stände anzusehen ist. Einerseits muss eine zu grobe Zusammenfassung verschiedener Gegenstände zu Einheiten, andererseits aber auch eine Atomisierung von Gegenständen verhindert werden (KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195). Deshalb ist ein Bewertungsobjekt nicht immer die kleinste Einheit, die technisch oder nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgegrenzt werden kann.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 79 (7/1994); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 58 (10/2009); aA wohl CHRISTIANSEN, DSStZ 1995, 385.

Nach der stl. Rspr. ist zu prüfen, ob ein Sachverhalt nach der Verkehrsanschauung einzeln realisier- und bewertbar ist.

BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 (1236); ebenso CHRISTIANSEN, DSStZ 1995, 385; CHRISTIANSEN, DSStR 2003, 264 (265); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 229 (10/2013).

Die Verkehrsanschauung bietet allerdings, ebenso wie die zivilrechtl. Beurteilung, lediglich einen Anhaltspunkt.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 63 (12/2010); ebenso für die zivilrechtl. Beurteilung BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 119 (10/2011); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 68.

Zur Bestimmung des einzelnen Vermögensgegenstands bzw. WG ist auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 79 (7/1994); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 324; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 58 (10/2009); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rn. 28; AMORT, WM 2013, 1250 (1252); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 31; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 24; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 69; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 23; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 41; vgl. auch Anm. 605. Für die Berücksichtigung des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs nur bei Gebäuden und Gebäudeteilen KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 (343).

Wird ein Gegenstand, eine aus mehreren Bestandteilen bestehende Anlage oder eine Sachgesamtheit also einheitlich genutzt, liegt darin das Bewertungsobjekt; stehen die Teile der Anlage oder der Sachgesamtheit hingegen in unterschiedlichen Funktionszusammenhängen, sind sie jeweils einzeln zu bewerten.

Zu Einzelfällen vgl. Anm. 606 ff.

Keine Zusammenfassung einzelner Bewertungsobjekte: Sofern ein Vermögensgegenstand bzw. WG als solches identifiziert ist, darf der Gegenstand nicht mit anderen Vermögensgegenständen bzw. WG zusammengefasst ausgewiesen werden, weil anderenfalls innerhalb dieses Postens Wertminderungen mit Werterhöhungen oder stillen Reserven ausgeglichen werden könnten (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 229 [10/2013]). Ein solches Vorgehen würde das Realisations- und das Imparitätsprinzip verletzen, da nicht realisierte Wertsteigerungen den Ausweis von bereits vorhersehbaren Verlusten iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verhindern würden.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 63 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 26 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 31; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 23; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 40.

Je genauer man folglich das Bewertungsobjekt bestimmt, desto strikter werden auch das Realisations- und das Imparitätsprinzip beachtet.

454 (5) Grenzen

Gesetzliche Durchbrechungen:

► *Saldierungsgebot für Planvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB:* Das Gebot, Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (sog. Plan- oder Deckungsvermögen), mit diesen Schulden zu verrechnen und entsprechend mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren (s. Anm. 443) ist nicht nur eine Durchbrechung des Saldierungsverbots (s. Anm. 443), sondern auch des Einzelbewertungsprinzips.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 63, 66 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rn. 118 (10/2011); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196 f.); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 28.1 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 77; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 26.

► *Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB:* § 254 HGB sieht die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen mit Finanzinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken vor. Die Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass ua. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und damit das Einzelbewertungsprinzip in dem Umfang, in dem die Bewertungseinheit effektiv ist, also in dem Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich tatsächlich ausgleichen, nicht anzuwenden ist.

Für die stl. Gewinnermittlung ist Abs. 1a Satz 2 zu beachten. Seit die – schon zuvor für zulässig gehaltenen – Bewertungseinheiten durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) eine gesetzliche Regelung gefunden haben, knüpft Abs. 1a Satz 2 an die konkrete handelsrechtl. Bewertung an. Das handelsbilanzielle Ergebnis ist demzufolge in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (s. Anm. 1720 ff.).

► *Festbewertung und Gruppenbewertung gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 3 und 4 HGB:* Die Bewertung von bestimmten Gütern (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und andere regelmäßig ersetzte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens) gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 3 HGB mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwertverfahren) und die Zusammenfassung von Gütern des Vorratsvermögens und anderen annähernd gleichartigen oder gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 4 HGB zu einer Gruppe, die mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet wird (Gruppen- oder Sammelbewertung), sind gesetzlich zugelassene Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 82 (7/1994); SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591 f.); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 66 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); AMORT, WM 2013, 1250 (1253); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 157 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 77; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 26; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 43.

► *Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren gem. § 256 Satz 1 HGB:* Der Einzelbewertungsgrundsatz wird auch durch die Möglichkeit der Anwendung der in § 256 Satz 1 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren First in – first out (Fifo) und Last in – first out (Lifo) durchbrochen.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 82 (7/1994); SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591 f.); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 66 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 77; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 43.

Für die stl. Gewinnermittlung gilt diese Durchbrechung nur eingeschränkt; zulässig ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a lediglich das Lifo-Verfahren für WG des Vorratsvermögens (s. § 6 Anm. 1121 ff.).

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Eine Ausnahme nach § 252 Abs. 2 HGB wird insoweit anerkannt, als auf die Einzelbewertung verzichtet werden darf, wenn die einzelne Bewertung von Aktiva oder Passiva unmöglich ist oder einen unzumutbarem Aufwand erfordern würde.

CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rn. 57; SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 252 HGB Rn. 67 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rn. 29 (6/2012); AMORT, WM 2013, 1250 (1253); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 166 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 26; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 78; für die stl. Gewinnermittlung BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 232 (10/2013); HAHNE, BB 2006, 91; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 44.

Dementsprechend können bei Forderungen bestimmte Risiken pauschal berücksichtigt werden.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 81 (7/1994); CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 157 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 78.

Auf Bestände an gleichartigen Waren dürfen pauschale Wertabschläge, insbes. sog. Gängigkeitsabschläge für nicht mehr gängige Vorräte, vorgenommen werden (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rn. 34; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 44; für Abschläge auf beschädigte Vorräte ebenso KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 78).

Für bestimmte Arten von Risiken, insbes. für Garantie- und Produkthaftungsverpflichtungen, dürfen Pauschalrückstellungen gebildet werden, deren Höhe sich an den Erfahrungswerten der Vergangenheit orientiert.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 81 (7/1994); CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385 (386); MOXTER, DB 1998, 269; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 166 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 78; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 26; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. E 44.

Die Bewertung einer großen Anzahl gleichartiger Vermögensgegenstände bzw. WG kann uU im Wege der „pauschalierten Einzelbewertung“ durch Zusam-

menfassung in Gruppen (sog. Cluster, daher spricht man insoweit auch von Clusterbewertung) zulässig sein.

So für die Bewertung von ca. 12.000 Immobilien der Deutschen Telekom AG BGH v. 21.10.2014 – XI ZB 12/12), NZG 2015, 20 – 782 ff.; glA AMORT, BB 2012, 2302; ebenso bereits SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591); noch weitergehend (Clusterbewertung nicht nur zulässig, sondern geboten) AMORT, WM 2013, 1250 (1255).

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen können Preis- und Kostensteigerungen pauschal berücksichtigt werden (KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 [1196]). Das betrifft insbes. sog. Gehalts- oder Karrieretrends, die dem Umstand geschuldet sind, dass der Versorgungsberechtigte im Laufe der Zeit ein höheres Versorgungsniveau erreichen könnte. Steuerlich ist diese Ausnahme allerdings ohne Anwendungsbereich, da auf Pensionsrückstellungen ausschließlich § 6a anzuwenden ist.

Ist bei gleichartigen oder annähernd gleichwertigen Verpflichtungen damit zu rechnen, dass sie teilweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen (zum Passivierungsverbot für diesen Fall vgl. Anm. 672), so kann der Teil, der nicht mehr erfüllt werden muss, geschätzt werden (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Tz. 54).

455 (6) Verhältnis zu anderen GoB

Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit: Der Grundsatz der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit wird durch das Einzelbewertungsprinzip unterstützt (KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195).

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit erfordert bestimmte Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz, so zB im Bereich der pauschalen Berücksichtigung von Risiken (MOXTER, DB 1998, 269).

Vorsichtsprinzip: Die im Interesse des Grundsatzes der Bilanzwahrheit erforderlichen Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz dienen auch dem Vorsichtsprinzip (MOXTER, DB 1998, 269).

Realisations- und Imparitätsprinzip: Der Einzelbewertungsgrundsatz dient der Verwirklichung des Realisations- und des Imparitätsprinzips (vgl. Anm. 452).

Saldierungsverbot: Der Einzelbewertungsgrundsatz ist auf der Bewertungsebene das Pendant zum Saldierungsverbot, welches nur den Ansatz betrifft (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 23). Im Schrifttum wird das Einzelbewertungsprinzip auch als „Saldierungsverbot von gegensätzlichen Wertänderungen“ bezeichnet (KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 [346]).

456–459 Einstweilen frei.

oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)

Schrifttum: OSSADNIK, Grundsatz und Interpretation der „Materiality“, WPg 1993, 617; SCHEFFLER, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei Rechnungslegung und Bilanzkontrolle, in KIRSCH/THIELE (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 505; WENDT, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; ENDERT, Branchenspezifische Rückstellungen von Anlageberatern und Versicherungsmaklern, DB 2011, 2164; ENDERT, Bildung einer Rückstellung für Bestandspflege bei Versicherungsverträgen, DStR 2011, 2280; MARX, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267; TIEDCHEN, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräte-

akustikern, FR 2012, 22; ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zum BilRUG, BB 2014, 2731.

(1) Kodifikation

460

Der Grundsatz der Wesentlichkeit beruht auf dem in der anglo-amerikanischen Rechnungslegungspraxis anerkannten Prinzip der materiality. Das Wesentlichkeitsprinzip ist im deutschen Bilanzrecht bislang nicht kodifiziert. Es wird aber allgemein als GoB anerkannt.

SCHEFFLER, FS Baetge 2007, 505 (510); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (519); MARX, FR 2011, 267 (268); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2530); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 58 (4/2013); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892 (894); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731.

Über Reichweite und Grenzen dieses Grundsatzes besteht jedoch keine Einigkeit (vgl. Anm. 461).

Verschiedene gesetzliche Regelungen werden als Ausprägung des Wesentlichkeitsgrundsatzes angesehen, so zB die Vorschriften über die Fest- und Gruppen- bzw. Sammelbewertung in § 240 Abs. 3 und 4 HGB iVm. § 256 Satz 2 HGB,

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 – Tz. 32; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 73 (7/1994); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (520); MARX, FR 2011, 267 (268); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2531); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 (10/2013),

die in § 256 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren,

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 – Tz. 32; WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (520); MARX, FR 2011, 267 (268); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2531),

sowie einzelne Vorschriften den Anhang betreffend.

Vgl. im Einzelnen bei OSSADNIK, WPg 1993, 617 (623 ff.); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (519 f.); MARX, FR 2011, 267 (268); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2531); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 58 (4/2013); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892 (894); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 401.

Im Bereich der stl. Gewinnermittlung werden die Bewertungsfreiheiten gem. § 6 Abs. 2 und 2a dem Wesentlichkeitsgrundsatz zugeschrieben.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 – Tz. 35; HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2532); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 (10/2013).

Nummehr bestimmt die Richtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j unter den Allgemeinen Grundsätzen für die Rechnungslegung: „Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ Nach Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich des Abs. 1 Buchst. j auf Darstellung und Offenlegung begrenzen. Im Referentenentwurf des BilRUG findet sich keine Regelung im Hinblick auf das Wesentlichkeitsprinzip (vgl. zu den möglichen Folgen eines Verzichts auf die explizite Umsetzung ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731).

(2) Geltungsbereich

461

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Im Handelsbilanzrecht ist umstritten, ob der Grundsatz der Wesentlichkeit nur für die Bewertung (WENDT, FS Herzig,

2010, 517 [520]; ENDERT, DB 2011, 2164 [2165]; TIEDCHEN, FR 2012, 22 [24]) – nach noch engerer Auffassung nur für den Anhang sowie sonstige Berichtsinstrumente wie namentlich den Lagebericht (so BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rn. 79 [10/2009]) – oder auch für den Ansatz von Bilanzposten (so SCHEFFLER, FS Bactge 2007, 505 [518]; MARX, FR 2011, 267 [268]; wohl auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 395) gilt.

Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist uE nur im Rahmen der Bewertung und der Angaben im Anhang anwendbar (kritisch zu der nach der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU v. 26.6.2013 immerhin möglichen Festschreibung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auch für den Ansatz von Bilanzposten ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892 [894]). Wollte man das Wesentlichkeitsprinzip auch auf den Ansatz von Bilanzposten anwenden, würde das Vollständigkeitsprinzip in unzulässiger Weise eingeschränkt werden (ebenso WENDT, FS Herzig, 2010, 517 [520]). Zudem besteht keine Notwendigkeit dazu, denn es bereitet idR keine Schwierigkeiten, zu ermitteln, ob ein Posten vorhanden ist oder nicht. Schwierigkeiten ergeben sich vielmehr, wenn überhaupt, im Rahmen der Bewertung; allein in diesem Bereich ist es gerechtfertigt, aufwendige Berechnungen zu unterlassen, wenn ein weniger genauer Wert dem Informationsbedürfnis der Abschlussadressaten ebenso Rechnung trägt.

Steuerliche Gewinnermittlung: Auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung findet das Wesentlichkeitsprinzip Anwendung (MARX, FR 2011, 267 [269]). Der BFH hält das Wesentlichkeitsprinzip dabei offensichtlich auch im Hinblick auf den Ansatz von Bilanzposten für anwendbar. So hat er es für zulässig gehalten, von der Aktivierung von RAP, die einzeln betragsmäßig nicht von Bedeutung waren, abzusehen (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036). In dem Urteil heißt es denn auch ausdrücklich, der Grundsatz der Wesentlichkeit gebiete es, unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht zu lassen. Der BFH stellt darauf ab, dass nur um den zeitgerechten Ausweis des Postens gehe. Anders verhalte es sich bei der Frage, ob ein Bilanzposten dem Grunde nach auszuweisen sei (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 – Tz. 39). In aus seiner Sicht folgerichtiger Weiterentwicklung dieser Grundsätze hat der BFH in einer späteren Entscheidung den Verzicht auf die Bildung von Rückstellungen nicht unter Berufung auf den Wesentlichkeitsgrundsatz für möglich gehalten (BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856). Es fehle, so der BFH in dieser Entscheidung, an einer rechtl. Grundlage für die Annahme, die Bildung einer Rückstellung sei nur bei wesentlichen Verpflichtungen zulässig.

BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 – Tz. 30; zust. ENDERT, DStR 2011, 2280; ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731.

Diese Unterscheidung überzeugt indes nicht, denn die Bildung von Rückstellungen dient ebenso wie die Aktivierung von RAP dem periodengerechten Gewinnausweis unter Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips (TIEDCHEN, FR 2012, 22 [24 f.]). Dementsprechend ist im Schrifttum vor Ergehen der Entscheidung BFH v. 19.7.2011 (X R 26/10, BStBl. II 2012, 856) auch angenommen worden, bei Anwendung der Grundsätze der Entscheidung BFH v. 18.3.2010 (X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036) könne ebenso auf die Passivierung von Rückstellungen für unbedeutende Einzelverpflichtungen und die Aktivierung geringfügiger Forderungen verzichtet werden, weil insoweit ebenfalls nur ein Zeiteffekt in Rede stehe (MARX, FR 2011, 267 [270]).

Der Anwendungsbereich des ungeschriebenen Wesentlichkeitsgrundsatzes sollte uE auch für die stl. Gewinnermittlung auf den Bereich der Bewertung beschränkt bleiben. Damit ist es nicht ausgeschlossen, dass der stl. Gesetzgeber durch ausdrückliche Regelungen den Verzicht auf den Ausweis bestimmter Posten vorschreibt oder zulässt, auch wenn er diese Regelungen mit Wesentlichkeitsüberlegungen begründen mag (so etwa in den Fällen des § 6 Abs. 2 und 2a). Über solche ausdrücklichen Vorschriften hinaus sollte es dem Stpfl. nicht gestattet werden, von der Aktivierung oder Passivierung von Bilanzposten abzusehen.

(3) Begriff

462

Der handelsrechtl. Jahresabschluss dient ua. der Information der Adressaten (zur Informationsfunktion Anm. 378). Dabei ist zwischen wichtigen und daher unverzichtbaren Informationen einerseits und für den Adressaten weniger oder gar nicht wichtigen, den Jahresabschluss somit lediglich aufblähenden Informationen zu unterscheiden; die „Kunst jeglicher Informationsvermittlung liegt regelmäßig darin, sich auf das Wesentliche zu beschränken“ (so zutr. HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529).

Im deutschen Schrifttum hat sich eine einheitliche Definition des Begriffs der Wesentlichkeit nicht herausgebildet (vgl. zu den verschiedenen Ansätzen der Begriffsbestimmung HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 [2530]). Insbesondere haben sich nicht allgemeingültige Wesentlichkeitskriterien oder Schwellenwerte finden lassen, die eine Abgrenzung wesentlicher von unwesentlichen Informationen erlauben.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 183; SCHEFFLER, FS Baetge 2007, 505 (519); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (519); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2530); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 58 (4/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 Rn. 59; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rn. 14; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 71.

Die Richtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 bezeichnet in Art. 2 („Begriffsbestimmungen“) Nr. 16 als „wesentlich“ den „Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Die Wesentlichkeit einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten bewertet“. Damit lehnt sich die Richtlinie ersichtlich an das IASB-Rahmenkonzept an, wo es in Abs. 30 heißt: „Information is material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements.“

(4) Inhalt

463

Der Grundsatz der Wesentlichkeit rechtfertigt es, bei der Rechnungslegung unwesentliche Sachverhalte unberücksichtigt zu lassen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 [10/2013]; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 58 [4/2013]), allerdings nur im Bereich der Bewertung und der Angaben im Anhang (s. Anm. 461). Dafür lässt sich zum einen der Gedanke der Wirtschaftlichkeit anführen.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 182; OSSADNIK, WPg 1993, 617; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 (10/2013); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rn. 58 (4/2013).

Dieser lässt es vernünftig erscheinen, für die Rechnungslegung nicht mehr Aufwand zu treiben, als für eine zuverlässige Information der Jahresabschlussadressaten erforderlich ist (so WENDT, FS Herzig, 2010, 517 [519]), ist doch immer noch Produktion und Vermarktung betrieblicher Leistungen und nicht die Erfüllung der Rechnungslegungspflichten der Hauptzweck eines Unternehmens (SCHEFFLER, FS Baetge 2007, 505 [511]). Zum anderen kann eine zu detaillierte Darstellung auch eher zur Verwirrung denn zur Information der Adressaten führen.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 182; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 73 (7/1994); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (519).

464 (5) Grenzen

Das Wesentlichkeitsprinzip ist uE auf die Bereiche Bewertung und Angaben im Anhang beschränkt; es findet keine Anwendung bei Fragen des Ansatzes von Bilanzposten (str., vgl. Anm. 461).

465 (6) Verhältnis zu anderen GoB

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird durch das Wesentlichkeitsprinzip eingeschränkt (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 259 [10/2013]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 397).

Vollständigkeitsprinzip: Der Wesentlichkeitsgrundsatz schränkt das Vollständigkeitsprinzip in uE unzulässiger Weise ein, wenn man ihn auch auf den Ansatz von Bilanzposten anwendet (vgl. Anm. 461).

466–499 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 251]

7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung

a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung

Schrifttum: BEISSE, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, *DStJG* 14 (1991), 3; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), *Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften*, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 27; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, *DB* 1992, 1353; WULFMEIER, Rückstellungen für quasi-permanente Steuerlatenz aus Ergänzungsbilanzverlusten, *BB* 1995, 1179; FISCHER/VIELMEYER, Bilanzierung der Aufwendungen für die Erstellung von Internetauftritten nach US-GAAP, IAS und HGB, *BB* 2001, 1294; KÜTING/ULRICH, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände (Teil I), *DStR* 2001, 953; WASSERMAYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, *DB* 2001, 1053; WENGEL, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, *DStR* 2001, 1316; EBERLEIN, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, *DStZ* 2003, 677; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Verkauf und Erwerb von Nutzungsrechten, *DStR* 2006, 1382; KUHNER, Die immateriellen Vermögensgegenstände und -werte des Anlagevermögens, *HdJ* Abt. II/1, 2007; KÖHLER, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, *StBp.* 2009, 232; RADE/STOBBE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz – Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, *DStR* 2009, 1009; SEIDEL/GRIEGER/MUSKE, Bilanzierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG, *BB* 2009, 1286; KÜNKELE/ZWIRNER, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, *DStR* 2010, 2263; JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, *Lohmar/Köln* 2011; KUSSMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 2011, 282; NIEMEYER/FROITZHEIM, Praxisfragen nach der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, *DStR* 2011, 538; HANDSCHIN, Bewertung eingeschränkt verkehrsfähiger Vermögenswerte, *NZG* 2012, 1281; KIRSCH/WEBER, Handelsrechtliche Bilanzierung von Nachwuchsspielern im deutschen Profifußball, *DStR* 2012, 1716; KIRSCH/WEBER/GALLASCH, Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball, *DStR* 2013, 541.

aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung

500

Grundsatz: Mit Aktivierung und Passivierung wird der Vorgang des Ansatzes eines Postens auf der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz bezeichnet. Man spricht insoweit von „Aktivposten“ und „Passivposten“. Dabei betrifft die Aktivierung bzw. Passivierung den Ansatz dem Grunde nach; nachgeordnet ist die Frage des Ansatzes der Höhe nach, also die Bewertung (vgl. HENNRICH in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 19).

Aktivierung setzt Aktivierungsfähigkeit voraus. Steuerlich. aktivierungsfähig sind WG, aktive RAP und geleistete Anzahlungen.

► *Abstrakte/konkrete Aktivierungsfähigkeit:* Bei WG unterscheidet man zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit.

▷ *Abstrakte Aktivierungsfähigkeit:* Unter abstrakter Aktivierungsfähigkeit wird die generelle Eignung eines Guts, als Aktivposten in einer Bilanz angesetzt zu werden, verstanden.

SEIDEL/GRIEGER/MUSKE, *BB* 2009, 1286 (1287); KUSSMAUL/OLLINGER, *StuW* 2011, 282 (283 f.); vgl. auch FISCHER/VIELMEYER, *BB* 2001, 1294 (1299 f.); KUHNER in *HdJ*, Abt. II/1 Rz. 120; LÜDENBACH/HOFFMANN, *DStR* 2006, 1382; RADE/STOBBE, *DStR* 2009, 1109 (1111); HANDSCHIN, *NZG* 2012, 1281 (1282); KIRSCH/WEBER, *DStR* 2012, 1716 (1717); KIRSCH/WEBER/GALLASCH, *DStR* 2013, 541 (542); ähnlich WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch IV*. Rn. D 422.

Jedes WG ist abstrakt aktivierungsfähig.

- ▷ *Konkrete Aktivierungsfähigkeit:* Ein WG ist dann konkret aktivierungsfähig, wenn der Ansatz im konkreten Fall zulässig ist, wenn ihm insbes. kein Bilanzierungsverbot entgegensteht.

KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 120; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 422; JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282.

Bilanzierungsverbote können sich aus dem Gesetz ergeben (zB das Verbot des Ausweises nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV nach Abs. 2, s. Anm. 1750 ff.), aber auch die GoB enthalten Bilanzierungsverbote (zB das Verbot des Ansatzes von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, s. Anm. 540).

KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282.

Vgl. allgemein zu Aktivierungsverboten Anm. 535 ff.

Die konkrete Aktivierungsfähigkeit ist jedoch nicht nur eine Frage des Nichtvorliegens von Bilanzierungsverboten.

Zu eng insoweit KÜTING/ULRICH, DStR 2001, 953 (956); JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53.

Auch eine Reihe anderer Kriterien sind im Rahmen der konkreten Aktivierungsfähigkeit zu prüfen, so zB die Zurechnung eines Guts zum Vermögen des Bilanzierenden (s. Anm. 514 ff.) und die Zugehörigkeit zum BV (EBERLEIN, DStZ 2003, 677 [679]).

- *Aktivierungsfähigkeit/Aktivierungspflicht:* Ein Posten, der abstrakt und konkret aktivierungsfähig ist, muss in der Bilanz angesetzt werden. Es besteht grds. Aktivierungspflicht. Zu Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht vgl. auch Anm. 530. Zum stl. Aktivierungsgebot bei handelsrechtl. Wahlrecht vgl. Anm. 501.

Passivierung setzt Passivierungsfähigkeit voraus. Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten (zT auch als negative WG bezeichnet), Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich allerdings auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind. Es handelt sich hier um das Eigenkapital und Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, nämlich Kapital- und Gewinnrücklagen sowie ungesteuerte Rücklagen. Diese Posten stellen den Saldo zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz dar. „Echte“ Aktiv- und Passivposten beeinflussen das Ergebnis der Bilanzierung, der Saldo ist Ausdruck dieses Ergebnisses.

- *Abstrakte/konkrete Passivierungsfähigkeit:* Für Passivposten wird die Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit selten getroffen; so von BAETGE, FS Forster, 1992, 27 (29, 35); WULFMEIER, BB 1995, 1179 (1183); THOMS-MEYER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsrückstellungen, 1996, 13; HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 54; WENGEL, DStR 2001, 1316 (1322); JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53 f.

obwohl es auch Passivierungsverbote gibt (s. Anm. 665 ff.). Es ist daher sinnvoll, auch zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit zu unterscheiden.

Beispiele: Ein gesetzliches Passivierungsverbot findet sich zB in Abs. 4 für Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich von Dienstjubiläen in bestimmten Fällen. Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte (s. Anm. 541) gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft grds. gleichermaßen.

► *Passivierungsfähigkeit/Passivierungspflicht*: Ein Posten, der passivierungsfähig ist, muss passiviert werden, es sei denn, dass ein Passivierungsverbot eingriffe. Es besteht grds. Passivierungspflicht. Zum stl. Passivierungsverbot bei handelsrechtl. Wahlrecht vgl. Anm. 501.

bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht

501

Nach gefestigter Rspr. des BFH gelten handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte nicht für die StBil. Handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte führen vielmehr stl. zur Aktivierungspflicht, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte stellen stl. Passivierungsverbote dar.

Grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (293); ebenso BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178); v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400 (401); v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616 (620); glA PEZZER, DSStG 14 (1991), 3 (18); WASSERMAYER, DB 2001, 1053, unter Hinweis auf stl. Sachgesetzhkeiten; KÜNKELE/ZWIRNER, DSStR 2010, 2263; NIEMEYER/FROITZHEIM, DSStR 2011, 538; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 31; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 113; krit. CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 6, 30. Vgl. auch Anm. 531.

Der BFH begründete diese Ansicht ursprünglich mit den unter der Geltung des AktG 1937 bestehenden Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven. Da es Sinn und Zweck der stl. Gewinnermittlung sei, den vollen Gewinn zu erfassen, könne es – auch unter Berücksichtigung des sich aus Art. 3 GG ergebenden Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – nicht im Belieben des Stpfl. stehen, seine finanzielle Situation durch Ausnutzung handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte schlechter darzustellen, als sie tatsächlich sei, und dadurch seine Steuerlast zu senken (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 [293]).

Seit Inkrafttreten des AktG 1965 sind allerdings die Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven drastisch eingeschränkt. Auch das Bilanzrichtlinien-Gesetz und das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) geben kaum neue Spielräume zur Bildung stiller Reserven. Steuerlich relevante Aktivierungswahlrechte bestehen wegen des Vollständigkeitsgrundsatzes nach der geltenden Rechtslage kaum mehr. Insbesondere das durch das BilMoG in das HGB eingefügte Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) hat für die stl. Gewinnermittlung wegen Abs. 2 keine Bedeutung. Das stl. Verbot der Inanspruchnahme handelsrechtl. Wahlrechte, an dem der BFH weiterhin festhält, hat damit mittlerweile erheblich an Bedeutung verloren (ebenso HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 113).

Einstweilen frei.

502–504

b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung

505

Die Verweisung in Abs. 1 Satz 1: Abs. 1 Satz 1 schreibt für bestimmte Stpfl. – die buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden und diejenigen, die freiwillig Bücher führen – vor, einen BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1) nach handelsrechtl. GoB vorzunehmen. Ein BV-Vergleich setzt das Vorhandensein zumindest einer einfachen Buchführung voraus (zu den Formen und Entwicklungsstufen der einfachen Buchführung vgl. MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 278 ff.), aus der regelmäßig (am Ende eines jeden Wj., vgl. § 4a, § 8b EStDV 2000) ein Abschluss entwickelt wird. Dieser Abschluss ist die Bilanz.

Wegen der gem. § 242 Abs. 2 HGB bestehenden Pflicht zur Erstellung einer GuV ist es heute allerdings erforderlich, die doppelte Buchführung zu verwen-

den (MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 296). Die doppelte Buchführung erfasst jeden Geschäftsvorfall doppelt, indem zusätzlich die Zweckbestimmung durch Gutschrift auf einem Konto dargestellt wird, während sich die einfache Buchführung auf die zeitliche Erfassung der Geschäftsvorfälle auf der Grundlage von Zahlungsvorgängen beschränkt (MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 26). Nur die doppelte Buchführung arbeitet mit verschiedenen Konten. Sie unterscheidet zwischen Bestands- und Erfolgskonten sowie gemischten Konten (MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 286; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 25 ff.). Die Erfolgskonten sowie der den wirtschaftlichen Erfolg darstellende Teil der gemischten Konten ermöglichen das Aufstellen einer GuV.

Inhalt der Verweisung: Abs. 1 Satz 1 verweist auf die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“. Dies wird allgemein als Maßgeblichkeitsgrundsatz bezeichnet (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 150; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 40); die Bilanzierung in der HBil. ist danach grds. maßgeblich für die Bilanzierung in der StBil. Zum Inhalt der Verweisung im Einzelnen vgl. Anm. 35.

Dreischichtiges Bilanzrecht: Von BEISSE stammt die Unterteilung des Bilanzrechts in drei Schichten, nämlich in reines Handelsbilanzrecht, deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht und reines Steuerbilanzrecht.

BEISSE, *StuW* 1984, 1 (5); ebenso CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1354); CREZELIUS, *NJW* 1994, 981 (982); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 111.

Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung im StRecht sind das reine Steuerbilanzrecht sowie das deckungsgleiche Handels- und Steuerbilanzrecht. Das reine Handelsbilanzrecht hingegen hat für die stl. Aktivierung und Passivierung keine Bedeutung.

► *Reines Steuerbilanzrecht:* Originär strechtl. Vorschriften über Aktivierung und Passivierung enthalten Abs. 1a (Saldierungsverbot, Übernahme des Ergebnisses handelsrechtl. Bewertungseinheiten), Abs. 2 (Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV), Abs. 2a (Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sind), Abs. 3 (Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen), Abs. 4 (Voraussetzungen für die Bildung von Jubiläumsrückstellungen), Abs. 4a (Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), Abs. 4b (Rückstellungen für AHK und für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe) und Abs. 5 (Voraussetzungen für die Bildung aktiver und passiver RAP).

► *Deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht:* Dieses ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.

506–509 Einstweilen frei.

c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen

510 aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung

Schrifttum: HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, *BB* 1993, 1552; ROSS, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluss, Düsseldorf 1994; HOFFMANN, Kritische Anmerkungen zum sog. Einlagebeschluß des Großen BFH-Senats, *DB* 1998, 1983; MARX, Bilanzierungsprobleme des Franchising, *DStR* 1998, 1441; G. SÖFFING, Pensionsrückstellungen für Personengesellschafter, *BB* 1999, 40.

Das Bilanzrecht kennt keinen allgemeinen Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten.

BFH v. 24.5.1995 – VIII B 153/94, BFH/NV 1995, 1078 (1079); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BSStBl. II 1998, 505 (509); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1555); HOFFMANN, DB 1998, 1983 (1985). Zur korrespondierenden Bilanzierung bei den Beteiligten an Franchiseverträgen vgl. MARX, DStR 1998, 1441 (1444, 1447).

Die Aktivierungsfähigkeit beim Gläubiger hängt also nicht von der Passivierungsfähigkeit beim Schuldner ab. Auch für andere Bilanzposten als Forderungen und Verbindlichkeiten gilt, dass die bilanziellen Folgen eines Lebenssachverhalts grds. für alle beteiligten Stpfl. gesondert zu beurteilen sind. Häufig führt allerdings ein einheitlicher Sachverhalt bei den Beteiligten auch zu einander entsprechenden bilanziellen Folgen.

Beispiel 1: Die Entstehung einer Forderung führt zu ihrer Aktivierung beim Gläubiger und zu ihrer Passivierung beim Schuldner jeweils zum Nennwert.

Die Leistung einer Anzahlung hat zur Folge, dass der Zahlende die Zahlung als geleistete Anzahlung und der Zahlungsempfänger sie als erhaltene Anzahlung bilanziert.

Die Vorauszahlung von Mietzins macht beim Zahlenden die Bildung eines aktiven und beim Zahlungsempfänger die Bildung eines passiven RAP erforderlich.

Etwas anderes kann sich jedoch insbes. aus dem Vorsichts-, dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip ergeben, die besagen, dass Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen, Gewinne hingegen erst dann, wenn sie realisiert sind.

Beispiel 2: Ein Schadensersatzberechtigter darf eine Schadensersatzforderung erst aktivieren, wenn der Schuldner sie anerkennt oder aber der Gläubiger ein obsiegendes Urteil erstritten hat, während der zur Leistung des Schadensersatzes Verpflichtete die entsprechende Forderung bereits mit Eintritt des schädigenden Ereignisses – zumeist in Form einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten – zu passivieren hat.

Produkthaftungs-, Garantie- und Kulanzrückstellungen haben typischerweise keine Entsprechung in der Bilanz des Berechtigten.

Die unterschiedliche bilanzielle Behandlung eines Lebenssachverhalts aufgrund des Imparitätsprinzips findet sich besonders häufig im Bereich der Bewertung.

Beispiel 3: Der Gläubiger einer Forderung schreibt diese mangels Werthaltigkeit auf einen niedrigeren Teilwert, ggf. bis auf 1 €, ab, während der Schuldner die entsprechende Verbindlichkeit in voller Höhe passiviert.

Zu unterscheiden von der Frage der korrespondierenden Bilanzierung eines Lebenssachverhalts ist die Frage der Qualifizierung des Sachverhalts selbst. Dies hat stets einheitlich zu geschehen.

Beispiel 4: Die bilanzielle Zurechnung eines Gegenstands muss im Hinblick auf alle Beteiligten einheitlich beurteilt werden. So kann ein Leasinggegenstand nur entweder dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zugerechnet werden; es ist hingegen nicht möglich, ihn beiden oder keinem von beiden zuzurechnen; Gleiches gilt für das Treugut bei einem Treuhandverhältnis (glA Ross, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluss, 1994, 125).

bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung 511

Schrifttum: SCHALLMOSER, Flugzeuge, Betriebsaufspaltung und Liebhaberei – Zum Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zwischen einer Betriebskapitalgesellschaft und mehreren Besitzpersonengesellschaften, DStR 1997, 49; HOFFMANN, Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung, StuB 2010, 249; BODE, Anm. zu BFH X R 42/08, FR 2011, 1004.

Keine korrespondierende Bilanzierung: Bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung gibt es ebenfalls keinen allgemeinen Grundsatz, dass Besitz- und Betriebs-

unternehmen durchgängig korrespondierend bilanzieren müssten. Besitz- und Betriebsunternehmen sind zwei eigenständige Unternehmen, die ihren Gewinn jeweils selbständig ermitteln. Für sie gilt daher auch, dass die bilanziellen Auswirkungen eines jeden Geschäftsvorfalles für jedes Unternehmen gesondert zu beurteilen sind.

BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (716); v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246 (247 f.); v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (550); grds. ebenso, aber einschränkend für die Teilwertabschreibung eigenkapitalersetzender Gesellschaftendarlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416 (418); vgl. auch SCHALLMOSER, DStR 1997, 49 (51); HOFFMANN, StuB 2010, 249.

Korrespondierende Beurteilung des Sachverhalts: Zur korrespondierenden Beurteilung des jeweiligen Lebenssachverhalts vgl. Anm. 510 aE. Das dort Gesagte gilt auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Insoweit ist es vorzuziehen, von „korrespondierender Beurteilung“ zu sprechen. Einen Fall korrespondierender Beurteilung des Sachverhalts betrifft beispielsweise auch die Entscheidung des BFH v. 17.11.1992 (VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233 [234 f.]): Die betriebliche Nutzung eines Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft hat zwingend zur Folge, dass das Grundstück bei dem Besitzunternehmen zum BV gehört. Auch darf die Nutzungsdauer eines WG nicht im Besitzunternehmen anders geschätzt werden als in der Betriebsgesellschaft (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 [716]).

Die korrespondierende Beurteilung setzt jedoch die allgemeinen Regeln des Handels- und Steuerbilanzrechts nicht außer Kraft. So führt das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zB nicht zu einer vorzeitigen Gewinnrealisierung. Bei Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH ist folglich die Passivierung der Ausschüttungsverpflichtung unabhängig von der Aktivierung des Gewinnanspruchs des Besitzunternehmens zu beurteilen.

BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (716); zur Aktivierung des Gewinnanspruchs bei dem Besitzunternehmen vgl. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; v. 31.10.2000 – VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447.

Ebenso führt der Umstand, dass Zuführungsbeträge einer Betriebsgesellschaft zu einer Pensionsrückstellung, die auf die Hinterbliebenenversorgung des GesGf. entfallen, als vGA angesehen werden, nicht dazu, dass die Anwartschaft auf die Hinterbliebenenversorgung sogleich von dem Betriebsunternehmen zu aktivieren ist (BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188; zust. BODE, FR 2011, 1004).

Auch ist bei der Bewertung von Forderungen das Vorsichtsprinzip zu beachten (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 [716]).

cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern

Schrifttum: DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFfStR 1978/79, 300; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; DÖLLERER, Neues Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ 1983, 179; SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, Köln 1991; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; L. SCHMIDT, Bemerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG und deren möglichen Konsequenzen,

DSStZ 1992, 702; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DSStR 1993, 1209; LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 291; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Rechtsprechung des BFH der letzten zwei Jahre zur steuerlichen Behandlung des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, FR 1993, 37; GOSCH, Die Personengesellschaft und die Pensionszusage, DSStZ 1994, 193; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; GSCHWENDTNER, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DSStR 1995, 914; DREHER, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DSStZ 1996, 139; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; PAUS, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1999, 121; G. SÖFFING, Pensionsrückstellung für Personengesellschafter, BB 1999, 40, 96; LINDWURM, Gewinnverteilung und Gewinnfeststellung bei der Kumulation von stillen Gesellschaften, DSStR 2000, 53; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DSStR 2006, 489; WICHMANN, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DSStR 2012, 2513; HERBST/STEGEMANN, Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DSStR 2013, 176.

(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters

512

Die gewerblichen Einkünfte eines Gesellschafters einer Personenhandels-gesellschaft bestimmen sich, sofern der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, nach seinem Gewinnanteil entsprechend dem Ergebnis der aus der HBil. abgeleiteten StBil. der Gesellschaft (erste Gewinnermittlungsstufe) zuzüglich allfälliger – im Rahmen der ersten Gewinnermittlungsstufe vom Gewinn der Gesellschaft abgezogener – Sondervergütungen sowie des sonstigen Ergebnisses der Sonderbilanz (zweite Gewinnermittlungsstufe).

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); GOSCH, DSStZ 1994, 193 (194); GSCHWENDTNER, DSStR 1995, 914 (915); GROH, ZIP 1998, 89 (94); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 197; SÖFFING, BB 1999, 40 (41); BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 447; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 100; HERBST/STEGEMANN, DSStR 2013, 176 (177); REISS in KIRCHHOF XIII. § 15 Rn. 227; KEMPERMANN in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Anh. § 247 HGB Rn. 28; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15 Rn. 401.

In der ersten Gewinnermittlungsstufe sind dabei auch die Ergebnisse einer eventuell bestehenden Ergänzungsbilanz des Gesellschafters einzubeziehen.

BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (709); GROH, StuW 1995, 383; GROH, ZIP 1998, 89 (94); GSCHWENDTNER, DSStR 1995, 914 (915); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 197; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 105; BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 447; HERBST/STEGEMANN, DSStR 2013, 176 (177); KEMPERMANN in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Anh. § 247 HGB Rn. 28; WACKER in SCHMIDT XXXIII. § 15 Rn. 401.

Das SonderBV ist im Rahmen einer Sonderbilanz zu erfassen, für die ebenso wie für die StBil. der Gesellschaft die Regeln des BV-Vergleichs gelten.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); GOSCH, DSStZ 1994, 193 (195); BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 445; REISS in KIRCHHOF XIII. § 15 Rn. 235.

Zwar ist der Gesellschafter selbst idR nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig (WICHMANN, DSStR 2012, 2513 [2515]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 115). Die hM nimmt jedoch an, dass die Personenhandels-gesellschaft insoweit buchführungspflichtig sei.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, Rn. 24; BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 445; krit. HENNRICHS in TIPKE/

LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 116; REISS in KIRCHHOF XIII. § 15 Rn. 236; vgl. auch WICHMANN, DStR 2012, 2513 (2517).

513 (2) Methode der Ermittlung der Einkünfte

Additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung: Nach Ansicht der Rspr. und der hM im Schrifttum sind die Ergebnisse der StBil. der Gesellschaft und der Sonder- und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters zusammenzurechnen, wobei aber die Gesellschaft in ihrer StBil. und der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz stets korrespondierend zu bilanzieren haben.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 (176); LINDWURM, DStR 2000, 53 (60); RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 (493); BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 449; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (177); REISS in KIRCHHOF XIII. § 15 Rn. 240; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15 Rn. 404; zu Ausnahmen von dem Gebot der korrespondierenden Bilanzierung HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (179).

Dabei wird zT von einer „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ gesprochen.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (226); v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; BODE in BLÜMICH, § 5 Rn. 444; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 108; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15 Rn. 401.

Im Schrifttum wird diese Denkfigur, der eine praktische Bedeutung im Rahmen der additiven Gewinnermittlung nicht zukommt, hingegen teilweise für überflüssig gehalten (GROH, StuW 1995, 383 [389]; vgl. auch KEMPERMANN in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Anh. § 247 HGB Rn. 28).

Nach der Methode der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung findet das Imparitätsprinzip, das gerade zu unterschiedlicher Bilanzierung bei Schuldner und Gläubiger einer Forderung führen kann (s. Anm. 510), im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine Anwendung.

BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 (874); vgl. auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 (944); LANG, FS Schmidt, 1993, 291 (303 f.); GOSCH, DStZ 1994, 193 (194); HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (177); KEMPERMANN in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Anh. § 247 HGB Rn. 28; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15 Rn. 404.

► *Konsolidierte Gesamtbilanz:* Zunächst hatte DÖLLERER den Gedanken entwickelt, dass die Gesellschaftsbilanz und die Sonderbilanzen der Gesellschafter zu einer konsolidierten Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft zusammenzufassen seien, in der wie bei einem Konzern wechselseitige Forderungen sowie Zwischengewinne und -verluste zu eliminieren seien.

DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 (216 f.); DÖLLERER, DStZ 1980, 259 (261); DÖLLERER, DStZ 1983, 179 (183); ähnlich noch L. SCHMIDT, DStZ 1992, 702 (703).

Der so ermittelte Gesamtgewinn war danach – entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – auf die Gesellschafter zu verteilen.

Das Imparitätsprinzip konnte nach dieser Auffassung auf die zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten keine Anwendung finden, da derartige Forderungen und Verbindlichkeiten in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft – korrespondierend – überhaupt nicht ausgewiesen wurden.

► *Strukturierte Gesamtbilanz:* Die Theorie DÖLLERERS wurde von UELNER – ohne dass sich an den Ergebnissen etwas änderte (UELNER, JbFfStR 1978/79, 300 [309]) – dahingehend modifiziert, dass zwar Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu eliminieren, wohl aber „struk-

turiert“ auszuweisen seien. Die Rechtsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern sollten dadurch transparent gemacht werden (UELNER, JbFfStR 1978/79, 300 [313]).

Auch nach der Vorstellung UELNERS sollte das Imparitätsprinzip für die Bilanzierung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht gelten.

Additive Gewinnermittlung ohne korrespondierende Bilanzierung: Nach der heute kaum noch vertretenen Gegenansicht sind Gewinnanteil des Gesellschafters nach der StBil. der Gesellschaft und das Ergebnis der Ergänzungs- und Sonderbilanzen des Gesellschafters zusammenzurechnen. Eine korrespondierende Bilanzierung von Gesellschaft und Gesellschafter wird dabei abgelehnt. Die allgemeinen Bilanzierungsregeln sollen vielmehr auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gelten.

RAUPACH, DStZ 1992, 692 (699); KUSTERER, DStR 1993, 1209 (1212); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1993, 37 (43); DREHER, DStZ 1996, 139 (140); G. SÖFFING, BB 1999, 40 (96, 97 ff.); im Ergebnis ebenso HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 221; ähnlich, aber mit eigenem Lösungsansatz PAUS, FR 1999, 121 (124).

Additive Gewinnermittlung mit nur teilweise korrespondierender Bilanzierung: Eine vermittelnde Ansicht spricht sich für korrespondierende Bilanzierung bei Gewinnauszahlungsansprüchen und den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Sondervergütungen aus, lehnt sie hingegen für Darlehensforderungen, Aufwendungsersatzansprüche sowie Regressforderungen für Inanspruchnahme aus Bürgschaft grds. ab. Etwas anderes soll insoweit nur gelten, sofern die Darlehenshingabe bzw. die Bürgschaftsübernahme gesellschaftsrechtl. als Beitrag zu werten sind oder der Aufwendungsersatzanspruch als ein Vergütungsanspruch anzusehen ist (SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, 1991, 141; vgl. zur Beschränkung der korrespondierenden Bilanzierung auf Sondervergütungen auch BFH v. 28.3.2000 (VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 [613 f.])).

Einstweilen frei.

514

d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva

aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962; STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, Rheinfelden/Berlin 1990; KÖRNER/WEIKEN, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, BB 1992, 1033; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; MELLWIG/WEINSTOCK, Die Zurechnung von mobilen Leasingobjekten nach deutschem Handelsrecht und den Vorschriften des IASC, DB 1996, 2345; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; JOUSSEN, Das wirtschaftliche Eigentum an Gebäuden, WPg 1999, 388; KORT, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, FR 2001, 53; SCHMID/STOLL, Steuerliche Behandlung des echten Wertpapierpensionsgeschäfts nach dem Dividendenstripping-Urteil des BFH, DStR 2001, 2137; MAYER, Wirtschaftliches Eigentum in der Steuerbilanz, WPg 2003, 925; HOFFMANN/LÜDENBACH, Umsatzrealisierung bei strukturierten Geschäftsmodellen, DStR 2005, 1331; KEMPERMANN, Wirtschaftliches Eigentum und Realisationszeitpunkt, StbJb. 2008/2009, 243; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, 1277; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, Maßgeblichkeit der handelsbilanziellen wirtschaftlichen Zurechnung für die Steuerbilanz, BB 2012, 3127; STRÜMPGES, Substanzerhaltungspflicht und -anspruch aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht am Beispiel des Hotelgeschäfts, DB 2013, 368.

515 (1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums

Grundsatz: Ebenso wie der Kaufmann in der HBil. hat der Stpfl. in der StBil. seine, also die ihm zuzurechnenden WG auszuweisen (BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 [167]). Ein WG, das dem Stpfl. nicht zuzurechnen ist, darf er nicht in seiner Bilanz ausweisen. Es fehlt insoweit für den Stpfl. an der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 500).

WG sind grds. in der Bilanz des Eigentümers auszuweisen; anders jedoch dann, wenn sie einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. für die handelsrechtl. Rechnungslegung § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Im Zweifel ist also die wirtschaftliche Zurechnung – häufig auch als „wirtschaftliches Eigentum“ bezeichnet – maßgeblich.

BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (183); v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (534); v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152 (155); v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, DStRE 1998, 541 (542); KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033; MELLWIG/WEINSTOCK, DB 1996, 2345 (2346); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 511; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 152.

Wirtschaftliches Eigentum an Sachen, Forderungen und Rechten: Nicht nur die Zurechnung von Sachen, sondern auch die Zurechnung von Forderungen und Rechten wird aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise entschieden, so dass das „wirtschaftliche Eigentum“ (besser insoweit: die wirtschaftliche Zurechnung) auch für Forderungen und Rechte von Bedeutung ist.

Vgl. zur wirtschaftlichen Inhaberschaft an Forderungen BFH v. 26.8.2010 – I R 17/09, BFH/NV 2011, 143 (V); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 511; zum wirtschaftlichen Eigentum an Aktien und an GmbH-Geschäftsanteilen Anm. 524 „Kapitalgesellschaftsanteile“; zum wirtschaftlichen Eigentum an Film- und Fernsehrechten Anm. 524 „Film- und Fernsehrechte“.

Begriff des wirtschaftlichen Eigentums: Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach der in Anlehnung an SEELIGER (Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 89f.) entwickelten Rspr. – der der Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO angepasst wurde (vgl. BMF v. 1.10.1976, BStBl. I 1976, 576 [582]) – derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtl. Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung darauf ausschließen kann.

BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); v. 1.10.1997 – X R 91/94, BStBl. II 1998, 203; v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); v. 22.7.2008 – IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004 (2005); ebenso FEYOCK/HEINTEL, ZUM 2008, 179 (183).

► *Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache:* Die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG übt dabei idR derjenige aus, der im Besitz der Sache ist und Gefahr, Nutzen und Lasten trägt.

BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398 (399f.); v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382 (383); v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (60); v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); JOUSSEN, WPg 1999, 388 (392); HOFFMANN/LÜDENBACH, DStR 2005, 1331 (1333); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 152; einschränkend insoweit aber BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (184); vgl. auch BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747 (kein wirtschaftliches Eigentum des Verkäufers bis zum Übergang von Besitz, Nutzung und Lasten, wenn das zivilrechtl. Eigentum schon auf den Käufer übergegangen ist).

Soweit in diesem Zusammenhang häufig von Eigenbesitz gesprochen wird, ist allerdings nicht der Eigenbesitz iSd. § 854 BGB gemeint, sondern Besitz in Er-

wartung des Eigentumserwerbs (BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 146).

► *Kein oder wirtschaftlich bedeutungsloser Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers*: Kennzeichnend für das Auseinanderfallen von zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum ist der Umstand, dass ein Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers nicht besteht oder wirtschaftlich bedeutungslos ist.

BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (183 f.); v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (166); v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 90; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 512; RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498 (499).

Nicht ausreichend ist es hingegen, dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers nur für eine bestimmte Zeit (zB die Lebensdauer des Besitzers des WG) ausgeschlossen ist.

BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 64.

► *Substanz und Ertrag beim wirtschaftlichen Eigentümer*: Der wirtschaftliche Eigentümer „verbraucht“ das WG aufgrund seiner Nutzungsbefugnis (aA STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 150). Damit steht ihm die Substanz des WG zu.

Beispiel: Der Mieter oder Pächter einer Sache ist grds. nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer, da der Vermieter oder Verpächter einen Herausgabeanspruch hat, den er nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit geltend machen wird (vgl. auch BFH v. 29.3.2007 – IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471; v. 23.9.2009 – IX B 84/09, BFH/NV 2010, 395; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 137; STÜMPGES, DB 2013, 368 [369]). Bei einem Miet- oder Pachtvertrag, der für eine Zeit abgeschlossen wird, die der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Miet- oder Pachtsache entspricht, ist der Mieter oder Pächter hingegen als wirtschaftlicher Eigentümer der Miet- oder Pachtsache anzusehen, da diese nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit wirtschaftlich verbraucht ist und dem bestehenden Herausgabeanspruch des Vermieters oder Verpächters daher kein Wert beizumessen ist (vgl. FG Saarl. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkt.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 148).

Nach verbreiteter Auffassung muss allerdings neben der Substanz auch der Ertrag des WG dem wirtschaftlichen Eigentümer zustehen.

BGH v. 6.11.1995 – II ZR 164/94, BB 1996, 155 (156); BFH v. 29.3.2007 – IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471; FG Saarl. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkt.; STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 155; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, BB 2012, 3127; zweifelnd aber WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 110.

Dagegen wird jedoch zu Recht eingewandt, dass der Ertrag eines WG häufig beim zivilrechtl. Eigentümer verbleibt, obwohl man wegen des Verbrauchs der Substanz durch den Nutzenden diesem die Sache als wirtschaftliches Eigentum zurechnen muss (SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2000 § 42 GmbHG Rn. 90; ähnlich KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER V. Kap. 6 Rn. 12).

Beispiel: Im Fall der Vermietung eines Gegenstands für einen seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Zeitraum liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Mieter, der die Substanz verbraucht, obwohl der Ertrag der Sache in Form des Mietzinses dem zivilrechtl. Eigentümer zusteht.

Es ist dagegen nicht zutreffend, wenn die Ansicht vertreten wird, dass die Annahme wirtschaftlichen Eigentums stets ausgeschlossen sei, wenn der Nutzende laufende Zahlungen an den zivilrechtl. Eigentümer zu zahlen hat (so aber ADS

VI. § 246 HGB Rn. 400; JOUSSEN, WPg 1999, 388 [395]). Ein Grundsatz, dass man für sein Eigentum nicht zu zahlen habe (so JOUSSEN, WPg 1999, 388 [395]), existiert nicht, wie sich schon daran zeigt, dass auch der Erwerb von Eigentum durch Kauf mit einer Zahlung verbunden ist. Zudem ist in Rspr. und Schrifttum allgemein anerkannt, dass auch der Leasingnehmer, der für die Nutzung des Leasinggegenstands laufende Leasingzahlungen leistet, unter bestimmten Umständen wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands ist (grundlegend BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; s. auch Anm. 1190).

► *Rechtlich abgesicherte Position des wirtschaftlichen Eigentümers:* Die wirtschaftliche Zurechnung setzt eine rechtl. abgesicherte Position des wirtschaftlichen Eigentümers voraus, dh., es bedarf eines wirksamen Rechtsverhältnisses, auf dessen Grundlage er die Sachherrschaft über das Gut ausübt.

Nur für die handelsrechtl., nicht aber für die strechtl. Rechnungslegung ebenso MAYER, WPg 2003, 925 (930 ff.).

Nicht erforderlich ist hingegen, dass der wirtschaftliche Eigentümer befugt ist, das WG zu veräußern oder zu belasten.

BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133 (135); v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 (283); v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (827); v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); v. 18.9.2003 – XI R 21/01, BFH/NV 2004, 306 (307); MAYER, WPg 2003, 925 (930 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 512; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm. IX. § 246 HGB Rn. 7.

516 (2) Verhältnis zu § 39 AO

Die wirtschaftliche Zurechnung nach Abs. 1 iVm. den GoB in Gestalt der Regelung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB ist uE als *lex specialis* gegenüber der allgemeinen stl. Zurechnungsvorschrift § 39 AO anzusehen.

GIA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 (1037); KORT, FR 2001, 53 (54); SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 (2142 f.); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 89; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 511; HERZIG in KÜTING/PFITZER/WEBER V. Kap. 3 Rn. 11; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 11; wohl auch BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (742); ähnlich WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, BB 2012, 3127; aA MAYER, WPg 2003, 925 (934 ff.); SEILER in KSM, § 4 Rn. B 86; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 231; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 (1279); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 151; offen gelassen von BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407.

Abs. 1 iVm. den GoB enthält besondere Regelungen für die stl. Gewinnermittlung, die nach der allgemeinen Gesetzssystematik den für alle Einkunftsarten geltenden Vorschriften der AO vorgehen.

517 (3) Bedeutung der Zurechnung

Die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung eines WG hat zunächst Bedeutung für die Bilanzierung dem Grunde nach. Bilanziert wird das WG von demjenigen, dem es wirtschaftlich zuzurechnen ist.

In der Folge kommt der wirtschaftlichen Zurechnung Bedeutung für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Veräußerungsgeschäften zu, denn realisiert ist ein Gewinn nicht erst mit Übergang des zivilrechtl. Eigentums, sondern bereits wenn das veräußerte Gut dem Erwerber und nicht mehr dem Veräußerer wirtschaftlich zuzurechnen ist (HOFFMANN/LÜDENBACH, DStR 2005, 1331 [1333]; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243 [244]). Das ist der Fall, wenn der Veräußerer seine Hauptpflicht aus dem Kaufvertrag – Übergabe der Sache und Übergang der Preisgefahr auf den Erwerber (KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243 [247]) – erfüllt hat.

Die Kaufpreisforderung des Verkäufers ist zu diesem Zeitpunkt mit hinreichender Sicherheit entstanden; sie wird nur noch durch die allfällige Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen oder die mögliche Zahlungsunfähigkeit des Käufers gefährdet (BFH v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202 [204]; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 [897]). Der Verkäufer hat sie nach dem Realisationsprinzip somit zu aktivieren. Entsprechend muss der verkaufte Gegenstand bei ihm ausgebucht werden, da er nicht gleichzeitig die verkaufte Sache und die Kaufpreisforderung ausweisen darf. Der verkaufte Gegenstand kann dann nur – als wirtschaftliches Eigentum – in der Bilanz des Käufers aktiviert werden (BALLWIESER in Beck'sches Handbuch Rechnungslegung, B 131 Rn. 69 ff., auch zum Zusammenhang zwischen Realisationsprinzip und wirtschaftlichem Eigentum in anderen Fallgruppen).

bb) Zurechnung von Schulden

518

Die wirtschaftliche Zurechnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist, anders als die wirtschaftliche Zurechnung von WG, kaum Gegenstand der Diskussion. Dies hat seinen Grund darin, dass eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung losgelöst von der Person eines Verpflichteten nicht vorstellbar ist, so dass sich die Frage der Zurechnung einer Schuld stets von selbst beantwortet, wenn die Voraussetzungen der Bilanzierung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung – die eben nur in der Person eines Stpfl. und nicht abstrakt geprüft werden können – vorliegen. Dabei besteht gegenüber Forderungen – die ebenfalls durch das Band zwischen Gläubiger und Schuldner bestimmt werden – die Besonderheit, dass sich der Schuldner einer Verbindlichkeit weniger leicht austauschen lässt als der Gläubiger einer Forderung, mit der Folge, dass eine Verbindlichkeit im Zweifel sowohl vom rechtl. als auch von einem wirtschaftlich zur Erfüllung verpflichteten Stpfl. zu bilanzieren ist (ähnlich FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm. IX. § 246 HGB Rn. 51; anders aber WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 105, der allein auf den zivilrechtl. Schuldner abstellt).

cc) Einzelfälle

(1) Bauten auf fremden Grundstücken

519

Schrifttum: OBERMEIER, Zur Kritik an der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 GrS 4/92 (BStBl. II 1995, 281), DStR 1995, 1015; GROH, Bauten auf fremdem Grundstück: BFH versus BFH?, BB 1996, 1487; EISGRUBER, Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStR 1997, 522; STEPHAN, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DB 1997, 1049; NEUFANG, Gebäude auf fremdem Grund und Boden aus der Sicht der Steuerbilanz und der Wohnungseigentumsförderung, Inf. 1998, 705; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; FISCHER, Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude auf fremdem Grund und Boden, DStR 2001, 2014; GROSSE, Wirtschaftliches Eigentum an Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, DStR 2002, 1517; SCHUSTER, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStZ 2003, 369; STRAHL, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; HENSGENS, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, NJW 2004, 264; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Grundsatz: Zu unterscheiden ist zwischen Scheinbestandteilen und wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Bauten, die ein Stpfl. auf eigene Rechnung, aber auf fremdem Grund und Boden errichtet, werden, sofern es sich nicht um

Scheinbestandteile iSd. § 95 Abs. 1 BGB handelt, gem. §§ 93, 94 Abs. 1, 946 BGB als wesentlicher Bestandteil zivilrechtl. Eigentum des Grundstückseigentümers.

Scheinbestandteile sind Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 322; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 77; ebenso BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; sehr weitgehend insoweit BFH v. 15.9.1977 – V R 74/76, BStBl. II 1977, 886 [887]; zust. FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 157) oder in Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück (BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 322; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 77), zB eines Erbbaurechts (vgl. auch die Aufzählung bei NEUFANG, Inf. 1998, 705), errichtet werden. Errichtet ein Mieter Bauten und andere Anlagen auf dem gemieteten Grundstück, wird widerlegbar vermutet, dass dies nur in seinem Interesse für die Dauer des Vertragsverhältnisses und damit nur zu einem vorübergehenden Zweck geschieht (BFH v. 30.7.2009 – III R 8/07, BFH/NV 2010, 190; SCHUSTER, DStZ 2003, 369 [370]). Scheinbestandteile stehen sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich im Eigentum des Errichtenden und sind von ihm als materielle WG (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Bauten auf fremdem Grund und Boden“) zu aktivieren.

Wesentliche Bestandteile des Grundstücks: Wird das errichtete Gebäude oder die errichtete Anlage wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, so wird der Errichtende nicht schon dann dessen wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er es mit dem Einverständnis des Grundstückseigentümers im eigenen Interesse oder auf eigene Kosten errichtet hat (SCHUSTER, DStZ 2003, 369 [370]; aA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 [1040]). Er erlangt aber wirtschaftliches Eigentum, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes und die Dauer der Nutzungsberechtigung annähernd decken

BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1504); FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 158;

oder wenn er nach Beendigung der Nutzung ein Wegnahmerecht oder einen Ersatzanspruch gem. § 951 BGB hat.

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743 f.); v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); glA STRAHL, FR 2003, 447 (449); vgl. auch GROSSE, DStR 2002, 1517; HENSGENS, NJW 2004, 264; ebenso bereits OBERMEIER, DStR 1995, 1015 (1016); GROH, BB 1996, 1487 (1489); EISGRUBER, DStR 1997, 522 (529); STEPHAN, DB 1997, 1049; WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 (2558); OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 (917); NEUFANG, Inf. 1998, 705 (706); FISCHER, DStR 2001, 2014 (2015); NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1504); Sächs. FG v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529 (530), rkr.; für einen Ausgleichsanspruch nach §§ 539, 581 BGB ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8229/05 B, DStRE 2008, 1336 (1338), rkr.; strenger noch die frühere Rspr., vgl. zB BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (wirtschaftliches Eigentum des Errichtenden nur bei ausdrückliche Vereinbarung über Entschädigung zwischen Gebäudeeigentümer und Errichtendem).

Bei Bestehen eines Wegnahmerechts hinsichtlich des Gebäudes bzw. eines Ausgleichsanspruchs nach § 951 BGB steht dem Errichtenden die Substanz des Gebäudes zu, und zwar zunächst durch die Nutzung selbst, nach deren Beendigung dann in Form des Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des Zeitwerts des Gebäudes (GROH, BB 1996, 1487 [1489]). Der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers, der das Gebäude nach Beendigung der Nutzung quasi zurückkaufen muss (GROH, BB 1996, 1487 [1489]; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 [917]), hat demgegenüber keine wirtschaftliche Bedeutung.

Wirtschaftliches Eigentum des Stpfl. an einem auf einem fremdem Grundstück errichteten Gebäude ist hingegen dann zu verneinen, wenn der nach Beendigung der Nutzung zu leistende Ersatz deutlich hinter dem Zeitwert zurückbleibt (zB weniger als 75 % beträgt, vgl. GROH, BB 1996, 1487 [1490]) oder ganz ausgeschlossen ist,

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (744); NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1505); vgl. aber für einen Fall eines stark eingeschränkten Entschädigungsanspruchs FG Köln v. 11.5.2005 – 4 K 6414/02, EFG 2007, 570, nrkr.; insoweit offen gelassen von BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670.

wenn der Hersteller das Gebäude in der Absicht errichtet, es dem Eigentümer zuzuwenden (NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 [1505]) und wenn der Eigentümer dem Hersteller die Aufwendungen erstattet (NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 [1505]).

Auch ohne zivilrechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer des Bauwerks zu sein hat der Stpfl., der die Aufwendungen dafür getragen hat, diese wie ein materielles WG zu aktivieren. Die Aufwendungen sind dann nach den für Gebäude geltenden Regeln abzuschreiben.

BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 152; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Bauten auf fremdem Grund und Boden/AfA-Berechtigung“.

Auf diese Weise wird dem Grundsatz, dass derjenige, der Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat, diese – hier im Wege der Verteilung auf die Nutzungsdauer des Bauwerks – für stl. Zwecke von seinen Einkünften abziehen können muss, Rechnung getragen (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670 [671]; v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 [390]). Dieser der Geltung des objektiven Nettoprinzips geschuldete Aufwandsposten stellt jedoch kein WG dar und ist einem solchen auch nicht gleichzustellen; dementsprechend sind stille Reserven, die bezogen auf das Bauwerk entstanden sind, bei Beendigung der Nutzung nicht in den Aufgabegewinn des Stpfl. einzubeziehen (BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 [390]).

(2) Gesamtläubigerschaft/Gesamtschuldnerschaft

520

Schrifttum: HOFFMANN, Doppelbilanzierung von Schulden?, StuB 2010, 165.

Gesamtläubigerschaft liegt gem. § 428 BGB vor, wenn mehrere Gläubiger eine Leistung in der Weise fordern können, dass jeder die ganze Leistung fordern kann, der Schuldner jedoch insgesamt nur einmal zu leisten braucht.

Die strechtl. Zurechnung der Forderung auf die Leistung richtet sich dabei nach dem Innenverhältnis der Gesamtläubiger, dh., jedem Gesamtläubiger ist der Anteil an der Forderung zuzurechnen, der ihm im Innenverhältnis zusteht (BFH v. 22.3.1988 – VIII R 289/84, BStBl. II 1988, 880 [881], für Oder-Konto von Ehegatten; ADS VI. § 246 HGB Rn. 412). Dabei steht die Leistung gem. § 423 BGB den Gesamtläubigern im Zweifel zu gleichen Teilen zu; sie können jedoch eine andere Verteilung im Innenverhältnis vereinbaren.

Leistet der Schuldner an den Stpfl., so hat dieser die ihm zugegangene Leistung in voller Höhe zu aktivieren, jedoch die den anderen Gesamtläubigern gegenüber bestehende Ausgleichsverpflichtung zu passivieren, so dass ihm im Ergebnis der ihm an der Gesamtleistung zustehende Anteil verbleibt. Leistet der Schuldner an einen anderen Gläubiger als den Stpfl., so hat der Stpfl. den ihm

gegenüber dem entsprechenden anderen Gläubiger zustehenden Ausgleichsanspruch – der wiederum der Höhe des ihm zustehenden Anteils an der Leistung entspricht – zu aktivieren (ADS VI. § 246 HGB Rn. 413).

Gesamtschuldnerschaft bedeutet gem. § 421 BGB, dass mehrere eine Leistung in der Weise schulden, dass jeder einzelne verpflichtet ist, die Leistung zu bewirken, der Gläubiger sie jedoch insgesamt nur einmal fordern darf.

Im Zweifel hat jeder der Gesamtschuldner die Verbindlichkeit in voller Höhe zu passivieren, aber gleichzeitig allfällige Ausgleichsforderungen gegen die anderen Gesamtschuldner, soweit sie werthaltig sind, zu aktivieren (zweifelnd HOFFMANN, StuB 2010, 165). Damit weist der Stpfl. im Ergebnis stets denjenigen Betrag als Passivposten aus, mit dem er letztlich wirtschaftlich belastet ist.

521 (3) Mieterein- und -umbauten

Schrifttum: WEYAND/REITER, Ertragsteuerliche Folgen von Baumaßnahmen eines Mieters, Inf. 1995, 646; GSWENDTNER, Mietereinbauten als Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut im Sinne des Handels- und Steuerbilanzrechts, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 215; MOXTER, Zur bilanzrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; NEUFANG, Mietereinbauten – ein neues Spannungsfeld in der Steuerberatung, Inf. 1998, 65; SAUREN, Die neue Rechtslage bei Mietereinbauten, DStR 1998, 706; STRAHL, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825.

Begriff: Mieterein- und -umbauten liegen vor, wenn der Mieter (Gleiches gilt für einen Pächter) die Mietsache auf eigene Kosten verändert, zB indem er in gemieteten Räumen Zwischenwände einzieht oder vorhandene entfernt, Lastenfahrstühle oder Heizungsanlagen einbaut, Teppichboden verlegt uÄ. Derartige Ein- und Umbauten werden grds. gem. §§ 93, 94 Abs. 2, 946 BGB zivilrechtl. Eigentum des Vermieters, es sei denn, dass es sich um Scheinbestandteile iSd. § 95 Abs. 2 BGB handelt.

Scheinbestandteile sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden. Mieterein- und -umbauten, die als Scheinbestandteile anzusehen sind, sind sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich Eigentum des Mieters und werden von ihm als bewegliche materielle WG aktiviert.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957; Sächs. FG v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646; MOXTER, BB 1998, 259 (261); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (66); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 153; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1370; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1016; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Betriebsvorrichtungen sind Einrichtungen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbebetrieb stehen und denen in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebs eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt (vgl. auch Anm. 606).

BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100 (103); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); v. 14.2.2007 – XI R 18/06 BStBl. II 2009, 957 (959); vgl. auch § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

Sie sind, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes und somit zivilrechtl. Eigentum des Gebäudeeigentümers darstellen, gleichwohl vom Mieter als bewegliche materielle WG zu aktivieren.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkt.; WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1016; HENNRICHS in TIPKE/LANG, *Steuertrecht*, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 153; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1370; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Sonstige wesentliche Bestandteile des Gebäudes: Sofern Aufwendungen des Mieters auf die Mietsache zu wesentlichen Bestandteilen des Gebäudes führen, die weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen sind, ist zunächst danach zu differenzieren, ob es sich um HK oder Erhaltungsaufwand handelt.

► *Erhaltungsaufwand:* Aufwendungen, die als Erhaltungsaufwand anzusehen sind, führen nach allgemeiner Ansicht nicht zu einem beim Mieter aktivierungsfähigen Mieterein- oder -umbau.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; glA KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1016; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“; zur Anwendung der Grundsätze des anschaffungsnahen Aufwands in diesem Zusammenhang MOXTER, BB 1998, 259 (261).

Die Vereinfachungsregel der R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008, nach der Aufwendungen von bis zu 4000 € pro Baumaßnahme auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, gilt dabei auch für den ein- oder umbauenden Mieter (ebenso zur früheren Fassung der EStR NEUFANG, Inf. 1998, 65 [66]).

► *Herstellungskosten:* Bei Aufwendungen, die als HK des Gebäudes zu qualifizieren sind, kommt eine Aktivierung beim Mieter jedenfalls nur dann in Betracht, wenn ein selbständiges WG entsteht (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]). Die Rspr. verfuhr dabei in der Vergangenheit großzügig und nahm etwa bei der Entfernung von Zwischenwänden (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533), dem Anbringen von Wandanstrichen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164), dem Verlegen von Fußböden (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]) und der Installation von Elektroanlagen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]) selbständige WG an. In neuerer Zeit hat sie jedenfalls vereinzelt verlangt, dass das herzustellende WG – wenn auch nicht das Gebäude selbst – durch die Baumaßnahme in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922 [923]). Diese Einschränkung ist uE zu begrüßen.

Sofern das Vorliegen eines selbständigen WG zu bejahen ist, ist zu unterscheiden zwischen Gebäudebestandteilen, die als wirtschaftliches Eigentum des Mieters anzusehen sind, und Gebäudebestandteilen, die zwar nicht wirtschaftliches Eigentum des Mieters sind, aber in einem einheitlichen Nutzungs- oder Funktionszusammenhang mit dem Betrieb des Mieters stehen.

► *Wirtschaftliches Eigentum des Mieters* an einem Gebäudebestandteil ist dabei in folgenden Fällen anzunehmen:

- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Ein- oder Umbaus ist kürzer als die Mietzeit, so dass der Mieter den Ein- oder Umbau während der Mietzeit verbraucht.

WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); GSCHWENDTNER, FS Beisse, 1997, 215 (232); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1370; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1017; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Mieterinbauten und -umbauten“.

- Der Mieter ist berechtigt oder verpflichtet, den Ein- oder Umbau wieder zu entfernen.

BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (535); WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1370; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1017; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Mieterinbauten und -umbauten“.

- Dem Mieter steht nach Beendigung der Mietzeit ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts zu.

BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (166); v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (776); v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); v. 14.2.2007 – XI R 18/06 BStBl. II 2009, 957 (959); WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); GSCHWENDTNER, FS Beisse, 1997, 215 (232); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); STRAHL, FR 2003, 447 (448); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1370; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1017; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Mieterinbauten und -umbauten“. Zur zivilrechtl. Lage vgl. SAUREN, DStR 1998, 706.

Der Entschädigungsanspruch kann sich aus § 539 BGB oder – insbes. wenn die Voraussetzungen des § 539 BGB nicht vorliegen – aus §§ 951, 812 BGB ergeben.

In diesen Fällen hat der Mieter nach allgemeiner Ansicht den Ein- oder Umbau als unbewegliches materielles WG zu aktivieren.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1017 aE; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 153.

Dementsprechend bestimmt sich die Höhe der AfA nach den für das Gebäude geltenden Grundsätzen (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 [535]).

► *Kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters:* Wirtschaftsgüter, die nicht als wirtschaftliches Eigentum des Mieters anzusehen sind, müssen ebenfalls vom Mieter aktiviert werden, wenn sie in einem einheitlichen Funktions- oder Nutzungszusammenhang mit dem Betrieb des Mieters stehen.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); FG Köln v. 7.9.2005 – 13 K 6449/03, EFG 2005, 1918, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; ebenso KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 (1040); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (68); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Mieterinbauten und -umbauten“.

Es handelt sich insoweit um unbewegliche WG (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [827]).

522 (4) Nießbrauch

Schrifttum: WALTER, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; LEY, Steuerrechtliche Zurechnung von Nießbrauchsgegenständen, DStR 1984, 676; TIEDTKE, Entnahme und Entnahmegewinn bei der Schenkung eines Betriebsgrundstücks unter Vorbehalt des Nießbrauchs, BB 1984, 759; BIERGANS, Der Nießbrauch an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen in der Einkommensteuer, DStR 1985, 327; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Herne, 8. Aufl. 2009.

Begriff: Nießbrauch ist gem. §§ 1030, 1068, 1085 BGB die Belastung einer Sache, eines übertragbaren Rechts oder eines Vermögens in der Weise, dass der durch die Bestellung des Nießbrauchs Begünstigte (Nießbraucher) berechtigt ist, die Nutzungen der Sache, des Rechts oder des Vermögens zu ziehen. Der Nießbraucher darf zB die mit dem Nießbrauch belastete Sache vermieten, verpachten oder einem anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen; nach hM ist er aber grds. nicht berechtigt, in die Substanz einzugreifen oder dingliche Verfügungen zu treffen (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 3 mwN, 48 f.).

Der Nießbrauchsbesteller bleibt grds. zivilrechtl. Eigentümer der Sache bzw. zivilrechtl. Berechtigter des Rechts oder des Vermögens; bei der Bestellung des Nießbrauchs an einer Sache hat jedoch der Nießbraucher gem. § 1036 Abs. 1 BGB das Recht zum Besitz. Im Fall der Bestellung des Nießbrauchs an verbrauchbaren Sachen oder an bestimmten Inhaber- oder Orderpapieren wird allerdings gem. §§ 1067, 1084 BGB der Nießbraucher zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter.

Arten des Nießbrauchs:

- ▶ *Zuwendungsnießbrauch* liegt vor, wenn der Nießbrauch vom Rechtsinhaber (also zB dem Eigentümer einer Sache) bestellt wird, ohne dass ein Vorbehaltsnießbrauch vorliegt (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).
- ▶ *Vorbehaltsnießbrauch* ist gegeben, wenn der Nießbrauch im Zusammenhang mit der Übertragung der Rechtsinhaberschaft (zB des Eigentums an einer Sache) in der Weise vereinbart wird, dass dem ursprünglichen Rechtsinhaber (zB dem Eigentümer der Sache) der Nießbrauch eingeräumt wird (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).
- ▶ *Vermächtnisnießbrauch* ist ein Nießbrauch, der dem Nießbraucher aufgrund einer letztwilligen Verfügung von dem oder den Erben bestellt wird. Es handelt sich um eine besondere Art des Zuwendungsnießbrauchs (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).

Zurechnung:

- ▶ *Grundsatz:* Der Nießbraucher wird idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG.

BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/82, BStBl. II 1995, 241 (246); v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 (264); v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444), Vorbehaltsnießbrauch; v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); v. 20.12.2005 – X B 128/05, BFH/NV 2006, 704; v. 24.1.2008 – X B 87/07, BFH/NV 2008, 605 (606), Vorbehaltsnießbrauch; ADS VI. § 246 HGB Rn. 396; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 218; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Nießbrauch“; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm. IX. § 246 Rn. 48; FISCHER in HHSP., § 39 AO Rn. 137.

Das gilt auch, wenn der Vorbehaltsnießbraucher sich den Nießbrauch auf Lebenszeit vorbehalten hat.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98 BStBl. II 1999, 263 (265); v. 6.12.2002 – III B 58/02 BFH/NV 2003, 443 (444); v. 24.6.2004 – III R 50/01 BStBl. II 2005, 80 (81); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 222; FISCHER in HHSP., § 39 AO Rn. 139; aA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 (1041).

Anders ist selbst dann nicht zu entscheiden, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtl. Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückauflasungsvormerkung gesichert ist.

BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02 BFH/NV 2003, 443 (444), mwN; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 222; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 141.

Auch in diesen Fällen kann der Nießbraucher nicht ähnlich wie ein Eigentümer über die Substanz der Sache verfügen; der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers ist nur für eine bestimmte Zeit ausgeschlossen (s. Anm. 515).

Beim Vermächtnisnießbrauch ist eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung auch dann nicht vorzunehmen, wenn dem Vermächtnisnießbraucher das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht nach § 14 HöfeO zusteht (BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440 [441]).

► *Ausnahmen:*

– Der Nießbraucher wird ausnahmsweise zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter an der belasteten Sache oder dem belasteten Recht (so bei verbrauchbaren Sachen sowie Inhaber- und Orderpapieren, vgl. §§ 1067, 1084 BGB). In diesen Fällen sind diese Gegenstände dem Nießbraucher auch wirtschaftlich zuzurechnen; sie bleiben nicht wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchsbestellers (LEY, DStR 1984, 676 [678]). Bei der Bestellung des Nießbrauchs an einem Unternehmen wird somit der Nießbraucher zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer des UV, nicht jedoch des AV, das sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich im Eigentum des Nießbrauchsbestellers verbleibt (WALTER, BB 1983, 1151 [1154]; BIERGANS, DStR 1985, 327 [330]).

– Wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers ist dann zu bejahen, wenn der Nießbrauch für einen Zeitraum bestellt wurde, der mindestens genauso lang wie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des belasteten WG ist.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 397; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 221; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm. IX. § 246 HGB Rn. 48.

Gleiches gilt, wenn der Nießbrauch zwar für eine kürzere Zeit bestellt worden ist, der Nießbraucher aber Anspruch auf eine angemessene Entschädigung hat. Ebenso kann der Fall zu beurteilen sein, wenn dem Nießbraucher bei Beendigung des Nießbrauchs eine Option auf den Eigentumserwerb zusteht (ADS VI. § 246 HGB Rn. 397).

– Der Nießbraucher wird wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG, wenn er – was allerdings selten der Fall sein dürfte – berechtigt ist, auf eigene Rechnung über die Substanz des WG zu verfügen.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 397; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 220; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm. IX. § 246 Rn. 48.

– Wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers wird schließlich bejaht, wenn er sich den Widerruf der Schenkung vorbehält bzw. ein Rücknahmerecht einräumen lässt. In diesem Fall kann der Vorbehaltsnießbraucher den zivilrechtl. Eigentümer durch Ausübung des Widerrufsrechts auf Dauer von der Einwirkung auf den Nießbrauchsgegenstand ausschließen, so dass es gerechtfertigt ist, ihn als wirtschaftlichen Eigentümer des Nießbrauchsgegenstands anzusehen.

Hess. FG v. 26.6.1997 – 1 K 2331/95, EFG 1998, 610, rkr.; LEY, DStR 1984, 676 (679); TIEDTKE, BB 1984, 759 (760).

Der Vorbehaltsnießbraucher ist in derartigen Fällen jedoch dann nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn das Rücknahmerecht nur im Fall der Veräußerung des Gegenstands besteht. Ein schuldrechtl. Veräußerungsverbot allein führt nicht dazu, dass ein Gegenstand nicht dem zivil-

rechtl. Eigentümer zuzurechnen ist. Etwas anderes kann nicht aus dem Grund gelten, weil dem zivilrechtl. Eigentümer gerade infolge der Einräumung des Nießbrauchs die Nutzung des Gegenstands nicht möglich ist (BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 [265]).

(5) Pfandgut

523

Schrifttum: KÖHLER, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbesondere Pfandrückstellung, StBp. 2001, 153; DENZER/RAHIER, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; JAKOB/KOBOR, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; KÜSPERT, Die bilanzielle Beurteilung des Pfandkreislaufs, FR 2008, 710; BUCIEK, Anmerkung zu BFH I R 36/07, FR 2010, 175; KLEIN, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; HOFFMANN, Der Pfandkreislauf, StuB 2010, 333; RÄTKE, Erfolgsneutraler Ausweis von Pfandgeldern beim Getränkegroßhändler, StuB 2010, 178; HOFFMANN, Der Palettenkreislauf, StuB 2011, 397; KÖHLER, Bilanzsteuerliche Behandlung erhaltener und gezahlter Pfandgelder für individualisiertes Einheitsleergut („Brunneneinheitsflaschen“) bei Mineralbrunnen, StBp. 2012, 154; HOFFMANN, Anm. zu BFH I R 33/11, DB 2013, 1090; SCHOTHÖFER, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746.

Begriff: Pfandgut sind Gegenstände, die von einem Hersteller zunächst auf einen Händler und von diesem auf einen Endabnehmer übertragen werden; anschließend – so jedenfalls der Regelfall – gibt der Endabnehmer das Pfandgut dem Händler und dieser wiederum dem Hersteller zurück. Auf beiden Stufen wird typischerweise für die Überlassung des Pfandguts ein Pfandgeld vereinbart, das bei Rückgabe des Pfandguts zurückerstattet wird. Insbesondere bei Flaschen ist dabei zwischen Individualleergut, Einheitsleergut und Brunneneinheitsflaschen zu unterscheiden.

Individualleergut ist Leergut, das dauerhaft so gekennzeichnet ist, dass es sich vom Leergut anderer Hersteller unterscheidet und damit eindeutig als Leergut eines bestimmten Herstellers erkennbar ist.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; KÜSPERT, FR 2008, 710 (711); KLEIN, DStR 2010, 712; KÖHLER, StBp. 2012, 154 (157); HOFFMANN, DB 2013, 1090; SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746; BMF v. 13.6.2005, BStBl. I 2005, 715.

Das ist etwa bei Flaschen, in die der Name oder das Logo des Herstellers eingeprägt ist, der Fall.

Individualleergut bleibt zivilrechtl. stets Eigentum des Herstellers.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05, NJW 2007, 2913 (2914); KÖHLER, StBp. 2012, 154 (158).

Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung des Leerguts kommt nicht in Betracht.

Wie hier KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); HOFFMANN, StuB 2010, 333; HOFFMANN, StuB 2011, 397, für besonders gekennzeichnete Mehrwegpaletten; aA wohl KÜSPERT, FR 2008, 711 (716); BUCIEK, FR 2010, 175.

Der Herausgabeanspruch des Herstellers ist nicht wirtschaftlich wertlos, sondern durch das Pfandgeld gesichert.

Einheitsleergut (auch als standardisiertes Einheitsleergut bezeichnet) ist Leergut, das keine besonderen Individualisierungsmerkmale aufweist und von einer unbestimmten Anzahl von Herstellern verwendet wird

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; KÜSPERT, FR 2008, 710 (711); KLEIN, DStR 2010, 712; SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746; BMF v. 13.6.2005, BStBl. I 2005, 715.

Das Eigentum an Einheitsleergut geht mit der Übereignung des Inhalts auf den Händler und sodann auf den Endabnehmer über.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05, NJW 2007, 2913 (2914); KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 710 (711); KÖHLER, StBp. 2012, 154 (158).

Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung ist nicht geboten, da der jeweilige Eigentümer – wenn er das Leergut nicht zurückgeben, sondern behalten möchte – nicht gehindert ist, es weiterhin zu nutzen, so dass ihm die Substanz daran zusteht.

Gegen wirtschaftliche Zurechnung beim Hersteller auch KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 711 (715); aA JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598); HOFFMANN, StuB 2010, 333; KLEIN, DStR 2010, 712 (713 f.).

Ein Herausgabeanspruch des Herstellers besteht nicht (KÜSPERT, FR 2008, 711 [715]).

Individualisiertes Einheitsleergut (auch als Brunneneinheitsleergut bezeichnet) ist Leergut, das einer bestimmten Gruppe von Herstellern zugeordnet werden kann, zB die Brunneneinheitsflasche, die von den in der Genossenschaft Deutscher Brunnen eG zusammengeschlossenen Mitgliedern des Verbands Deutscher Mineralbrunnen e.V. verwendet wird.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57; SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746.

Die Rspr. geht davon aus, dass die Mitglieder dieses Pools nach dem ersten Inverkehrbringen Miteigentum gem. § 948 Abs. 1, § 947 Abs. 1 Satz 1 BGB an den Brunneneinheitsflaschen haben und sich an dieser zivilrechtl. Lage nichts ändert, wenn die einzelnen Flaschen sich auf verschiedenen Handelsstufen befinden.

BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Rn. 25; aA KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 711 (715).

Dem einzelnen Abfüllbetrieb ist das Leergut auch nicht wirtschaftlich zuzurechnen, weil er die anderen Mitglieder des Verbands nicht von der Einwirkung darauf ausschließen kann, sondern nach dem normalen Verlauf der Dinge vielmehr davon auszugehen ist, dass er die angenommenen Flaschen wieder in den Mehrwegkreislauf überführen wird (BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009, Rn. 26 f.).

524 (6) Weitere Einzelfälle

Film- und Fernsehrechte:

Schrifttum: FEYOCK/HEINTEL, Aktuelle Fragen der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Filmverträgen, ZUM 2008, 179; RÜBER/ANGLOHER, Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Film- und Fernsehfonds, FR 2008, 498; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; DORNHEIM, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1793; ELICKER/HARTROTT, Zur steuerlichen Behandlung von Medienfonds mit Defeasance-Struktur, BB 2011, 1879.

Film- und Fernsehrechte, die im Auftrag eines Film- oder Fernsehfonds entstanden sind und durch Lizenzverträge verwertet werden, sind grds. der Fondsgesellschaft wirtschaftlich zuzurechnen.

FEYOCK/HEINTEL, ZUM 2008, 179 (184 f.); RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498; WASSERMAYER, DB 2010, 354 (356 f.); ELICKER/HARTROTT, BB 2011, 1879 (1884); aA DORNHEIM, DStR 2011, 1793.

Kapitalgesellschaftsanteile:

Schrifttum: KLEINHEISTERKAMP/SHELL, Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen beim Unternehmenskauf, DStR 2010, 833.

Aktien werden dem Stpfl. wirtschaftlich zugerechnet, sobald er darüber verfügen kann. Das ist nach gefestigter Rspr. der Fall, wenn Besitz, Gefahr, Lasten, Nutzungen und insbes. die mit den Aktien verbundenen Kursrisiken und -chancen auf ihn übergegangen sind.

BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; v. 24.11.2009 – I R 12/09, BStBl. II 2010, 590 (592); FG Hamb. v. 24.11.2011 – 6 K 22/11, EFG 2012, 351, nrkr., Az. BFH I R 2/12.

GmbH-Geschäftsanteile sind dem Stpfl. wirtschaftlich zuzurechnen, wenn er aufgrund eines bürgerlich-rechtl. Rechtsgeschäfts eine rechtl. geschützte und auf den Erwerb der Anteile gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und wenn die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte und das Risiko bzw. die Chance der Wertminderung oder -steigerung auf ihn übergegangen sind (BFH I B 159/12; ebenso sowohl für GmbH-Geschäftsanteile als auch für Aktien HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 792a).

Zur Zurechnung von KapGes-Anteilen bei Auseinanderfallen von Abschluss des Kaufvertrags und dessen dinglichen Vollzug (Signing und Closing) vgl. KLEINHEISTERKAMP/SHELL, DStR 2010, 833.

Leasing: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Leasingverhältnissen s. Anm. 1116 ff. sowie aus neuerer Zeit FG Köln v. 20.9.2011 – 12 V 1524/11, DStRE 2013, 754 (sale and lease back von EDV-Anlagen).

Wertpapierdarlehen, -leihe, Pensionsgeschäfte: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapierdarlehen, Wertpapierleihe und Pensionsgeschäften s. Anm. 1552, 1560, 1565.

Einstweilen frei.

525–529

8. Bilanzierung der Aktivposten

Schrifttum: MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; LEY, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, Bergisch Gladbach, 2. Aufl. 1987; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Köln 1991; GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Bergisch Gladbach/Köln 1994; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; MUJKANOVIC, Der derivative Geschäftswert im handelsrechtlichen Jahresabschluss, BB 1994, 894; COSTEDE, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1997; LUTZ/SCHLAG, Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht, HdJ Abt. I/4, 2007; KUSSMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; TIEDCHEN, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, HdJ Abt. II/9, 2013.

a) Aktivierungsvorschriften

Schrifttum: PEZZER, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), 3; SCHILLER, Die Gründungsbilanz der Aktiengesellschaft, BB 1991, 2403; PICKERT, Die steuerbilanzielle Behandlung von Vermittlungsleistungen beim dienstleistenden Unternehmen, DStR 1992, 1252; MARTEN/KLOPSCH, Steuerbilanzpolitik – Darstellung empirischer Ergebnisse anhand einer Fallstudie, DStR 1994, 1910; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994, 2379;

WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97, 122; HOFFMANN, Gibt es einen Grundsatz der Wesentlichkeit bei der steuerlichen Gewinnermittlung?, BB 1995, 1688; PYSZKA, Steuerliche Aspekte des handelsbilanziellen Aktivierungswahlrechts für Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, DStR 1996, 807; KÜTING/HELLEN/BRAKENSIK, Leasing in der nationalen und internationalen Bilanzierung, BB 1998, 1465; HOFFMANN, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, Rechtliche und bilanzielle Behandlung von Swapgeschäften, BB 2000, 234; KERSENBRÖCK/RODEWALD, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; KÜNKELE/ZWIRNER, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; TIEDCHEN, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgerätekustikern, FR 2012, 22.

530 aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

Aktivierungsfähigkeit: Steuerlich aktivierungsfähig sind WG, aktive RAP und geleistete Anzahlungen (s. auch Anm. 500). Nicht aktivierungsfähig in der StBil. sind hingegen die handelsrechtl. mit Inkrafttreten des BilMoG ohnehin weitgehend abgeschafften Bilanzierungshilfen.

► *Wirtschaftsgüter* sind werthaltige Positionen. Ihr Zugang erhöht, sofern sie dem Stpfl. zuzurechnen sind (s. Anm. 515 ff.), dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit ihnen auf der Passivseite Eigen- und nicht Fremdkapital gegenübersteht. Zum Begriff des WG vgl. Anm. 560 ff.

► *Aktive Rechnungsabgrenzungsposten* neutralisieren den Abfluss von Geldmitteln, denen Aufwand zuzurechnen ist, der sich erst in späteren Gewinnermittlungsperioden auswirkt und die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. erst dann mindern darf.

► *Geleistete Anzahlungen* erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie aktive RAP (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 43 ff.).

► *Bilanzierungshilfen* sind Bilanzposten, die weder Vermögensgegenstände noch RAP oder geleistete Anzahlungen sind. Der Sache nach handelt es sich um sofort abziehbaren Aufwand. In der HBil. war die Aktivierung von Bilanzierungshilfen zB in Gestalt von Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB aF) erlaubt, aber nicht vorgeschrieben, um den sonst uU drohenden Ausweis der rechnerischen Überschuldung des Unternehmens zu vermeiden. Da sie für Ausgaben gebildet werden, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern, kommt ihre Aktivierung in der StBil. grds. (zu Ausnahmen s. Anm. 575) nicht in Betracht.

HOFFMANN, DStR 2000, 1809 (1812); KERSENBRÖCK/RODEWALD, DStR 2002, 653 (654); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 652; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 317; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 603; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 32.

Aktivierungspflicht: Soweit ein Posten – ein WG sowohl abstrakt als auch konkret (vgl. Anm. 500) – aktivierungsfähig ist, ist er stl. auch aktivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Aktivierungswahlrecht (s. Anm. 531 ff.) oder Aktivierungsverbot (s. Anm. 535 ff.) besteht.

bb) Aktivierungswahlrechte

531 (1) Begriff

Begriff: Ein Aktivierungswahlrecht liegt vor, wenn der Stpfl. berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, eine aktivierungsfähige Position in der Bilanz anzusetzen.

Beurteilungsspielraum: Abzugsgrenzen von Aktivierungswahlrechten sind Beurteilungsspielräume. Darunter versteht man Fälle, in denen jeweils im Einzelfall zu entscheiden ist, ob ein aktivierungsfähiger Vorgang gegeben ist. Diese Entscheidung obliegt dem Stpfl.; damit wird ihm jedoch kein Wahlrecht eingeräumt, sondern er ist gezwungen, eine uU schwierige rechtl. Subsumtion vorzunehmen. Beurteilungsspielräume finden sich allerdings hauptsächlich im Bereich der Passivierung. Soweit Beurteilungsspielräume hinsichtlich Posten der Aktivseite bestehen, betreffen sie zumeist nicht die Frage der Aktivierung dem Grunde nach, sondern die Bewertung.

Beispiele: Die Bewertung einer Forderung hängt von der Einschätzung der Werthaltigkeit durch den Stpfl. ab. Der Ansatz der Forderung selbst wird dadurch nicht berührt; äußerstenfalls ist sie mit dem Merkposten von 1 € zu aktivieren.

Bei abnutzbaren WG des AV sind gem. § 7 Abs. 1 Absetzungen für Abnutzung in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Es ist also eine Einschätzung erforderlich, wie lange das WG voraussichtlich im Betrieb des Stpfl. genutzt werden kann.

(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte

532

Grundsatz: Im StRecht gibt es keine eigenständigen Regelungen über Aktivierungswahlrechte. Da vom Umfang der Aktivierung – wie auch der Passivierung – die Höhe des stl. Gewinns abhängt, ist die Gewährung von Wahlrechten unter dem Gesichtspunkt des aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung problematisch.

Ähnlich PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (6f.); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2406); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 669.

Ausnahmen: Obwohl es explizite Aktivierungswahlrechte nicht gibt, steht die Aktivierung eines Postens auch in der StBil. in einigen Fällen faktisch im Ermessen des Stpfl.

► *Wesentlichkeitsprinzip:* Nach dem auch im StRecht geltenden Wesentlichkeitsprinzip kann der Stpfl. nach hM in der StBil. von der Aktivierung solcher Posten, die als unwesentlich anzusehen sind, absehen.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 84; krit. zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Bereich der Aktivierung dem Grunde nach allerdings TIEDCHEN, FR 2012, 22 (24f.); krit. zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes bei der stl. Gewinnermittlung HOFFMANN, BB 1995, 1688.

► *Geringwertige Wirtschaftsgüter:* Die nach § 6 Abs. 2 bestehende Bewertungsfreiheit für geringwertige WG wirkt praktisch wie ein Aktivierungswahlrecht, ist aber – wie bereits die Stellung der Vorschrift zeigt – tatsächlich ein Bewertungswahlrecht, das sich letztlich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ergibt (für ein Bewertungswahlrecht auch MARTEN/KLOPSCH, DStR 1994, 1910 [1911]).

(3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte

533

Schrifttum: GÜNKEL, Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Ubg 2008, 126; KÜTING, Geplante Neuregelungen der Bilanzansatzwahlrechte durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BB 2008, 1330; LAUBACH, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, DB 2008, Beilage 1, 16; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; HERZIG/VOSSSEL, Paradigmenwechsel bei latenten Steuern nach dem BilMoG, BB 2009, 1174; KÜTING/SEEL, Die Ungereimtheiten der Regelungen zu latenten Steuern

im neuen Bilanzrecht, DB 2009, 922; Lortz, Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, DB 2009, 913; SCHÜLKE, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992; WOLZ, Latente Steuern nach BilMoG: Analyse der konzeptionellen Neuregelung im Einzel- und Konzernabschluss, DB 2010, 2625.

Fälle handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte: Nach geltender Rechtslage sind die einzigen Fälle handelsrechtl. Ansatzwahlrechte das in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB gewährte Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV,

– s. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976; GÜNDEL, Ubg 2008, 126 (129 f.); LAUBACH, DB 2008, Beilage 1, 16; SCHÜLKE, DStR 2010, 992 –

das in § 250 Abs. 3 HGB gewährte Wahlrecht zur Aktivierung des Disagios (s. KÜTING, BB 2009, 1330 [1331]) sowie das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB.

HERZIG/VOSSEL, BB 2009, 1174 (1176); KÜTING/SEEL, DB 2009, 922 (923 f.); LOITZ, DB 2009, 913 (914); WOLZ, DB 2010, 2625.

Aktivierungsfähige Positionen: Sofern das Handelsrecht Wahlrechte zum Ansatz grds. aktivierungsfähiger Positionen vorsieht, besteht strechtl. grds. Aktivierungspflicht (vgl. Anm. 501), es sei denn, dem handelsrechtl. Wahlrecht steht ein stl. Aktivierungsverbot gegenüber (KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263).

Steuerrechtlich besteht für selbst geschaffene immaterielle WG des AV gem. Abs. 2 ein Aktivierungsverbot (s. Anm. 1750).

Das Disagio ist gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 aktivierungspflichtig, soweit die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.

Bilanzierungshilfen, die handelsrechtl. stets aktivierungsfähig, aber nicht aktivierungspflichtig sind, dürfen in der StBil. nicht angesetzt werden (vgl. Anm. 530). Dementsprechend kommt die Aktivierung latenter Steuern stl. nicht in Betracht.

534 cc) Aktivierungsgebote

Ausdrückliche Aktivierungsgebote sieht weder das Handels- noch das StRecht vor. Auch Abs. 2 enthält nicht ein Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV (so aber GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1994, 140; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 161), sondern ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV (s. Anm. 536). Ebenso wenig enthält Abs. 5 ein Bilanzierungsgebot für transitorische RAP im engeren Sinne (so aber WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 242), sondern ein Bilanzierungsverbot für transitorische RAP im weiteren Sinne (s. Anm. 541).

Das Gebot des Ansatzes aller aktivierungsfähigen Positionen, für die weder ein Aktivierungswahlrecht (s. Anm. 531 ff.) noch ein Aktivierungsverbot (s. Anm. 535 ff.) vorliegt, ergibt sich aus dem im Handels- und StRecht gleichermaßen geltenden Vollständigkeitsprinzip (ähnlich PICKERT, DStR 1992, 1252 [1254]).

dd) Aktivierungsverbote

535 (1) Überblick

Aktivierungsverbote ergeben sich teilweise ausdrücklich aus dem Gesetz und teilweise aus den GoB. Handelsrechtliche Aktivierungsverbote sind jedenfalls

dann auch für die StBil. zu beachten, wenn sie gleichzeitig als GoB anzusehen sind.

(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2) 536

Abs. 2 verbietet die Aktivierung selbst geschaffener oder unentgeltlich erworbener immaterieller WG des AV (zur Abgrenzung immaterieller von materiellen WG vgl. Anm. 585, zur Abgrenzung des AV vom UV vgl. Anm. 580). Handelsrechtlich besteht seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) hingegen gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV ein Aktivierungswahlrecht; lediglich Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare Vermögensgegenstände sind gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen.

Für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV sowie für immaterielle WG des UV besteht dagegen sowohl handels- wie auch strechtl. nach dem Vollständigkeitsprinzip Aktivierungspflicht.

MARX, BB 1994, 2379 (2381); ebenso für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 – Rn. 13; für immaterielle WG des UV PICKERT, DStR 1992, 1252 (1255); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 448; für das Handelsrecht FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 14.

Eines besonderen Aktivierungsgebots bedarf es dafür nicht (vgl. auch Anm. 534).

(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens 537

Begriff: Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens sind alle Aufwendungen, die für die Herbeiführung der rechtl. Existenz des Unternehmens aufgewendet werden.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 5; HENNRICH in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 15; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 2.

Dazu gehören zB Beratungskosten, Anwalts- und Notarkosten, Kosten der Gründungsprüfung, Kosten allfälliger Genehmigungen, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten sowie Reisekosten der Gründer.

Bilanzierung: Die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens darf der Bilanzierende nicht als Aktivposten ansetzen.

► *Handelsbilanz:* Für die HBil. ist dieses Aktivierungsverbot ausdrücklich in § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB festgelegt. Die Vorschrift hat jedoch nur klarstellende Bedeutung. Die genannten Aufwendungen führen weder zum Erwerb eines Vermögensgegenstands noch erfüllen sie die Voraussetzungen der Bildung eines aktiven RAP nach § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 1; HENNRICH in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 14; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 1.

Daher wäre ihre Aktivierung auch ohne die gesetzliche Regelung nicht möglich.

► *Steuerbilanz:* Da es folglich auch an einem WG oder einem aktiven RAP nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 fehlt und damit die abstrakte Aktivierungsfähigkeit der Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens nicht gegeben ist (zum Begriff

abstrakte Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 500), sind sie ebenso wenig in der StBil. auszuweisen.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 1; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 5.

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts: Die Kosten der Gründung eines Unternehmens sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen.

Beispiel: Der BFH hielt es jedenfalls für denkbar, dass die Kosten für ein Steuergutachten sowie für ein Betriebskonzept einer Reederei nicht Kosten der Gründung des Unternehmens, sondern Teil der AK des – offenbar einzigen – Schiffs seien (BFH v. 21.5.1992 – IV R 107/90, BFH/NV 1993, 296 [297 f.]).

Insbesondere bei Konzeptionskosten stellt sich für die Rspr. stets die Frage, ob es sich um Gründungskosten des Unternehmens oder um die Anschaffung eines immateriellen WG „Betriebskonzeption“ handelt (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538, [542], m. Nachw. zum Streitstand).

538 (4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals

Schrifttum: EISOLT/VERDENHALVEN, Behandlung von Börseneinführungskosten nach US-GAAP, DStR 1999, 816; FESSLER/HEGMANN/LEMAITRE, Die Behandlung von Börseneinführungskosten unter Beachtung internationaler Rechnungslegungsnormen bei Unternehmen des „Neuen Marktes“, DStR 2000, 1069; HESSLER/MOSEBACH, Verlustabzug bei Start-up-Unternehmen, DStR 2001, 813; KIWITZ/MELZER, Die Kosten der Börseneinführung eines mittelständischen Unternehmens, DStR 2001, 42; ARNDT, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Immobilienfonds, BB 2002, 1617; KAMINSKI, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771; ZWIRNER, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Politik – BMF-Schreiben vom 12.3.2010 zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2010, 591.

Begriff: Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals sind sowohl die Kosten der erstmaligen Kapitalaufbringung als auch die Kosten der Kapitalaufbringung für alle späteren Kapitalerhöhungen. Beispiele für solche Kosten sind Emissionskosten, Notariats- und Gerichtsgebühren, Gutachterkosten für die Bewertung von Sacheinlagen, Bankgebühren und Druckkosten für Aktienurkunden. Auch die Kosten der Börseneinführung (Initial Public Offering, IPO) gehören zu den Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals.

EISOLT/VERDENHALVEN, DStR 1999, 816 (817); FESSLER/HEGMANN/LEMAITRE, DStR 2000, 1069; HESSLER/MOSEBACH, DStR 2001, 813 (817); KIWITZ/MELZER, DStR 2001, 42 (43); HENNRICHS in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 17.

Bilanzierung: Auch für die Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals besteht ein Aktivierungsverbot.

► *Handelsbilanz:* Für die HBil. ist dies ausdrücklich in § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB geregelt. Auch insoweit hat die Vorschrift allerdings nur klarstellende Bedeutung, denn die Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung führen weder zum Erwerb eines Vermögensgegenstands noch berechtigen sie zur Bildung eines aktiven RAP.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 1; ADS VI. § 255 HGB Rn. 200; HENNRICHS in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 14.

► *Steuerbilanz*: Entsprechend können diese Kosten mangels abstrakter Aktivierungsfähigkeit (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit Anm. 500) auch in der StBil. nicht aktiviert werden.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 1; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 5.

Abgrenzung von Kosten der Fremdkapitalbeschaffung: Abzugrenzen sind die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung von den Kosten der Beschaffung von Fremdkapital, die nach dem eindeutigen Wortlaut nicht unter § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB fallen. Zu Letzteren gehören zB Kapitalvermittlungsgebühren.

Auch die Kosten der Fremdkapitalbeschaffung führen nicht zum Erwerb eines WG und sind daher regelmäßig sofort abziehbar.

BFH v. 21.12.1977 – I R 20/76, BStBl. II 1978, 346 (347); PYSZKA, DStR 1996, 807 (808); BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 11.

Allerdings ist str., ob sie zwingend sofort gewinnwirksam zu erfassen sind oder ob für sie, sofern sie mit der Herstellung eines WG im Zusammenhang stehen, entsprechend der handelsbilanzrechtl. Regelung des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht besteht.

Für ein Aktivierungswahlrecht BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962 (963); v. 27.12.1989 – V B 138/88, BFH/NV 1990, 487; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2408); WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 (122); ADS VI. § 255 HGB Rn. 206; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2267).

Die FinVerw. geht seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) davon aus, dass die Ausübung des Wahlrechts in der HBil. in der StBil. nachzuvollziehen ist, dh. dass die Fremdkapitalzinsen dann stl. als Teil der HK zu aktivieren sind, wenn handelsrechtl. ebenso verfahren wird.

BMF v. 12.3.2020, FR 2010, 398 – Tz. 6; zust. KAMINSKI, DStR 2010, 771 (772); krit. hingegen KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2267); ZWIRNER, DStR 2010, 591 (592).

Nach der uE zutreffenden Gegenansicht stellt das handelsrechtl. Wahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB jedoch eine Bilanzierungshilfe in Form einer Bewertungshilfe dar.

BORDEWIN, DSStZ 1994, 513 (516); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 507; ebenso SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm. IX. § 255 HGB Rn. 502; PYSZKA, DStR 1996, 807 (811).

Da Bilanzierungshilfen in der StBil. nicht angesetzt werden dürfen (s. Anm. 530), kommt stl. die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen in die HK des finanzierten WG nicht in Betracht (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 507; aA SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm. IX. § 255 HGB Rn. 510). Fremdkapitalzinsen erfüllen aber uU die Voraussetzungen der Bildung eines aktiven RAP und sind dann nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zu aktivieren.

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts: Die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen stellen grds. nicht AHK eines immateriellen WG dar (BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 – Tz. 26); vgl. aber zu Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706 (Windkraftfonds), und v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 (geschlossener Immobilienfonds; s. auch ARNDT, BB 2002, 1617).

539 (5) **Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen**

Begriff: Unmittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen sind zB Abschlussprovisionen, Vergütungen für Angestellte und Außenendienstmitarbeiter, Aufwendungen für ärztliche Untersuchungen, Kosten der Anlage der Versicherungsakten und andere Verwaltungskosten. Mittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen, also solche, die nicht einem einzelnen Versicherungsvertrag zuzuordnen sind, sind zB Aufwendungen für Werbung, Verwaltungskosten für den Außendienst und Kosten der Schulung der Mitarbeiter (BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 14; HENNRICHS in Münchener Kommentar Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 21).

Bilanzierung: Die genannten Kosten dürfen nicht aktiviert werden.

► *Handelsbilanz:* Für die HBil. findet sich ein ausdrückliches Aktivierungsverbot in § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Die Vorschrift wurde zunächst als § 248 Abs. 3 durch das Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) in das HGB eingefügt. Sie übernahm die bis dahin in § 56 Abs. 2 VAG geltende Regelung, so dass das Aktivierungsverbot nicht nur für Versicherungsunternehmen, sondern für alle Kaufleute galt, wenngleich es für Kaufleute, die nicht Versicherungsunternehmen sind, ohne praktische Bedeutung gewesen sein dürfte. Durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde lediglich die Stellung der Bestimmung innerhalb des § 248 HGB geändert. Die Regelung ist deklaratorisch (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 7), denn die entsprechenden Aufwendungen führen nicht zu Vermögensgegenständen oder aktiven RAP (BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 15).

► *Steuerbilanz:* Auch in der StBil. dürfen die Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen nicht aktiviert werden.

ADS VI. § 248 HGB Rn. 26; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 15; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 7.

540 (6) **Ansprüche aus schwebenden Geschäften**

Schrifttum: CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, Wiesbaden 1995; KÜTING/KESSLER, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache?, DB 1997, 2441; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; PILTZ, Verbindlichkeit versus Drohverlust – welche Rückstellungen sind noch erlaubt?, StJb. 1999/2000, 221; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, Rechtliche und bilanzielle Behandlung von Swapgeschäften, BB 2000, 234; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH I R 17/02, DStR 2003, 681; HOFFMANN, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; SCHULZE-OSTERLOH, Anmerkung zu BFH I R 17/02, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH I R 17/02, FR 2003, 514; HAHNE, Auswirkungen der Optionsentscheidung des BFH auf die Bilanzierung von Bürgschaften und Kreditgarantien, BB 2005, 819; HAHNE/LIEPOLT, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillhalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-) Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; EULER/BINGER, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; HOFFMANN, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgruben-Beschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; KÜTING/BAUER/HESS/REU-

TER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; HAUSSMANN/WEHRHEIM, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370.

Begriff: Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge iSd. § 320 BGB,

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2254f.); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (225f.); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290);

insbes. auch Dauerschuldverhältnisse,

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); HAUSSMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370 (372); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290);

bei denen der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat.

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 33; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (226); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 86; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 53; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 380; aA CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 471 (11/2011); CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76 (Vertrag, bei dem noch keiner der Vertragspartner seine Hauptleistung erbracht hat).

Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss (KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [290]; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 55) und endet mit der Erfüllung des zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung verpflichteten Vertragsteils.

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (558); HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); HOFFMANN, StuB 2003, 543 (545); KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 (85); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 86; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 56; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; aA CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; HRUBY, DStR 2010, 127 (130) – Schwebezustand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat.

Bei Dauerschuldverhältnissen, insbes. bei Nutzungsverhältnissen, endet der Schwebezustand jeweils hinsichtlich der bereits erbrachten Leistung (aA KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [291] – Schwebezustand endet insgesamt mit Beginn der Nutzung).

Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils haben keinen Einfluss auf den Schwebezustand.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 56; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 471 (11/2011); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 380; aA CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76 (Schwebezustand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat); ähnlich BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02,

BStBl. II 2004, 126 (128); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); zust. HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329 (1330); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (870); krit. dagegen HOFFMANN, DStR 2003, 681 (682); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, FR 2003, 514.

Bilanzierung bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung:

► *Handelsbilanz*: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert.

BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238 (240); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 13.9.2007 – I B 197/07, BFH/NV 2008, 1355 (1356); v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165, Rn. 19; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (904); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); KÜTING/HELLEN/BRAKENSIEK, BB 1998, 1465 (1473); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); HAHNE, BB 2005, 819 (821); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, D 380; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2181); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); HOFFMANN, DStR 2007, 1783 (1784); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 472 (11/2011); GOSCH, DStR 2002, 977 (980); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (289); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 Rn. 57; CREZELIUS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 76.

Es gilt die Ausgeglichenheitsvermutung, dh., es wird angenommen, dass die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft sich wertmäßig entsprechen (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 380). Solange das der Fall ist, besteht ein Aktivierungsverbot für den Anspruch des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft. Hinsichtlich dieses – abstrakt durchaus aktivierungsfähigen – Anspruchs fehlt es damit an der konkreten Aktivierungsfähigkeit.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 78; LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382 (1383); im Ergebnis ebenso KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 72.

► *Steuerbilanz*: Das Bilanzierungsverbot gilt auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 – Tz. 40; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 390). Ansprüche aus schwebenden Geschäften dürfen daher auch in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden.

Bilanzierung bei Wegfall der Ausgeglichenheitsvermutung:

► *Handelsbilanz*: Wenn nicht mehr davon auszugehen ist, dass der Wert des sich aus dem schwebenden Geschäft ergebenden Anspruchs dem Wert der Verbindlichkeit zumindest entspricht, ist gem. § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.

► *Steuerbilanz*: Steuerlich besteht gem. Abs. 4a für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften allerdings ein Passivierungsverbot (s. Anm. 2050 ff.).

Bilanzierung bei Erfüllungsrückstand: Bei Vorliegen eines Erfüllungsrückstands (zum Begriff Anm. 675) hat der Stpfl., der sich mit seiner Leistung im Rückstand befindet, eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (s. Anm. 675, 704 „Erfüllungsrückstand“).

Bilanzierung bei Vorleistungen des zur Geldzahlung Verpflichteten: Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils führen zur Bilanzierung eines RAP oder einer geleisteten bzw. erhaltenen Anzahlung.

(7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

541

Begriff: Aktive transitorische Posten im weiteren Sinne sind vor dem Bilanzstichtag geleistete Ausgaben, deren Erfolg nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag eintritt, wie zB bei Ausgaben für Forschung und Entwicklung oder für Werbung (vgl. auch Anm. 1916; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 1 f.).

Abgrenzung: Transitorische Posten im weiteren Sinne sind abzugrenzen von transitorischen Posten im engeren Sinne und von antizipativen Posten.

► *Aktive transitorische Posten im engeren Sinne* sind Ausgaben, die vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 2; vgl. auch Anm. 1916).

► *Aktive antizipative Posten* sind Erträge, denen Einnahmen erst später folgen.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 4; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm. IX. § 250 HGB Rn. 4; vgl. auch Anm. 1916.

Bilanzierung: Aktive transitorische Posten im weiteren Sinne dürfen nicht aktiviert werden, da sie weder die Voraussetzungen eines WG noch die des Abs. 5 oder eines anderen aktivierungsfähigen Postens erfüllen.

Einstweilen frei.

542–549

b) Allgemeine Erläuterungen zur Aktivierung

Schrifttum: BECKER, Einkommensteuerrecht: Fragen der Aktivierung und Passivierung, Insbesondere der Gegenstand der einzelnen Aktivierung oder Passivierung, StuW 1929, Sp. 144; BECKER, Zum neuen Einkommensteuergesetz, StuW 1934, Sp. 1241; KUHN/WIENEKE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin, 5. Aufl. 1930; BLÜMICH, Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin, 2. Aufl. 1937; KAEMMEL/BACCIOTTO, Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, München/Berlin, 2. Aufl. 1938; OERMANN/MEUSCHEL, Grundriß der Einkommensteuer, Stuttgart 1949; BÖRNSTEIN, Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1957, 553; BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Bonn 1963; BARSKE, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964, 1569; DÖLLERER, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, DB 1965, 1405; GAIL, Steuerrechtliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg 1969, 273; NISSEN, Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes, DStZ 1969, 129; RAU, Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften, DB 1969, 676; THIEL, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; GLANEGGER, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 145; WESTERFELHAUS, Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, DB 1995, 885; WINTER, Aktivierungsfähigkeit von Finanzderivaten, BB 1996, 2083; WASSERMAYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; SCHREIBER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS, DStR 2005, 1351; RAU, Zur steuerbilanziellen Behandlung von Aktienanleihen, DStR 2006, 627; KÖHLER, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, StBp. 2009, 232; SCHÜLKE, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992.

aa) Rechtsentwicklung

550 (1) Einkommensteuergesetz 1925

Rechtslage: Bereits § 13 Satz 1 EStG 1925 verknüpfte die stl. Gewinnermittlung mit den handelsrechtl. GoB. Gleichzeitig waren aber gem. § 13 Satz 2 EStG 1925 die weiteren Bestimmungen des Gesetzes über Entnahmen, abziehbare Ausgaben und Bewertung zu beachten. Für die Frage der Aktivierung wurde danach § 16 Abs. 2 EStG 1925 als zentrale Vorschrift angesehen (vgl. RFH v. 10.4.1929, StuW 1929, Sp. 964; BFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [306]; BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [148]). Sie bestimmte, dass „Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt“, nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden durften. Diese Aufwendungen waren demnach vielmehr zwingend zu aktivieren (zum Vorliegen einer Aktivierungspflicht ausdrücklich RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [306] und ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12) und ggf. gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 planmäßig abzuschreiben.

Begriff Wirtschaftsgut: Der vom Gesetz verwendete Begriff „Gegenstand“ wurde allerdings einhellig als zu eng angesehen und abweichend von der zivilrechtl. Bedeutung als „wirtschaftliches Gut“ ausgelegt (RFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [149]). Die Bezeichnung „Wirtschaftsgut“ findet sich in diesem Zusammenhang, soweit ersichtlich, erstmals in einem Urteil des RFH aus dem Jahr 1928 (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260). Eine terminologische Festlegung war damit aber nicht verbunden. In anderen Entscheidungen aus dieser Zeit spricht der RFH weiterhin auch von „wirtschaftlichem Gut“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104 und 1106]; BFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12), „wirtschaftlichem Vorteil“ (RFH v. 18.12.1928, StuW 1929, Sp. 531 [534]) und „Gut im wirtschaftlichen Sinn“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104]; BFH v. 27.1.1932, StuW 1932, Sp. 520 [522]).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Aktivierungsfähigkeit und damit Aktivierungspflicht bestand nach Ansicht des RFH für ein Gut, das einer besonderen Bewertung zugänglich ist und dessen Nutzen für das Unternehmen sich über einen längeren Zeitraum erstreckt (RFH v. 27.3.1928, StuW 1928, Sp. 705; BFH v. 20.11.1929, StuW 1930, Sp. 154 f.; v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; v. 21.10.1931, StuW 1932, Sp. 492 [495]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12). Das Gut musste allerdings greifbar sein, also als Einzelheit ins Gewicht fallen; es durfte sich nicht derart „ins allgemeine“ verflüchtigen, dass es „nur als Steigerung des Goodwill des Unternehmens in Erscheinung“ trat (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [307]; ebenso bereits BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [157]). Maßgeblich war dafür die Frage, ob ein Erwerber des ganzen Betriebs im Hinblick auf das Gut einen entsprechend höheren Preis zahlen würde (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [308]).

Maßgeblichkeit: Ungeachtet der in § 13 EStG 1925 statuierten Bindung der stl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung bestand nach Ansicht des RFH damit

[Anschluss S. E 285]

strechtl. eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtl. (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260; BFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1083 [1085]). Wenn diese Aussage zunächst (in RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260) auch nur dahingehend zu verstehen war, dass für die handelsrechtl. aktivierungsfähigen Posten strechtl. Aktivierungspflicht bestand (s. EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 62), so hatte der RFH mit der Formulierung eigenständiger Kriterien zur Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ doch die Abkehr des StRechts vom Handelsrecht vollzogen (ebenso EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 66f.). Der weitere Schritt der Abkoppelung der stl. Aktivierungspflicht auch von der handelsrechtl. Aktivierungsfähigkeit folgte dann im Jahr 1931 (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [307]).

(2) Einkommensteuergesetz 1934

551

Rechtslage: Das EStG 1934 (RGL. I 1934, 1005) knüpfte für die stl. Gewinnermittlung in § 5 ebenfalls an die GoB an. Bereits in dieser Gesetzesfassung war „für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen“ war. Auch die neue Gesetzesfassung enthielt aber in § 5 Abs. 1 Satz 2 einen Vorbehalt hinsichtlich der Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6). Nach der Gesetzesbegründung sollte erreicht werden, dass die stl. Gewinnermittlung enger an die handelsrechtl. gebunden wurde, als dies wegen des Vorbehalts in § 13 Satz 2 EStG 1925 der Fall gewesen war. Hinsichtlich des neuen Vorbehalts in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 heißt es in der Gesetzesbegründung: „Diese Vorschriften [§ 4 Abs. 1, Abs. 3, § 6] schließen sich den kaufmännischen Bewertungsgrundsätzen mehr an als die entsprechenden Vorschriften [§ 12 Abs. 2, §§ 15 bis 21 EStG 1925] des EStG 1925.“ (RStBl. 1935, 9, 11).

Begriff Wirtschaftsgut: Gleichzeitig übernahm das EStG 1934 in den §§ 4, 6 und 7 den Begriff „Wirtschaftsgut“. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu: „Dieser Begriff, den die Rechtsprechung entwickelt hat, umfaßt Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art“ (RStBl. 1935, 9 [11]). Angesichts der von Rspr. und Schrifttum gefundenen Auslegung des Begriffs „Gegenstand“ in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1925 hätte es der Aufnahme dieses Begriffs in das Gesetz zwar nicht bedurft (aA BECKER, StuW 1934, Sp. 1241 [1264]); immerhin kann man darin aber die Zustimmung des Gesetzgebers zur Entwicklung der Rspr. in diesem Punkt erkennen und der Gesetzesformulierung insoweit klarstellende Funktion zubilligen.

Steuerliche Aktivierungspflicht: An der Definition eines aktivierungsfähigen und damit auch aktivierungspflichtigen (zur stl. Aktivierungspflicht vgl. RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 [623]; BLÜMICH, 2. Aufl. 1937, § 5 Rn. 8) Guts änderte sich durch das Inkrafttreten des EStG 1934 trotz der beabsichtigten engeren Anbindung der stl. Gewinnermittlung an die HBil. nichts. Weiterhin wurden die selbständige Bewertungsfähigkeit und der mehrjährige Nutzen für das Unternehmen als maßgeblich angesehen, wobei eine Begrenzung uferloser Aktivierung von Aufwendungen durch das Merkmal der „Greifbarkeit“ des erlangten Vorteils gefunden werden sollte.

RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 (623); BFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 (299); BLÜMICH, 2. Aufl. 1937, § 5 Rn. 8; KAEMMEL/BACCIOCCO, 2. Aufl. 1938, § 5 Rn. 9; OERMANN/MEUSCHEL, Grundriß der Einkommensteuer, 1949, 66.

Erstmals wurde die selbständige Bewertungsfähigkeit dahingehend konkretisiert, dass es genüge, wenn das betreffende Gut mit dem gesamten Betrieb veräußert werden könne (RFH v. 9.3.1938, RStBl. 1938, 551 [552]).

Der RFH berief sich zur Begründung nunmehr auf § 7 (RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 [299]) und damit auf die Nachfolgevorschrift des § 16 Abs. 2 EStG 1925, die die Regelungen über die AfA enthielt.

Maßgeblichkeit: Obwohl der neu gefasste § 5 eine engere Bindung der stl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. GoB gewährleisten sollte, hielt der RFH an der Auffassung fest, dass strechtl. eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtl. bestehe.

RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 (623); vgl. auch RFH v. 15.9.1937, RStBl. 1937, 1130.

552 (3) Einkommensteuergesetz 1947

Rechtslage: Das EStG 1947 war die Neubekanntmachung des EStG 1939, das im Hinblick auf die Gewinnermittlung keine Änderung gegenüber dem EStG 1934 enthielt.

Begriff Wirtschaftsgut: Der Begriff WG blieb weiterhin zentral für die stl. Aktivierung.

Steuerliche Aktivierungspflicht: Der OFH und später auch der BFH setzten die Rspr. des RFH fort.

BFH v. 28.2.1948, StuW 1948 II, Sp. 9 (10); v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl. III 1956, 349 (351); v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565; v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); ebenso BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 1963, §§ 4, 5 Rn. 305.

Dies geschah zunächst ebenfalls unter Berufung auf § 7 als Nachfolgevorschrift des § 16 Abs. 2 EStG 1925 (BFH v. 9.7.1953 – IV 8/53 U, BStBl. III 1953, 245), später dann unter Hinweis auf § 6.

BFH v. 15.4.1958 – I 27/57 U, BStBl. III 1958, 260; v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327 (328); v. 16.7.1964 – IV 33/60 U, BStBl. III 1964, 526 (527); ebenso BARSKE, DB 1964, 1569; BÖRNSTEIN, BB 1957, 553 (556); krit. jedoch bereits DÖLLERER, BB 1965, 1405.

In der Folge wurde der Begriff „Wirtschaftsgut“ und damit die Aktivierungspflicht weit ausgedehnt. So verlangte die Rspr. zB die Aktivierung eines verlorenen Zuschusses eines Unternehmers an die Gemeinde zum Ausbau einer Straße (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414), einmaliger größerer Instandhaltungsaufwendungen eines Mieters auf das gemietete Gebäude (BFH v. 4.7.1968 – IV 298/63, BStBl. II 1968, 681) sowie einer Zahlung eines ArbG an seine ArbN unter der Bedingung der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses für weitere fünf Jahre (BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289; vgl. nunmehr v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [846]). Hingegen verneinte sie eine Aktivierungspflicht für Zuschüsse eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens an seine Abnehmer aus Anlass der Stromumstellung zur Umstellung bzw. zum Umtausch elektrischer Geräte (BFH v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350) und für den Werbekostenzuschuss eines Buch- und Schallplattengroßhändlers an seine Abnehmer (BFH v. 9.10.1962 – I 167/62 U, BStBl. III 1963, 7).

Maßgeblichkeit: Die Rspr. des BFH war insoweit uneinheitlich. Teilweise war der BFH der Überzeugung, dass die vom RFH gefundene und von ihm über-

nommene Definition des WG den handelsrechtl. GoB bzw. der handelsrechtl. Definition des Vermögensgegenstands entspreche.

BFH v. 13.3.1956 – I 209/55 U, BStBl. III 1956, 149 (150); v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); vgl. aber BARSKE, DB 1964, 1569, der den Hinweis auf die kaufmännischen GoB für die Frage der stl. Aktivierung als „völlig neben der Sache“ liegend bezeichnete.

Gelegentlich berief sich der BFH demgegenüber auf die Bilanzierungsfähigkeit „nach den Grundsätzen des Steuerrechts“.

BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350 (351); v. 22.2.1962 – IV 58/59 U, BStBl. III 1962, 367 (368); krit. DÖLLERER, BB 1965, 1405.

In der Sache ist festzustellen, dass der BFH mit der Übernahme des Begriffs „Wirtschaftsgut“ und seiner Definition vom RFH dessen Abkehr vom Handelsrecht fortführte.

(4) Einkommensteuergesetz 1969

553

Rechtslage: Im EStG 1969 findet sich erstmals – in Anlehnung an den im Rahmen der Aktienrechtsreform 1965 neu geschaffenen § 153 Abs. 3 AktG – § 5 Abs. 2, der die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV verbietet. Außerdem wurde der Einleitungssatz des § 6 „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ...“ um den Relativsatz „... Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, ...“ ergänzt. Diese Änderungen waren die Folge der insbes. im Zuge der Aktienrechtsreform aufgetretenen Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der stl. Aktivierung, die, wie ein Vorlagebeschluss des VI. Senats (BFH v. 16.2.1968 – VI 239/65, BStBl. II 1968, 518) zeigte, auch den BFH ergriffen hatten. Sie sollten ua. klarstellen, dass der vom BFH zuletzt in stRspr. als zentrale Vorschrift über die Aktivierung herangezogene § 6 keine stl. Bilanzierungsvorschrift darstellte, sondern lediglich die Bewertung betrifft und sich die Bilanzierung dem Grunde nach allein aus den § 4 Abs. 1 und § 5 ergibt.

BTDrucks. 5/3187, 3; BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); GAIL, WPg 1969, 273 (274); NISSEN, DSStZ 1969, 129 (130); RAU, DB 1969, 676; THIEL, FR 1969, 165 (166); GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1994, 138 f.

Begriff Wirtschaftsgut: Auch in der Neufassung des EStG hielt der Gesetzgeber am Begriff „Wirtschaftsgut“ fest. Insbesondere übernahm er den Begriff in den neuen § 5 Abs. 2, obwohl § 153 Abs. 3 AktG, an den sich der Gesetzgeber insoweit anlehnte, von „immateriellen Anlagewerten“ sprach. Eine Abweichung hinsichtlich des Gegenstands der Aktivierung gegenüber dem Handelsrecht sollte damit aber nicht verbunden sein.

BTDrucks. 5/3187 Anlage 3 (Gegenäußerung der BReg. zur Stellungnahme des BRats); GAIL, WPg 1969, 273 (275 f.); NISSEN, DSStZ 1969, 129 (132); RAU, DB 1969, 676 (677).

Die Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ vermag demnach für die Aktivierungsfähigkeit nichts mehr auszusagen.

NISSEN, DSStZ 1969, 129 (132); ähnlich THIEL, FR 1969, 165 (167).

Ungeachtet dieser Tatsache hält der BFH an der – letztlich von ENNO BECKER und dem RFH stammenden (vgl. Anm. 550) – Begriffsbestimmung fest (s. auch Anm. 560 ff.).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Steuerlich aktivierungspflichtig sind nur solche Positionen, die nach den handelsrechtl. GoB aktivierungspflichtig oder je-

denfalls aktivierungsfähig (s. Anm. 501) sind (aA COSTEDE, *StuW* 1995, 115 [120]).

Maßgeblichkeit: Mit der Klarstellung, dass die stl. Aktivierungspflicht an die handelsrechtl. GoB anknüpft, sollte die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. durchgesetzt sein. Entsprechend beruft sich der BFH nunmehr in Entscheidungen, in denen die Aktivierungsfähigkeit einer Position umstritten ist, auf die handelsrechtl. GoB.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (381); v. 6.12.1978 – I R 35/78, BStBl. II 1979, 262 (263); v. 26.10.1987 – GrS 2/87, BStBl. II 1988, 348 (352).

554 bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs

Wie die Darstellung der Rechtsentwicklung der stl. Aktivierungsgrundsätze gezeigt hat (Anm. 550 ff.), diente der Begriff „Wirtschaftsgut“ zunächst dazu, eigenständige strechtl. Aktivierungsvoraussetzungen zu determinieren. Es galt der Grundsatz, dass, soweit die vom RFH gefundenen Kriterien des Begriffs WG erfüllt waren, stl. Aktivierungspflicht bestand. Entsprechend hob der RFH im Jahr 1939 eine Entscheidung der Vorinstanz wegen „Verkennung des Begriffs ‚Wirtschaftsgut‘“, auf (RFH v. 26.1.1939, RStBl. 1939, 553 [556]).

Seit Inkrafttreten des EStG 1969, das der – im Gesetz bereits seit 1925 festgelegten – Bindung der StBil. an die handelsrechtl. GoB Geltung verschaffen sollte, hat der Begriff „Wirtschaftsgut“ hingegen nur noch beschreibende Bedeutung. Steuerlich aktivierungspflichtig ist demnach, was nach den handelsrechtl. GoB aktivierungspflichtig oder jedenfalls aktivierungsfähig ist (LEY, *Der Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ und seine Bedeutung für die Aktivierung*, 2. Aufl. 1987, 112, 144); diese Positionen lassen sich stl. mit dem Terminus „Wirtschaftsgut“ beschreiben. Vereinzelt unternommene Bestrebungen, den Begriff WG von der Frage der Aktivierung zu trennen (COSTEDE, *StuW* 1995, 115 [117]), haben sich demgegenüber nicht durchsetzen können.

555 cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand

Die stl. Aktivierungsfähigkeit und -pflicht richtet sich, wie spätestens nach der Änderung des § 6 Abs. 1 durch das EStG 1969 geklärt ist, gem. Abs. 1 Satz 1 nach den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 553). Handelsrechtlich aktivierungsfähig sind gem. §§ 240, 241, 246 HGB Vermögensgegenstände. Der Begriff „Vermögensgegenstand“ umschreibt somit die nach Handelsrecht aktivierungsfähigen Positionen, der Begriff „Wirtschaftsgut“ die stl. aktivierungsfähigen Güter. Da sich beides nach den GoB richtet, müssen die Begriffe inhaltlich übereinstimmen.

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (352); v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); ebenso bereits BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); glA SCHULZE-OSTERLOH, *StuW* 1991, 284 (286); GLANEGGER, FS Schmidt, 1993, 145 (147); JANKE, *StuW* 1994, 214; WESTERFELHAUS, DB 1995, 885; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 40; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 93; aA MUJKANOVIC, BB 1994, 894 (895); COSTEDE, *StuW* 1995, 115 (116); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 303a.

Die Rspr. definiert die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ dabei zwar einheitlich, jedoch in der Weise, wie der RFH bereits den Begriff „Wirtschaftsgut“ bestimmt hatte (s. Anm. 556), nämlich als Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sonstige Vorteile, die der Bilan-

zierende sich etwas kosten lässt, die idR einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert haben und die einer selbständigen Bewertung fähig, also als Einzelheit greifbar sind.

StRspr.; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406 – Rn. 17; v. 5.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, 244 – Rn. 10; ebenso WESTERFELHAUS, DB 1995, 885 (886 f.); RAU, DStR 2006, 627 (628); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 304; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); vgl. auch BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 – Rn. 12.

Die – vom handelsrechtl. Schrifttum überwiegend für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands für erforderlich gehaltene – selbständige Verkehrsfähigkeit hält die Rspr. demgegenüber für verzichtbar und sieht es als hinreichend an, wenn das Gut zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); zust. GLANEGGER, FS Schmidt, 1993, 145 (148); BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 107; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 93; SCHREIBER, DStR 2005, 1351 (1353 mit Fn. 35); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 308 f.

Diese Rspr. wird im Schrifttum uE zu Recht kritisiert.

EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 247 ff.; COSTEDE, StuW 1995, 115 (116); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 41 ff.

Da Abs. 1 Satz 1 nunmehr unbestritten auf die handelsrechtl. GoB verweist, hat sich die Begriffsbestimmung der übereinstimmend zu definierenden Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ nach dem handelsrechtl. Verständnis des Begriffs „Vermögensgegenstand“ zu richten. Dieses erfordert nach wohl hM die Einzelveräußerbarkeit, nach aA jedenfalls die Einzelverwertungsfähigkeit oder Einzelvollstreckbarkeit eines Guts.

Überblick bei WINTER, BB 1996, 2083 (2084 ff.); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 93 ff.; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 24 ff.; SCHÜLKE, DStR 2010, 992 ff.; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (284 f.).

Die selbständige Bewertungsfähigkeit verbunden mit der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb reicht nach handelsrechtl. Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“ für die Aktivierungsfähigkeit hingegen nicht aus; die Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ durch die Rspr. in dieser Weise ist daher nicht unproblematisch (vgl. auch WASSERMEYER, DB 2001, 1053).

Einstweilen frei.

556–559

c) Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs

Schrifttum: BECKER, Zur Rechtsprechung, StuW 1928, Sp. 804.

aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung

(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit

560

Das heute noch nach Ansicht der Rspr. zentrale Merkmal des Begriffs „Wirtschaftsgut“ ist die selbständige Bewertungsfähigkeit.

BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., ju-

ris; ebenso WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 312; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 602.

Eine Position gilt dann als selbständig bewertungsfähig, wenn sie als Einzelheit von Bedeutung ist.

BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (543).

Maßgeblich ist die Verkehrsanschauung.

BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 (795); v. 20.6.1990 – I R 160/85, BStBl. II 1990, 913 (914); v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (543); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; zur Feststellung und Berücksichtigung abweichender Verkehrsanschauung in den neuen gegenüber den alten Bundesländern vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544).

Gelegentlich wird in diesem Zusammenhang auch gefordert, dass einmalige Aufwendungen vorliegen müssen, die sich eindeutig von anderen Aufwendungen abgrenzen lassen (BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 [795]).

Diese letztgenannte Ausgestaltung des Merkmals der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist uE jedoch in zweierlei Hinsicht kritisch zu sehen. Zum einen sind tatsächlich vom Stpfl. getätigte Aufwendungen gar nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG, so dass in Fällen, in denen der Stpfl. selbst keine Aufwendungen hatte, auf diese Weise keine weitere Klarheit geschaffen werden kann. Zum anderen sind auch alle Aufwendungen des Stpfl., die nicht zum Erwerb eines WG führen, klar und eindeutig abgrenzbar, so zB Aufwendungen für einen Werbefeldzug, für Personalkosten uÄ.

561 (2) Greifbarkeit

Das Erfordernis der Greifbarkeit ist kein eigenständiges Merkmal des Begriffs „Wirtschaftsgut“, sondern konkretisiert das Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit. Selbständig bewertungsfähig ist danach, was als Einzelheit greifbar ist, sich also nicht ins Allgemeine verflüchtigt und damit vom Geschäfts- oder Firmenwert abgrenzbar ist.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (307).

Häufig wird darauf abgestellt, ob ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens für das Gut ein besonderes Entgelt ansetzen würde.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15 (16); v. 10.5.1990 – IV R 41/89, BFH/NV 1991, 585; v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894 f.); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (308); ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 309.

Allerdings relativiert die Rspr. dieses Erfordernis selbst dahingehend, dass „im Falle der Veräußerung des Unternehmens eine nachvollziehbare Relation zwischen dem Vorhandensein des immateriellen Wirtschaftsguts und der Höhe des Kaufpreises“ bestehen müsse (BFH v. 22.3.1989 – II R 15/86, BStBl. II 1989, 644 [645]; v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15 [16]) und es nicht darauf ankommen soll, ob bei dem Verkauf des Unternehmens das Gut einzeln

bewertet wird; es soll ausreichen, dass eine solche Bewertung möglich wäre (BFH v. 22.3.1989 – II R 15/86, BStBl. II 1989, 644 [645]).

Damit wird diese letztgenannte Umschreibung des Merkmals der Greifbarkeit aber ausgesprochen unscharf; eine besondere Aussagekraft kommt ihr nicht mehr zu.

(3) Vorliegen von Aufwendungen

562

Nach der Rspr. des BFH setzt das Vorliegen eines WG weiter voraus, dass es sich um einen Vorteil handelt, dessen Erlangung der Stpfl. sich etwas kosten lässt.

BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962).

Daraus ist uE aber nicht zu schließen, dass der Stpfl. tatsächlich Ausgaben getragen haben muss (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 309a). Es muss vielmehr ausreichen, dass ein ordentlicher Kaufmann für die Erlangung des Vorteils etwas aufwenden würde (in diesem Sinne auch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 18). In dieser Allgemeinheit kommt dem Merkmal allerdings eine Abgrenzungsfunktion praktisch nicht mehr zu (ebenso HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 601).

(4) Mehrjähriger Nutzen

563

Nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG ist die Erbringung eines mehrjährigen Nutzens durch den Vorteil (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 309b; krit. zu diesem Merkmal auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 600). Die frühere Rspr. hatte zwar gefordert, dass ein Vorteil, um als WG qualifiziert werden zu können, einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert für das Unternehmen haben müsse (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14). Dieses Abgrenzungsmerkmal wird aber von der neueren Rspr. zu Recht nicht mehr aufgegriffen.

BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; etwas einschränkend bereits BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879): „... in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen ...“.

Insofern wird zu Recht der Umkehrschluss aus § 7 Abs. 1 Satz 1 gezogen (so KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 309b).

(5) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb

564

Das Merkmal der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb ist kein Abgrenzungsmerkmal in dem Sinne, dass es WG gegenüber Nicht-WG auszeichnet. Es handelt sich hier vielmehr um ein „negatives Merkmal“, das lediglich besagen soll, dass die selbständige Verkehrsfähigkeit, Vererblichkeit, Verwertungsfähigkeit oder Vollstreckungsfähigkeit für das Vorliegen eines WG nicht erforderlich ist (s. auch Anm. 555).

bb) Kritik

565

Nachdem sich das Vorliegen von Aufwendungen sowie der mehrjährige Nutzen eines Guts nicht als tragfähige Kriterien der Abgrenzung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ erwiesen haben und das Erfordernis der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb als ein solches Abgrenzungskriterium gar nicht gedacht ist, ver-

bleibt es für die Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ allein bei dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit.

Lediglich die selbständige Bewertungsfähigkeit als Kriterium des Begriffs WG erwähnt BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394). Im Einzelnen ebenso JANKE, *StuW* 1994, 214 (221); glA wohl schon BECKER, *StuW* 1928, Sp. 809 (832 f.).

Allerdings ist auch das Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit, selbst in der Konkretisierung durch das Merkmal der Greifbarkeit, bislang unscharf geblieben (ebenso JANKE, *StuW* 1994, 214 [220]). Weder der Gedanke der Abgrenzbarkeit des Vorteils vom Geschäfts- oder Firmenwert noch der der Berücksichtigung des Vorteils im Kaufpreis bei der gedachten Übertragung des gesamten Unternehmens lassen eindeutige Entscheidungen darüber zu, ob eine Position als WG zu qualifizieren ist oder nicht. Die Einordnung eines Guts als WG hängt vielmehr in hohem Maße von subjektiven Einschätzungen ab (ähnlich schon TIEDCHEN, *Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht*, 1991, 61). Letztlich verbleibt es damit dabei, dass als WG anzusehen ist, was nach der Verkehrsanschauung als selbständig bewertungsfähig angesehen wird.

566–569 Einstweilen frei.

d) Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten

Schrifttum: WATERMEYER, *Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz*, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; SCHULZE-OSTERLOH, *Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip*, MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), *Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften*, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; VEIT, *Die Funktionen von Bilanzierungshilfen*, DB 1992, 101; MARX, *Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte*, BB 1994, 2379; BETSCHE/BETSCHKE, *Bilanz- und steuerrechtliche Konsequenzen der Einführung des Euro*, DStR 1998, 1805; HAKENBERG, *Das Euro-Einführungsgesetz*, BB 1998, 1491; TIEDTKE/HECKEL, *Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung*, DStR 2001, 145.

aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Schrifttum: ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) e.V., *Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view*, DStR 1999, 2135; KÖHLER, *Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht*, 2003; HOFFMANN, *Kfz-Steuer als Rechnungsabgrenzungsposten?*, *StuB* 2010, 81; TIEDCHEN, *Keine Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlung von Kraftfahrzeugsteuer?*, *FR* 2010, 160.

570 (1) Begriff

Aktive RAP sind gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Ausgaben, die vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Es handelt sich hier um sog. transitorische RAP im engeren Sinne (vgl. auch Anm. 534, 2171). Diese Ausgaben werden als RAP aktiviert, so dass eine Gewinnauswirkung zunächst nicht eintritt. Der RAP wird in dem VZ aufgelöst, dem der Aufwand wirtschaftlich zugehört. In diesem Jahr tritt die Gewinnauswirkung ein. Damit wird dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung Genüge getan (vgl. Anm. 2161).

Häufig kommen aktive RAP bei Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte, die in der Bilanz als solche nicht ausgewiesen werden dürfen (s. Anm. 540), vor. Typische Anwendungsfälle für aktive RAP sind zB voraus-

gezahlte Miete und vorausgezahlte Versicherungsprämien. Das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts ist aber nicht zwingend erforderlich, RAP können daher zB auch für vorausgezahlte Kfz-Steuer, Abwassergebühren und Kammerbeiträge gebildet werden.

Hinsichtlich der vorausgezahlten Kfz.-Steuer ist die Möglichkeit der Bildung eines RAP allerdings in neuerer Zeit in Zweifel gezogen worden; vgl. FG Thüringen v. 25.2.2009 – I 443/06, EFG 2009, 1738, aufgehoben durch BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; HOFFMANN, StuB 2010, 81; TIEDCHEN, FR 2010, 160.

(2) Abgrenzung

571

Rechnungsabgrenzungsposten erfüllen nicht die Voraussetzungen, die nach der Rspr. an ein WG zu stellen sind. Als reine Verrechnungsposten, die der periodengerechten Verteilung von Aufwand dienen, sind sie nicht selbständig bewertungsfähig, sondern lediglich berechenbar (str., zum Streitstand vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 102 ff.). Überschneidungen kann es daher nicht geben. Eine Position kann entweder die Voraussetzungen eines WG oder die eines aktiven RAP erfüllen, niemals aber beide.

Ebenso BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 (877); ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) e.V., DStR 1999, 2135 (2140); SCHUBERT/KRÄMER in Beck BilKomm IX. § 250 HGB Rn. 14; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 801; TRÜTZSCHLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 250 HGB Rn. 53; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 241; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 720; aA BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 131; KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138. Weitere Nachw. zum Streitstand bei TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 36.

bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen

Schrifttum: KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, Teil I, StBp. 1998, 320, Teil II, StBp. 1999, 8; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81.

(1) Begriff

572

Geleistete Anzahlungen sind Zahlungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts auf noch ausstehende Lieferungen oder Leistungen des anderen Vertragsteils (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315]). Die Zahlung müsste mangels aktivierungsfähigen Gegenpostens eigentlich zu einer Vermögensminderung führen, was jedoch gegen den Grundsatz der Erfolgsneutralität des schwebenden Geschäfts bis zur Beendigung des Schwebezustands verstieße. Daher wird der Abgang des Bar- oder Buchgelds durch die Aktivierung der geleisteten Anzahlung buchmäßig ausgeglichen (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315]; KÖHLER, StBp. 1998, 320 [324]). Auch geleistete Anzahlungen sind also Verrechnungsposten, die der Neutralisierung von Ausgaben dienen (ebenso SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [660]); zur Abgrenzung von den transitorischen RAP im engeren Sinne vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 43 ff.).

(2) Abgrenzung

573

Nach wohl hM verkörpern geleistete Anzahlungen den Anspruch auf die ausstehende Lieferung oder Leistung. Da dieser Anspruch selbständig bewertungsfähig ist, sind geleistete Anzahlungen nach dieser Ansicht folglich als WG anzusehen.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 145; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 53; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 731; ähnlich KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 „Vermögenswert“.

Damit ist es erforderlich, eine Abgrenzung zwischen der Aktivierung als WG und als geleistete Anzahlung vorzunehmen. Die hM geht insoweit offenbar von einem Vorrang der Aktivierung als geleistete Anzahlung aus.

Abweichend von der hM bilden geleistete Anzahlungen uE jedoch nicht den Anspruch auf die ausstehende Lieferung oder Leistung ab, sondern stellen ebenso wie aktive RAP lediglich Verrechnungsposten dar. Dies ergibt sich schon aus der identischen Funktion der Posten: Ebenso wie die Aktivierung eines RAP dient die Aktivierung einer geleisteten Anzahlung der Neutralisierung einer Vorleistung, die nach den GoB nicht erfolgswirksam werden darf. Folgte man der hM, wären geleistete Anzahlungen darüber hinaus auf einen geringeren Wert, ggf. sogar auf Null, abzuschreiben, wenn die Gegenleistung nicht mehr werthaltig ist (so in der Tat KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 146; für eine „aktive Wertberichtigung“ der Anzahlung hingegen KÖHLER, StBp. 1998, 320 [324]; für die Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf geleistete Anzahlungen KÖHLER, StBp. 1999, 8 [9]). Damit wäre jedoch die Neutralisierung der Zahlung ganz oder teilweise wieder aufgehoben. Geboten wäre in diesem Fall vielmehr die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die indes durch Abs. 4a untersagt wird und deren wirtschaftliches Ergebnis uE auch nicht auf dem Umweg der Abschreibung einer geleisteten Anzahlung erreicht werden kann.

cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen

574 (1) Begriff

Bilanzierungshilfen sind Aktivierungswahlrechte, die dem Bilanzierenden gewährt werden, um den Ausweis eines Verlusts über einen gewissen Zeitraum hinweg vermeiden zu können. Die der Bilanzierungshilfe zugrunde liegende Ausgabe ist handelsrechtl. weder ein Vermögensgegenstand noch ist dafür die Bildung eines aktiven RAP möglich oder geboten (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 650). Die zeitliche Begrenzung der durch die Bilanzierungshilfe angebotenen Erleichterung ergibt sich daraus, dass diese idR innerhalb einer gesetzlich festgelegten Zeit (häufig vier Jahre) aufzulösen ist. Bilanzierungshilfen sind allerdings durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) weitgehend abgeschafft worden. Zu den Bilanzierungshilfen gehört zB die nach Art. 44 EGHGB gegebene Möglichkeit, selbst geschaffene immaterielle WG des AV, die mit der Währungsumstellung auf den Euro zusammenhängen (zB Datenverarbeitungsprogramme), zu aktivieren.

BETSCHKE/BETSCHKE, DStR 1998, 1805 (1808); HAKENBERG, BB 1998, 1491 (1494).

Für KapGes. ist ferner die aktive Steuerabgrenzung gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB zu nennen.

Nach Auffassung des BFH stellt auch ein handelsrechtl. phasengleich aktivierter Dividendenanspruch (s. Anm. 621) eine Bilanzierungshilfe dar (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [637]). Dem steht uE jedoch entgegen, dass der Ansatz einer Bilanzierungshilfe typischerweise ausdrücklich gesetzlich zugelassen und mit einer festen Abschreibungsregelung sowie für KapGes. mit einer Ausschüttungssperre verbunden ist (krit. insoweit auch HOFFMANN, DStR 2000, 1809 [1812]).

(2) Bilanzierung

575

Bilanzierungshilfen dürfen in der StBil. grds. nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 530).

Ausnahmen sind bestimmte Bilanzierungshilfen eigener Art, nämlich das gem. § 17 Abs. 4 DMBilG zu aktivierende Sonderverlustkonto aus Rückstellungsbildung, das nach § 24 Abs. 5 DMBilG von Mutterunternehmen, die Schuldner einer Ausgleichsforderung gem. § 24 Abs. 1 DMBilG sind, zu aktivierende Beteiligungsentwertungskonto sowie die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des AV gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DMBilG. Diese drei Posten waren gem. § 50 DMBilG in die stl. Eröffnungsbilanz zu übernehmen und wirken sich wegen des Bilanzenzusammenhangs auch auf die StBil. der folgenden VZ aus (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 317; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 603).

(3) Abgrenzung

576

Die einer Bilanzierungshilfe zugrunde liegende Zahlung ist regelmäßig nicht als WG zu qualifizieren, so dass die Notwendigkeit der Abgrenzung entfällt. Allein die Bilanzierungshilfe nach § 31 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DMBilG betrifft die Aufhebung des Verbots der Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV (s. Anm. 536); auch hier ist aber eine Abgrenzung nicht erforderlich, da die Bilanzierungshilfe nicht in Konkurrenz zur Aktivierung des WG tritt, sondern nur die Überwindung eines eigentlich bestehenden Aktivierungsverbots zur Folge hat.

(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert

577

Schrifttum: TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, 1277; MUJKANOVIC, Die Bilanzierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuB 2010, 167; VELTE, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93; KÜTING/GRAU, Die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die bilanzanalytische Strukturbilanz, DStR 2012, 1241.

Begriff: Der Geschäfts- oder Firmenwert ist die Differenz zwischen der Summe der einzelnen materiellen und immateriellen WG abzüglich der Schulden (Substanzwert) und dem Gesamtwert eines gewerblichen Unternehmens. Er resultiert aus den Ertragsaussichten des Unternehmens, die sich aufgrund bestimmter Vorteile, wie etwa dem Ruf und der Organisation des Unternehmens, der Qualifikation der ArbN u.Ä. ergeben.

BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771 (772); TIEDTKE/HECKEL, DStR 2001, 145; KÜTING/GRAU, DStR 2012, 1241 (1244); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 455; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 613; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 720; WEBER-GRELET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 221.

Rechtsnatur: Beim Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich damit um einen einzigartigen, mit anderen Bilanzpositionen nicht vergleichbaren Posten, dessen bilanzielle Einordnung nicht einheitlich beurteilt wird. Die Rspr. sowie die wohl hM im stl. Schrifttum qualifizieren den Geschäfts- oder Firmenwert als immaterielles WG.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (458); v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 (925);

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 616; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 721 f.; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 222.

Im handelsbilanzrechtl. Schrifttum war die Rechtsnatur des Geschäfts- oder Firmenwerts hingegen umstritten (vgl. die Nachweise bei VELTE, *StuW* 2010, 93 [95]; KÜTING/GRAU, *DStR* 2012, 1241 [1244]).

Bilanzierung: Der Streit kann hier unentschieden bleiben, da das StRecht, wie sich in § 7 Abs. 1 Satz 3 zeigt, jedenfalls fingiert, dass der Geschäfts- oder Firmenwert ein immaterielles WG sei.

GIA WATERMEYER, *Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz*, 1991, 94; TIEDTKE/HECKEL, *DStR* 2001, 145 (146).

Gleiches gilt seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, *BGBI. I* 2009, 1102) auch für das Handelsbilanzrecht, da § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB nunmehr bestimmt, dass der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt. Auch hier liegt eine Fiktion vor.

MUJKANOVIC, *StuB* 2010, 167 (168); VELTE, *StuW* 2010, 93 (95); KÜTING/GRAU, *DStR* 2012, 1241 (1244).

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist damit sowohl handels- wie auch strechtl. ohne Rücksicht auf die zutreffende bilanzielle Einordnung zu aktivieren (KÜNKELE/ZWIRNER, *DStR* 2009, 1277 [1280]; KÜTING/GRAU, *DStR* 2012, 1241 [1244]). Für den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert besteht ein Aktivierungsverbot. Für das Handelsrecht folgt dies im Umkehrschluss aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; für das StRecht aus Abs. 2 (für das Handelsrecht im Ergebnis ebenso MUJKANOVIC, *StuB* 2010, 167; VELTE, *StuW* 2010, 93 [94], die diese Rechtsfolge aber – jedenfalls auch – der Regelung des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB entnehmen).

578–579 Einstweilen frei.

e) Arten von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: Voss, *Steuerbilanzielle Behandlung von PC-Software*, *FR* 1989, 358; EISOLT, *Förderung von Softwareinvestitionen in den neuen Bundesländern*, *DStR* 1994, 233; HERZIG/A. SÖFFING, *Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten*, *WPg* 1994, 601, 656; KESSLER, *Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten*, *DB* 1998, 1341; WÜBBELSMANN, *Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain – Oder: Nachts sind alle Katzen grau*, *DStR* 2005, 1659; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, *Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht*, *FR* 2006, 109.

aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens

Schrifttum: FORSTER, *Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten*, *WPg* 1988, 321; WRIEDT/WITTEN, *Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten*, *DB* 1991, 1292; HÄUSELMANN, *Zur Bilanzierung von Investmentanteilen, insbesondere von Anteilen an Spezialfonds*, *BB* 1992, 312; KOLBINGER, *Bilanzsteuerliche Fragen bei der Ersteigerung von Grundstücken durch Grundpfandgläubiger*, *BB* 1993, 2119; WESTERFELHAUS, *Die bilanzrechtliche Behandlung von „Musterprodukten“ im Einzelhandel*, *DStR* 1997, 1220; HRUSCHKA, *Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten*, *DStR* 2003, 1559; WEHRHEIM, *Vorfürprodukte: Anlage- oder Umlaufvermögen?*, *BB* 2003, 2508; DRÜEN/KRUMM, *Pflicht und Kür: Über Buchführung, Bilanzierung und Gewinnermittlung bei gewerblichem Grundstückshandel*, *FR* 2004, 285; JAKOB/KOBOR, *Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines Pfandkreislaufs*, *DStR* 2004, 1596; STRECK/BINNEWIES, *Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshan-*

delsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; HOMMEL/WOLF, Emissionshandel im handelsrechtlichen Jahresabschluss – eine kritische Würdigung des Entwurfs der IDW Stellungnahme vom 2.3.2005, BB 2005, 1782; KANZLER, Kies im Einkünfteualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; HOFFMANN, Die Zuordnung von Grundbesitz zum Anlage- oder Umlaufvermögen, StuB 2008, 285; KÜSPERT, Die bilanzielle Beurteilung des Pfandkreislaufs, FR 2008, 710; VON TWICKEL, Und ewig (?) rauschen die Wälder, FR 2008, 612; WITTWER, Auf der Suche nach dem Holz im Wald, FR 2008, 617; KUSSMAUL/HUWER, Die Widerspruchlosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; BEHRENS/RENNER, Kein Wechsel vom Anlage- in das Umlaufvermögen bei Grundstücksverkäufen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1458; SCHOTHÖFER, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746.

(1) Allgemeines

580

Die Unterscheidung zwischen AV und UV ist auf das BV beschränkt. PV kann demgegenüber nie dem AV (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/80, BStBl. II 1990, 27 [28]) – aber auch nicht dem UV – zugerechnet werden.

(2) Begriff des Anlagevermögens

581

Nach der auch für das StRecht nutzbar zu machenden Definition des § 247 Abs. 2 HGB gehören zum AV diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (59); v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191 – Rn. 19, rkr.; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); HOFFMANN, StuB 2008, 285; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); BEHRENS/RENNER, DStR 2013, 1458 (1461).

„Dauernd“ iSd. der Definition des AV darf nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden, sondern bedeutet, dass der betreffende Gegenstand zum mehrmaligen Gebrauch und – im Unterschied zum UV – nicht zum alsbaldigen Verbrauch bzw. zur alsbaldigen Veräußerung gedacht ist.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609a; WITTWER, FR 2008, 617 (620); KUSSMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 (2474); BEHRENS/RENNER, DStR 2013, 1458 (1461); vgl. auch HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.).

Allein die Absicht des Stpfl., einen Gegenstand nach Beendigung der dauerhaften Nutzung für betriebliche Zwecke zu veräußern, führt nicht zur Annahme von UV.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289 (294); vgl. auch BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10 (Zuchtsauen, die aus Wirtschaftlichkeitsgründen aus dem Zuchtbetrieb genommen und geschlachtet werden).

Auch der Umstand, dass bestimmte WG eine nur begrenzte Nutzungsdauer haben, führt nicht dazu, anzunehmen, dass sie nicht zum dauerhaften Einsatz im Betrieb gedacht seien (so Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr., für Hühner, deren Legeperiode 38 Wochen betrug).

In Anlehnung an die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB lassen sich als Beispiele für AV bestimmte immaterielle WG (Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten), Sachanlagen (Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten ein-

schließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Anlagen im Bau) und Finanzanlagen (Anteile an verbundenen Unternehmen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Wertpapiere des AV, sonstige Ausleihungen) nennen.

Bodenschätze gehören zum AV, solange sie noch nicht abgebaut sind (BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rn. 21).

Auch Nutzungsrechte zählen regelmäßig zum AV (KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [288]). Allerdings hält der BFH es für möglich, dass ein Nutzungsrecht derjenigen Poolmitglieder, die Brunneneinheitsleergut verwenden, an den Mehrrücknahmen besteht und meint, dass dieses Nutzungsrecht dem UV zuzurechnen sei (BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Rn. 38). Dem wird jedoch zu Recht entgegengehalten, dass nicht ersichtlich sei, dass sich dieses Nutzungsrecht durch die Auslieferung des Leerguts verbräuche; vielmehr stellt es die – dauerhafte – Rechtsgrundlage für die Berechtigung des betreffenden Poolmitglieds zur Weiterüberlassung des Leerguts dar (SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746 [1749]).

Insbesondere durch den technischen Fortschritt entstehen allerdings zunehmend WG, die nur schwer unter einen der in der Bilanzgliederung genannten Posten zu subsumieren sind, und die wegen ihrer Bestimmung, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen, als AV anzusehen sind, zB Websites und Internet-Domains.

Zur Qualifikation als WG Anm. 1870 und 1760 „Internet-Domain-Adresse“ und „Internet-Website“; vgl. auch WÜBELSMANN, DStR 2005, 1659 (1660).

In besonders gelagerten Fällen können auch Positionen, die in aller Regel zum AV zählen, dem UV zuzurechnen sein.

Beispiele: Grundstücke gehören zwar typischerweise zum AV, bei Unternehmen, die gewerblichen Grundstückshandel betreiben, sind sie jedoch grds. Teil des UV (BFH v. 26.7.2001 – X B 5/01, nv., juris; v. 6.3.2007 – IV B 118/05, BFH/NV 2007, 1128; DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685; KUSSMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 [2473]); zu Ausnahmen davon Nds. FG v. 19.1.2000 – 2 K 699/97, EFG 2000, 615, rkr.); ebenso von Banken ersteigerte Grundstücke (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/94, BStBl. II 1995, 336; KOLBINGER, BB 1993, 2119). Werkzeuge sind in aller Regel AV, nicht jedoch, wenn sie nur zur Durchführung eines Auftrags angeschafft wurden und dabei in verhältnismäßig kurzer Zeit technisch oder wirtschaftlich verbraucht sind (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; KÖHLER, StBp. 2009, 232 [234]; ähnlich HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609a; KUSSMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 [2473] für Stahlformen). Kraftfahrzeuge sind regelmäßig WG des AV; nicht hingegen im Betrieb eines Autohändlers, der sie zur alsbaldigen Veräußerung vorgesehen hat (KUSSMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 [2472]).

Zu dem in der Bilanzgliederung unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 577; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. und II.4 HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

582 (3) Begriff des Umlaufvermögens

Zum UV gehören alle Gegenstände, die nicht als AV anzusehen sind, sondern die dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht zu werden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518

(521); Nds. FG v. 15.8.2012, EFG 2012, 2191 – Rn. 19; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59 f.); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); SCHOTHÖFER, DSStR 2013, 1746 (1747).

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB sind Beispiele für das UV Vorräte (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren), Forderungen, Wertpapiere, soweit sie nicht zum AV zählen (Anteile an verbundenen Unternehmen, sonstige Wertpapiere), Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

Zum UV gehört auch das Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten (FG Thür. v. 26.10.2011 – 4 K 927/10, EFG 2012, 1429, rkr.; Sächs. FG v. 16.5.2012 – 8 K 1355/10 – Rn. 12 nv., juris, rkr.).

Wie auch im Rahmen des AV (Anm. 581) führt die wirtschaftliche Entwicklung dazu, dass auch über die Qualifikation von nicht in der Bilanzgliederung genannten Posten zu entscheiden ist. Dem UV sind nach hM zB Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (s. auch Anm. 1824) zuzurechnen.

STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1119 f.); HOMMEL/WOLF, BB 2005, 1782 (1783); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.).

Auch Positionen, die typischerweise zum UV zählen, können uU dem AV zuzurechnen sein.

Beispiele: Die Waren eines Händlers sind grds. UV, dies gilt hingegen nicht, soweit – und solange – sie der Demonstration dienen, wie etwa Musterhäuser eines Fertighausherstellers (vgl. BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986; v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 – Rn. 14; KÖHLER, StBp. 2009, 232 [234]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609a), Vorführwagen eines Autohändlers (vgl. BFH v. 9.5.1996 – III R 198/90, BFH/NV 1997, 148 mwN; v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 – Rn. 14; vgl. auch WEHRHEIM, BB 2003, 2508; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609a) oder Musterküchen eines Möbelhändlers (WESTERFELHAUS, DSStR 1997, 1220 [1221]).

Zu den in der Bilanzgliederung unter § 266 Abs. 2 B.I.4. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

(4) Abgrenzung

583

Maßgeblich für die Abgrenzung ist die Zweckbestimmung.

BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191 – Rn. 19, rkr.; ADS VI. § 247 HGB Rn. 110 ff.; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); JAKOB/KOBOR, DSStR 2004, 1596 (1597); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); KUSSMAUL/HUWER, DSStR 2010, 2471 (2472); BEHRENS/RENNER, DSStR 2013, 1458 (1462); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 703.

Diese hängt von dem Willen des Stpfl. ab und ist somit eine innere Tatsache; sie muss allerdings anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sein.

BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); Nds. FG v. 15.8.2012, EFG 2012, 2191 – Rn. 19; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609b; HOFFMANN, StuB 2008, 285 (288); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233 f.). Für den Vorrang der objektiven Gegebenheiten gegenüber dem subjektiven Willen des Stpfl. hingegen HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (114).

Insbesondere die Eigenart des Geschäftsbetriebs kann ein Indiz für die Zuordnung eines Gegenstands zum AV oder UV sein (BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744 [745]; v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 [708]).

Jedoch muss uU auf eine Vielzahl von Indizien zurückgegriffen werden.

Beispiele: Bei der Beurteilung, ob ein Fernsehrecht eines Fernsehsenders zum AV oder zum UV gehört, kommt es maßgeblich darauf an, ob der Sender eine einmalige oder mehrmalige Ausstrahlung der Sendung beabsichtigt. Indizien für die Zweckbestimmung können dabei die Höhe der Produktionskosten oder AK, der Aktualitätsbezug, die Qualität der Sendung, das Parallelprogramm anderer Sender sowie die Sendezeit der Erstaussstrahlung sein (vgl. HERZIG/A. SÖFFING, WPg 1994, 601 [606]; s. auch FORSTER, WPg 1988, 321 [322 f.]; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293 f.]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 397 f.). Filmrechte gehören zum AV des Filmherstellers, wenn sie zeitlich und örtlich begrenzt zur alleinigen Verwertung überlassen werden, und zum UV, wenn das Filmrecht endgültig einem Dritten überlassen wird (vgl. Anm. 1824; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [322]; s. auch HRUSCHKA, DSr 2003, 1559 [1561 f.]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 395). Wie zu entscheiden ist, wenn der Film nur in einem einmaligen Akt „Lizenzvergabe“ verwertet oder so langfristig zur Nutzung überlassen wird, dass eine Anschlussverwertung nur einen sehr geringen wirtschaftlichen Wert hat, ist noch nicht abschließend geklärt (vgl. FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, aufgehoben durch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156). Zur Beurteilung von Aktien vgl. Hess. FG v. 18.11.1999 – 4 K 6280/97, EFG 2000, 251, rkr.; zu Investmentanteilen vgl. HÄUSELMANN, BB 1992, 312 (318); zu Leergut DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57; KÜSPERT, FR 2008, 710 (715); zu stehendem Holz, stehender Ernte sowie Dauerkulturen (Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen) BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (973); WITTMER, FR 2008, 617 (620); zu Waldbestand auch von TWICKEL, FR 2008, 612 (613).

Ohne Bedeutung ist hingegen die Art der Finanzierung eines Gegenstands (BFH v. 24.1.1990 – I R 54/86, BFH/NV 1991, 406 [408]).

Ein Gegenstand kann innerhalb eines Unternehmens seinen Charakter als AV oder UV ändern (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 704; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 609d).

Beispiele: Ein Gegenstand des AV wird zu UV, wenn der Stpfl. sich entschließt, ihn zu veräußern und dementsprechende Schritte einleitet, indem er zB den Gegenstand an einen Händler zur Veräußerung übergibt oder einen Makler beauftragt, Verkaufsverhandlungen zu führen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 61/84, BFH/NV 1988, 24 [25 f.]; v. 23.5.1990 – III R 192/85, BFH/NV 1990, 734 [736]; vgl. aber auch BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 [290]; BEHRENS/RENNER, DSr 2013, 1458 [1462]). Keine Umwidmung von AV zu UV findet hingegen statt, wenn der Betrieb oder Betriebsteil, dem die WG zuzuordnen sind, veräußert werden soll (BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58). Ungeförderte Rohstoffe dienen der künftigen, dauerhaften Nutzung und gehören daher zum AV; werden sie aber aufgeschlossen, so werden sie zu UV (KANZLER, DSr 2007, 1101 [1104]).

584 (5) Bedeutung der Abgrenzung

Die Abgrenzung zwischen AV und UV hat Bedeutung für die Bilanzierung eines Gegenstands dem Grunde nach sowie für seine Bewertung; sie ist aber auch in Bereichen des StRechts von Bedeutung, die nicht unmittelbar die Bilanzierung betreffen.

Bilanzierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Abs. 2 verbietet den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV, nicht solcher des UV.

Bewertung: § 6 unterscheidet in Nr. 1 – iVm. § 7 – und Nr. 2 für die Bewertung von WG ua. nach solchen des AV und solchen des UV. §§ 7d und 7f enthalten weitere Sonderregeln für bestimmte WG des AV.

Reinvestition: § 6b begünstigt die Veräußerung bestimmter WG des AV insoweit, als die darin enthaltenen stillen Reserven unter bestimmten Bedingungen auf eine Reinvestition übertragen werden können (vgl. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Das WG darf vor der Veräußerung noch nicht zu UV geworden sein (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Sonderabschreibungen werden teilweise nur für bestimmte WG des AV gewährt (vgl. zB § 2 FördG). Sonderabschreibungen nach § 4 FördG können hingegen auch auf Herstellungsarbeiten an Gebäuden des UV vorgenommen werden (BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518).

Investitionszulagen werden ebenfalls nur für bestimmte WG des AV gewährt (vgl. § 2 InvZulG 2010).

Investitionsabzugsbetrag: Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g wird nur für WG des AV gewährt.

bb) Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Schrifttum: STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; SCHULZE-OSTERLOH, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; KÄHLERT/LANGE, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994, 2379; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997; REHM/LINDAUER, Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen für die Leasingbranche, BB 2000, Beilage 5, 21; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; LUFT, Möglichkeiten der Weiterentwicklung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG, DStR 2012, 57.

(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts

585

Materielle WG sind körperliche Gegenstände, also Sachen iSd. § 90 BGB, Bestandteile von Sachen iSd. § 93 BGB, Zubehör iSd. § 97 BGB

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512); v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (423); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 332.

und Tiere iSd. § 90a BGB (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 332; aA CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 63).

Das HGB nennt in der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A.II. als Sachanlagen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen und die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als materielle WG werden somit auch grundstücksgleiche Rechte, also solche Rechte, die nach bürgerlichem Recht wie Grundstücke behandelt werden, angesehen, obwohl sie nicht körperlich sind.

So insbes. für das Erbbaurecht KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1061; BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 (72); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (288); anders

aber für das Bergwerkseigentum BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rn. 7.

Ebenfalls zu den materiellen WG zählen die unter § 266 Abs. 2 B.I. HGB genannten Vorräte, nämlich Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren.

Bodenschätze, soweit sie nicht als unselbständige Teile des Grundstücks, auf dem sie sich befinden, anzusehen sind (s. Anm. 609), sind gleichfalls materielle WG.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rn. 10; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 464; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Bodenschätze“.

Auch Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere, werden teilweise als materielle, teilweise als besondere Gruppe „monetärer“ WG, nicht jedoch als immaterielle WG angesehen.

Materielle WG: BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 531; besondere Art der immateriellen WG: KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (614); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 604; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 6 f.; KÜTING/ULRICH, DStR 2001, 953 (954).

Zu den unter § 266 Abs. 2 A.II.4. und B.I.4. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

586 (2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

Immaterielle WG sind unkörperliche Güter

BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (423); v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 – Rn. 15; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 531.

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A.I. HGB gehören zu den immateriellen WG Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten. Auch unfertige Leistungen können zu den immateriellen WG gehören (vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [321]; aA SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [658]).

Nutzungsrechte sind ebenfalls regelmäßig immaterielle WG.

BFH v. 20.10.2011 – VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262 (263); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (288); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 586. Vgl. zu den grundstücksgleichen Rechten aber Anm. 585.

Nicht zu den immateriellen WG, obgleich auch unkörperlich, zählt man Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere (vgl. Anm. 585). Dies hat seinen Grund darin, dass das Gesetz – wie sich etwa an dem in Abs. 2 ausgesprochenen Aktivierungsverbot zeigt – immaterielle WG als besonders unsichere Werte betrachtet, eine Einschätzung, die auf die genannten finanziellen WG nicht zutrifft, da sich ihre Werthaltigkeit in aller Regel ebenso leicht feststellen lässt wie die körperlicher Güter. Im Hinblick auf die danach bestehende Dreiteilung der WG in materielle, immaterielle und finanzielle WG kann man immaterielle WG auch als unkörperliche, nicht monetäre WG beschreiben, wobei Monetarität bedeutet, dass sie dem Unternehmen im finanziellen und nicht im operativen Bereich dienen.

VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 7; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELL-

SCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2001, 989 (990); KÜTING/ULRICH, DStR 2001, 953 (954), alle für Vermögensgegenstände.

Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz stellen hingegen immaterielle WG dar (HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2008, 109 [113]).

Zu dem unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 577; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

(3) Abgrenzung

587

Grundsatz: Die Unterscheidung von materiellen und immateriellen WG mit Hilfe des Merkmals körperlich bzw. unkörperlich ist nur ein erster Anhaltspunkt. Grundsätzlich sind zwar körperliche Gegenstände als materielle und unkörperliche Güter als immaterielle WG anzusehen, jedoch gibt es auch eine Reihe unkörperlicher Güter, die als materielle WG eingestuft werden (zB grundstücksgleiche Rechte sowie die sog. finanziellen WG); ebenso sind Fälle denkbar, in denen ein körperlicher Gegenstand als immaterielles WG zu qualifizieren ist (vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634 [635]: Prototyp einer Maschine als immaterielles WG; differenzierend insoweit KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 [616]). Letztlich richtet sich die Abgrenzung – im Hinblick auf die Rechtsfolge des Abs. 2 – danach, ob die fragliche Position so unsicher ist, dass der sofortige erfolgswirksame Abzug der dafür angefallenen Ausgaben angezeigt erscheint oder ob die Aktivierung der erlangten Position als angemessen anzusehen ist (COSTEDE, StuW 1995, 115 [119]; ähnlich STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 69).

Zu Verbänden aus selbständigen materiellen und immateriellen WG und gemischt materiell-immateriellen WG vgl. Anm. 1808.

(4) Bedeutung der Abgrenzung

588

Bilanzierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Abs. 2 verbietet den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller, nicht aber materieller, WG des AV.

Bewertung: Die Sofortabschreibung für geringwertige WG nach § 6 Abs. 2, die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a und die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, können nicht für immaterielle WG in Anspruch genommen werden. Der Gesetzeswortlaut spricht zwar insoweit nur von beweglichen WG. Dies wird jedoch von der hM uE zutreffend so verstanden, dass immaterielle WG von den genannten Vorschriften nicht erfasst werden, da sie sich einer Unterscheidung hinsichtlich Beweglichkeit oder Unbeweglichkeit entziehen (vgl. auch Anm. 593 ff.).

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (235); LUFT, DStR 2012, 57; differenzierend nach planmäßiger AfA einerseits und Sonderabschreibungen andererseits HERZIG/A. SÖFFING, WPg 1994, 601 (656, 658 f.); für eine analoge Anwendung jedenfalls des § 7 Abs. 1 Satz 5 auf Filmrechte RADAU, DStR 2003, 1278 (1280).

Sonderabschreibungen/Investitionsabzugsbetrag werden nur für bestimmte materielle WG, nicht hingegen für immaterielle WG gewährt (vgl. § 7g, §§ 2, 3 FördG). Zur Gleichsetzung von beweglichen bzw. unbeweglichen WG mit materiellen WG s.o. „Bewertung“.

Investitionszulagen werden ebenfalls nur für materielle WG gewährt (vgl. § 2 InvZulG 2010). Zur Gleichsetzung von beweglichen WG mit materiellen WG s.o. „Bewertung“.

cc) Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: HEUER, Die AfA-Fähigkeit von Kunstgegenständen, DStR 1983, 356; BEATER, Absetzung für Abnutzung bei antiken Möbeln, BB 1990, 1869; LÜCK, Antiquitäten im Steuerrecht, DStZ 1990, 216; LÜCK, Nochmals: Antiquitäten im Steuerrecht und Möglichkeit der Abschreibung, DStZ 1991, 322; EISOLT, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz auf Kunstgegenstände, DStR 1993, 1471; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; FÖRSTER/HEYERES, Steuerliche Gefahren bei der Aufnahme neuer Gesellschafter in eine freiberufliche Einzelpraxis, DStR 1995, 1693; STEIN/ORTMANN, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, BB 1996, 787; BARTH/KNEISEL, Entgeltlich erworbene Warenzeichen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1997, 473; STEIN/ORTMANN, Planmäßige Abschreibung von Warenzeichen?, BB 1997, 199; BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 27.2.1998, DStR 1998, 421, DStR 1998, 1113; GOLD, Steuerliche Abschreibungsfähigkeit für Marken?, DB 1998, 956; MEFFERT/BURMANN, Abnutzbarkeit und Nutzungsdauer von Marken – Ein Beitrag zur steuerlichen Behandlung von Warenzeichen, in MEFFERT/KRAWITZ (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, Festschrift für Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 87; SCHUBERT, Eingeschränkte Abschreibung von entgeltlich erworbenen Marken und Arzneimittelzulassungen, FR 1998, 541; ZACHER, Alte und „neue“ steuerliche Risiken bei Medienfonds – Beratungshinweise zum Jahresende, DStR 1999, 1838; MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, Abschreibungsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen, BB 2000, 2563; VON SCHÖNBERG, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; MANK, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut – Anmerkungen zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2004, DStR 2005, 1294; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzrecht, BC 2007, 298; EBLING, „Gebrauchskunst“ – ein Zauberwort – Die Problematik der wirtschaftlichen Abnutzung von Kunstwerken, DStR 2008, 1522; MICHELS/KETTELER-EISING, Steuerliche Behandlung der Vertragsarztzulassung, DStR 2009, 814; WINKEMANN, Realteilung von Freiberufersozietäten – Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308.

589 (1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts

Abnutzbare WG sind solche, deren Nutzbarkeit sich für den Stpfl. aufgrund wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehr erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 208 ff.

Wirtschaftlicher und technischer Wertverzehr sind jeweils gesondert zu beurteilen; bereits das Vorliegen einer der beiden Möglichkeiten führt zur Abnutzbarkeit des WG.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); LÜCK, DStZ 1990, 216 (217); vgl. aber LÜCK, DStZ 1991, 322 (323); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 210 f.

Technischer Wertverzehr ist gegeben, wenn das WG dem Verschleiß unterliegt und seine Nutzbarkeit aus diesem Grund begrenzt ist (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 209). Es reicht aus, wenn das WG einer nicht unbedeutenden technischen Abnutzung unterliegt, auch wenn ein wirtschaftlicher Wertverzehr nicht eintritt oder es wirtschaftlich sogar zu einem Wertzuwachs kommt (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07,

BStBl. II 2008, 968 [971]). Vollzieht sich die technische Abnutzung allerdings in so großen Zeiträumen, dass sich eine Nutzungsdauer nicht mehr annähernd bestimmen lässt, liegt ein nicht abnutzbares WG vor (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]; Nds. FG v. 16.4.1997 – IX 547/94, EFG 1997, 953 [954], rkr.).

Materielle WG einschließlich der wie materielle WG zu aktivierenden (s. Anm. 521) Mieterein- und -umbauten unterliegen in aller Regel technischem Wertverzehr (zu Ausnahmen s. Anm. 591).

Wirtschaftlicher Wertverzehr liegt vor, wenn die Nutzbarkeit eines WG aus wirtschaftlichen Gründen zeitlich beschränkt ist (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 209). Das ist der Fall, wenn die Verwendbarkeit des WG vom sich wandelnden Zeitgeschmack abhängig ist.

Immaterielle WG unterliegen, sofern sie überhaupt abnutzbar sind, stets nur einer wirtschaftlichen Abnutzung; technische Abnutzung ist bei ihnen nicht denkbar (BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DSrR 1998, 1113 [1114]).

(2) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts

590

Nicht abnutzbar sind WG, die keinem Wertverzehr, sei er wirtschaftlicher oder technischer Art, unterliegen.

(3) Abgrenzung

591

Grundsatz: Die Abgrenzung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren WG richtet sich nach den tatsächlichen Umständen (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [52]). Es ist also jeweils festzustellen, ob das WG dem Stpfl. voraussichtlich wertmäßig erhalten bleibt oder ob es typischerweise einem Wertverzehr unterliegt. Bei dieser Beurteilung haben Aufwendungen, die der Stpfl. zur Werterhaltung des WG tätigt, außer Betracht zu bleiben (vgl. § 7 Anm. 118; glA BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DSrR 1998, 1113 [1115]).

Materielle Wirtschaftsgüter unterliegen typischerweise technischem Wertverzehr und sind daher regelmäßig abnutzbar. Nur in wenigen Einzelfällen erfährt dieser Grundsatz Ausnahmen.

▶ *Grundstücke* unterliegen weder technischer noch regelmäßiger wirtschaftlicher Abnutzung. Selbst wenn der Stpfl. ein Grundstück über Jahre hinweg brach liegen lässt, ist damit nicht schon aus diesem Grund ein Wertverlust verbunden. Grundstücke gehören daher zu den nicht abnutzbaren WG (BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171 – Rn. 44; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 607).

▶ *Stehendes Holz* wird ebenfalls als nicht abnutzbar angesehen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]; v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [973]).

▶ *Finanzielle Wirtschaftsgüter* – sofern man sie als materielle WG ansieht (s. Anm. 585) – unterliegen keinem Wertverzehr allein durch Zeitverlauf und sind daher nicht abnutzbar (glA KÖHLER, StBp. 2009, 232 [233, 234]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 607).

▶ *Edelmetalle und Edelsteine* unterliegen ebenso wie finanzielle WG keinem Wertverzehr durch Zeitverlauf (FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.).

► *Antike Möbel und Kunstgegenstände* sind materielle WG, die als solche zwar technischer Abnutzung unterliegen, wirtschaftlich jedoch im Laufe der Zeit häufig eher an Wert gewinnen als verlieren.

Kunstwerke anerkannter Meister sind danach nach hM nicht abnutzbar, da wirtschaftlicher Wertverzehr nicht zu verzeichnen sei und der technische Wertverzehr so geringfügig sei, dass er stl. zu vernachlässigen sei.

BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 (165); FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.; LÜCK, DStZ 1990, 216 (217); EISOLT, DStR 1993, 1471 (1473); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 365 „Kunstgegenstände/Antiquitäten“; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 607; s. auch MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, BB 2000, 2563; krit. EBLING, DStR 2008, 1522.

Gleiches gilt für antike Gebrauchsgegenstände, die nicht als solche verwendet werden, sondern nur als Ausstellungsstücke dienen.

BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 (52); LÜCK, DStZ 1990, 216 (217 f.); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 365 „Kunstgegenstände/Antiquitäten“; vgl. aber FG München v. 15.4.2005 – 7 K 5473/02, nv., juris, rkr., zu Dekorationsstücken einer Gaststätte.

Antike Möbel und andere Gebrauchsgegenstände hingegen, die bestimmungsgemäß genutzt werden, werden aufgrund des durch den Gebrauch eintretenden technischen Wertverzehrs als abnutzbar angesehen.

Herrschende Meinung, BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355 (356); v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922 (923); v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194 (Meistergeige); aA Nds. FG v. 16.4.1997 – IX 547/94, EFG 1997, 953, rkr. (150 Jahre alter Empireschrank); FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996 – 1 K 192/91, EFG 1997, 154, rkr. (Meistergeige); BEATER, BB 1990, 1869 (1870); LÜCK, DStZ 1990, 216 (218); LÜCK, DStZ 1991, 322 (324).

Ebenfalls abnutzbar ist nach hM die sog. Gebrauchskunst. Darunter werden Kunstwerke verstanden, die nicht von anerkannten Meistern stammen, sondern dem Zeitgeschmack entsprechen und daher mit dessen Wandel einen wirtschaftlichen Wertverzehr zu verzeichnen haben.

BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 (165); EISOLT, DStR 1993, 1471 (1473); krit. zu dieser Differenzierung EBLING, DStR 2008, 1522 (1523 f.).

Demgegenüber erscheint es uE sachgerecht, Kunstwerke jeglicher Art sowie antike Sammlungs- und Gebrauchsgegenstände einheitlich zu behandeln und sie aufgrund des technischen Wertverzehrs, dem – wenngleich in geringerem Umfang als Gebrauchsgegenstände – auch Kunstgegenstände und als Ausstellungsstücke verwandte Objekte unterliegen, als abnutzbar anzusehen (ebenso HEUER, DStR 1983, 356 [358]). Allein das Vorliegen technischen Wertverzehrs reicht für die Einstufung eines WG als abnutzbar aus (vgl. Anm. 589); darauf, dass damit wirtschaftlich uU kein Wertverzehr einhergeht, kommt es dann ebenso wenig an wie darauf, dass durch Erhaltungsmaßnahmen sogar eine wirtschaftliche Wertsteigerung zu verzeichnen sein kann. Insbesondere darf die von der Rspr. bei als nicht abnutzbar angesehenen Gegenständen unterstellte sachgemäße Behandlung durch den Stpfl. (vgl. BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 [165]; v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [52]; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.) nicht dazu führen, die technische Abnutzung zu vernachlässigen. Die technische Abnutzung ist gerade ohne Einwirkung des Stpfl. auf das WG zu beurteilen; die „sachgemäße Behandlung“ stellt der Sache nach Erhaltungsaufwand dar, der bei der Beurteilung der Abnutzbarkeit außer Betracht zu bleiben hat (ähnlich MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, BB 2000, 2563 [2564]).

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Bei immateriellen WG, die weder typischerweise abnutzbar noch typischerweise nicht abnutzbar sind, ist die Einordnung jeweils im Einzelfall anhand der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, DStR 1998, 1464 [1465]). Maßgeblich ist, ob die Nutzungsmöglichkeit aus rechtl. oder wirtschaftlichen Gründen begrenzt ist.

BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958 – Rn. 13; v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 – Rn. 43; FG Münster v. 19.12.2011 – 9 K 3144/09 E, EFG 2012, 1035 (1037), nrkr., Az. BFH IV R 6/12; Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1116/11, EFG 2012, 1039, rkr.

Auch bei zeitlich begrenzten Rechten ist jedoch von einer unbegrenzten Nutzungsmöglichkeit auszugehen, wenn das Recht im Regelfall verlängert wird und ein Ende der Nutzung deshalb nicht absehbar ist.

BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 – Rn. 43; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 212.

▶ *Abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter:* Die folgenden immateriellen WG sind danach als abnutzbar einzustufen:

▷ *Arzneimittelkonzessionen:* Nach Ablauf der Schutzfrist zugunsten des Erstantragstellers ist die Zulassung für weitere Antragsteller erheblich erleichtert, so dass nach Ablauf dieser Zeit die Zulassung beträchtlich an Wert verliert; sie ist daher abnutzbar.

BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53 (56); BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113 (1117); SCHUBERT, FR 1998, 541 (543); WOLFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Arzneimittelzulassungen“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 633 und 740 „Arzneimittelhersteller“; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7 Rn. 30.

▷ *Fernsehbrechte:* Sendungen mit Bezug zum Tagesgeschehen sind bereits nach kurzer Zeit wirtschaftlich nahezu vollständig entwertet; aber auch andere Sendungen verlieren durch Zeitablauf an Wert, weil mit jeder Ausstrahlung die dadurch zu erzielenden Werbeeinnahmen sinken (HERZIG/A. SÖFFING, WPg 1994, 601 [604]; im Ergebnis ebenso WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 402).

▷ *Filmrechte:* Die Verwertungsmöglichkeit von Filmrechten ist faktisch begrenzt, da der Unterhaltungswert eines Films mit jeder Wiederholung sinkt und die Zuschauerzahlen mit fortschreitendem Zeitablauf regelmäßig kontinuierlich sinken (RADAU, DStR 2003, 1278 [1279 f.]; im Ergebnis ebenso ZACHER, DStR 1999, 1838 [1839]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 402).

▷ *Kundenstamm:* Nach überwiegender Ansicht erschöpft sich der Wert des Kundenstamms eines Unternehmens im Laufe der Zeit.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 63; differenzierend BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, mwN.

▷ *Marken (früher: Warenzeichen):* Die Schutzdauer wird zwar unter Zugrundelegung des voraussichtlichen Verlaufs regelmäßig verlängert, jedoch besteht eine Marke nicht unabhängig von der Leistung des Stpfl., sondern verliert durch Zeitablauf an Wert – und letztlich an Bestand, wenn sich dieser nicht aktiv um ihre Erhaltung bemüht.

FG DIÜSS. v. 9.5.2000 – 6 K 2018/96 K, G, EFG 2000, 1177 (1178), rkr.; BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; STEIN/ORTMANN, BB 1996, 787 (790 f.); BARTH/KNEISEL, WPg 1997, 473 (477); BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113 (1115); GOLD, DB 1998, 956 (959); MEFFERT/BURMANN, FS Börner, 1998, 87; SCHUBERT, FR 1998, 92 (93 f.); KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7 Rn. 30.

- ▷ *Praxiswert*: Der Praxiswert einer freiberuflichen Praxis ist abhängig vom Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber. Wird dieses nicht gepflegt, so verliert der Praxiswert an Wert; er ist folglich abnutzbar.
BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345 – Rn. 4; v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 – Rn. 12; FÖRSTER/HEYERES, DStR 2005, 1693 (1695); WINKEMANN, NJW 2009, 1308 (1309); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 228.
- ▷ *Zeitlich befristete Rechte* bestehen nicht dauerhaft und werden daher als abnutzbar angesehen, gleichgültig, ob sich die Befristung aus rechtl. oder tatsächlichen Umständen ergibt.
BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 (39); v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623 (625).
- ▷ *Software* unterliegt wirtschaftlichem Wertverzehr durch die Entwicklung neuer und besserer Programme.
Voss, FR 1989, 358 (362); im Ergebnis ebenso EISOLT, DStR 1994, 233 (234); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Software“.
- ▷ *Verlagsrechte*: Ein Verlagsrecht ist gem. § 8 VerlagsG das ausschließliche Recht eines Verlegers zur Vervielfältigung und Verbreitung eines Werks der Literatur oder der Tonkunst. Verlagsrechte unterliegen einem Wertverlust durch Zeitablauf, da es für ein Werk nicht eine endlose Zahl von Abnehmern gibt, sondern ab einer bestimmten Anzahl von Vervielfältigungen kaum mehr Erträge aus dem Verlagsrecht erwirtschaftet werden können (im Ergebnis ebenso BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [471]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Verlag“).
- ▷ *Verlagswerte oder -objekte* sind die einzelnen Verlagserscheinungen, also jeweils die durch einen Titel gekennzeichneten Projekte oder Unternehmungen (BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [472]). Sie sind nach hM als abnutzbare WG anzusehen.
BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 (776); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 633; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 233.
- ▷ *Wettbewerbsverbote* werden in der Rspr. grds. als abnutzbar angesehen, weil sie im Zweifel mit dem Tod des Verpflichteten erlöschen; anders aber uU, wenn die tatsächlichen Umstände den Schluss zulassen, dass der Wert des Wettbewerbsverbots sich nicht innerhalb einer bestimmten oder zumindest bestimmbarer Zeitspanne erschöpft (BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28).
- ▷ *Zuckerrübenlieferrechte* sind abnutzbar, weil sie von der EU-Zuckermarktordnung abhängen, die ihrerseits nur für begrenzte Zeit gültig ist.
BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BFH/NV 2010, 1531; v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171 – Rn. 43; von SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (152 f.); KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 30.
- ▶ *Nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter*: Die folgenden immateriellen WG werden dagegen als nicht abnutzbar angesehen:
- ▷ *Brennrechte* sind Kontingente, die einer Brennerei für die innerhalb des jeweiligen Kontingents hergestellte und abgelieferte Alkoholmenge ein kosten deckendes Übernahmeentgelt zusichert. Sie bestehen unabhängig vom Zeitablauf, so dass ein Wertverzehr nicht zu verzeichnen ist.
BMF v. 22.2.1989, StEK EStG § 7 Nr. 189; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 233; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 30.

- ▷ *Domain-Namen* unterliegen weder einer rechtl. noch wirtschaftlichen Abnutzung.
BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 607; differenzierend nach „*generic domains*“ (nicht abnutzbar) und „*qualified domains*“, die aus einem Schutzrecht, zB einer Marke, abgeleitet werden (offen gelassen) BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (303 f.), der letztgenannten Entscheidung im Hinblick auf *generic domains* zust. KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 30; ebenso (und für Abnutzbarkeit von *qualified domains*) WÜBELSMANN, DStR 2005, 1659 (1664); krit. zu der Entscheidung hingegen HOFFMANN, BC 2007, 298 (299); aA (Domains stets abnutzbar) MANK, DStR 2005, 1294 (1295).
- ▷ *Linienkonzessionen* werden zwar zeitlich begrenzt vergeben, jedoch kann der Stpfl. bei unveränderten sonstigen Gegebenheiten mit deren Verlängerung rechnen, so dass die Werthaltigkeit einer Güterfernverkehrsgenehmigung auch ohne weitere Bemühungen des Stpfl. allein durch den Zeitablauf nicht sinkt.
BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 (544); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 233.
- ▷ *Taxikonzessionen*: Der wirtschaftliche Vorteil der Konzessionserteilung verbraucht sich nicht innerhalb eines begrenzten Zeitraums, sondern kann vom Konzessionsinhaber dauerhaft genutzt werden (FG Ba.-Württ. v. 23.6.2010 – 7 K 3964/09, juris, rkr.).
- ▷ *Vertragsarztzulassung*: Eine Vertragsarztzulassung ist regelmäßig ein unselbständiger Teil des Praxiswerts (BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875; FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr.; MICHELS/KETTELER-EISING, DStR 2009, 814). Sofern sie ausnahmsweise als selbständiges immaterielles WG anzusehen ist, ist sie nicht abnutzbar, da der Inhaber sie dauerhaft nutzen kann (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 30; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 212; ebenso Nds. FG v. 28.9.2004 – 13 K 412/01, DStRE 2005, 427, rkr., jedenfalls soweit eine Altersgrenze nicht vorhanden ist).
- ▷ *Eniige Rechte* sind zeitlich unbefristete Rechte an nicht abnutzbaren Gegenständen. Sie bestehen dauerhaft und verlieren durch den reinen Zeitablauf nicht an Wert.
GIA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 212; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 188.

Geschäfts- oder Firmenwert/firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter: Die Frage, ob der Geschäfts- oder Firmenwert und sog. firmenwertähnliche WG abnutzbar sind oder nicht, ist strechtl. ohne Interesse, seit im Jahr 1987 das Wort „Geschäfts- oder Firmenwert“ im Klammerzusatz des § 6 Abs. 1 Nr. 2 gestrichen wurde und § 7 Abs. 1 Satz 3 eine Nutzungsdauer von 15 Jahren fingiert (vgl. zu firmenwertähnlichen WG BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 [776]).

(4) Bedeutung der Abgrenzung

592

Bewertung: Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und § 7 sind AfA nur bei abnutzbaren WG vorzunehmen. Auch die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 und die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a kommen nur für abnutzbare WG in Betracht.

Sonderabschreibungen/Investitionsabzugsbetrag nach § 7g sowie nach §§ 2, 3 FördG können ebenfalls nur für abnutzbare WG in Anspruch genommen werden.

Investitionszulage: Die Gewährung von Investitionszulagen ist ebenfalls auf die Anschaffung bzw. Herstellung abnutzbarer WG beschränkt (vgl. § 2 InvZulG 2010).

dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Schrifttum: KIESEL, Berechtig die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; SCHULZ, Zulässigkeit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG für Flugzeuge?, DB 2006, 526.

593 (1) Allgemeines

Die Unterscheidung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG betrifft nur materielle WG.

BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 – Rn. 14; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 115.

Immaterielle WG sowie finanzielle WG (zum Begriff vgl. Anm. 585) entziehen sich dieser Einteilung; sie sind weder beweglich noch unbeweglich.

594 (2) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts

Bewegliche WG sind alle Sachen iSd. § 90 BGB, grds. jedoch mit Ausnahme der Grundstücke und Gebäude. Als bewegliche WG werden danach insbes. angesehen

– bewegliche Sachen iSv. § 90 BGB,

WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 606; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 337; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 142; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 26; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 115; einschließlich der ihnen gem. § 90a BGB gleichgestellten Tiere (WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 142; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 26);

– Scheinbestandteile von Grundstücken iSv. § 95 BGB;

FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007 – 5 K 1639/05, EFG 2007, 1068, rkr.; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 337; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 115; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 26;

– Schiffe;

BFH v. 5.3.1992 – IV B 178/90, BStBl. II 1992, 725 (726); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 337; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 146; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 115;

– Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG;

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 – Rn. 12; v. 28.2.2013 – III R 35/12, BFH/NV 2013, 1193 (V); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 144; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 415; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 115;

– Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 337; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 337).

595 (3) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts

Unbewegliche WG sind alle WG, die nicht zu den beweglichen WG gehören. Zu den unbeweglichen WG zählen daher insbes.

- Grundstücke und Gebäude (BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 [1813]; v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 – Rn. 12; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 481; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 336; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 606; für Grund und Boden ebenso KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825) sowie deren wesentliche Bestandteile, sofern sie nicht als bewegliche WG anzusehen sind.
- Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume iSd. § 7 Abs. 5a (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 481).
- Bodenschätze, soweit sie nicht als unselbständige Teile des Grundstücks, auf dem sie sich befinden (s. Anm. 609), anzusehen sind;
 - BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rn. 21; KIESEL, DStR 1999, 1214 (1215); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 336, 464; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Bodenschätze“.
- Strand-, Sport- und Gartenanlagen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 336).
- Einfriedungen und Umzäunungen eines Grundstücks (s. auch Anm. 611).
- Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Privatstraßen, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind;
 - BFH v. 19.9.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257 (258); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 481; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 606; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 336.
- Luftfahrzeuge, sofern sie in die Luftfahrzeugrolle eingetragen sind;
 - BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 (468); v. 2.5.2000 – IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14 (15); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 480; krit. SCHULZ, DB 2006, 526; aA auch WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 146.
- Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind;
 - KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 481; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 606.
- Zubehör, sofern es nicht als Betriebsvorrichtung und somit als bewegliches WG anzusehen ist (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 26).

(4) Abgrenzung

596

Grundsatz: Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG richtet sich unter Rückgriff auf die zivilrechtl. Regelungen über Grundstücke, Gebäude sowie deren wesentliche Bestandteile und Scheinbestandteile nach dem Bewertungsrecht.

BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233 (234); v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131).

So ergibt sich die Einordnung der Betriebsvorrichtungen – unabhängig davon, ob es sich zivilrechtl. um wesentliche Bestandteile eines Gebäudes handelt – als bewegliche WG aus § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG (BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233 [234]); die Qualifizierung von Zubehör – entgegen § 97 BGB – als unbewegliche WG folgt aus § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

Einzelfälle: Problematisch sind ua. die Abgrenzung beweglicher WG von Gebäuden und von deren wesentlichen Bestandteilen sowie die Qualifizierung von Mieterein- und -umbauten.

► *Abgrenzung beweglicher Wirtschaftsgüter von Gebäuden:* Die Abgrenzung zwischen Gebäuden und beweglichen WG ist vom Gebäudebegriff her vorzunehmen. Ein Bauwerk, das als Gebäude anzusehen ist, kann danach kein bewegliches WG sein.

BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 – Rn. 18; v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 – Rn. 12.

Ein Bauwerk ist ein Gebäude, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist.

BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 (614); v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442; v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 – Rn. 18; v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 – Rn. 13.

Der Aufenthalt von Menschen darf nicht nur vorübergehend möglich sein. Nicht nur vorübergehend ist ein Aufenthalt bereits dann, wenn er wenige Minuten übersteigt (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 – Rn. 22). Nicht hinderlich ist es auch, wenn Menschen sich zwar nicht nur vorübergehend, aber nur mit Schutzkleidung in dem Gebäude aufhalten können.

Entsprechend werden Bürocontainer, die auf festen Fundamenten stehen oder anderweitig fest mit dem Grund und Boden verbunden sind, von der Rspr. stets als Gebäude und nicht als bewegliche WG eingestuft.

BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 (614); v. 11.7.1996 – III R 69/95, BFH/NV 1997, 49; v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442.

Auch Musterhäuser eines Fertighausherstellers (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 – Rn. 22), mobile Baumarkthallen (BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442), Tiefkühlager (BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187) und Gewächshäuser (BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628 [629]) – nicht nur verglaste, sondern auch Foliengewächshäuser (BFH v. 21.3.1995 – III B 150/93, BFH/NV 1995, 826) – sind danach Gebäude.

► *Abgrenzung beweglicher Sachen von wesentlichen Gebäudebestandteilen:* Die Abgrenzung zwischen beweglichen Sachen und wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes richtet sich in Anlehnung an § 93 BGB danach, ob das WG von dem Gebäude getrennt werden kann, ohne dass es selbst oder das Gebäude zerstört oder in seinem Wesen verändert wird (BFH v. 16.11.1990 – III R 100/89, BFH/NV 1991, 772).

Ein venezianischer Kronleuchter ist danach eine bewegliche Sache (BFH v. 16.11.1990 – III R 100/89, BFH/NV 1991, 772), während eine in ein Gebäude eingepasste Beleuchtungsanlage zu dessen wesentlichen Bestandteilen gehört (BFH v. 5.3.1974 – I R 160/72, BStBl. II 1974, 353). Datenkabel nebst Zubehör zur Vernetzung einer EDV-Anlage, die in Kabelschächten verlegt werden, sind ebenfalls bewegliche Sachen (FG Sachs.-Anh. v. 12.12.2011 – 1 K 1071/06, DStRE 2013, 129, rkr.).

► *Mieterein- und -umbauten* sind bewegliche WG, wenn es sich um Scheinbestandteile handelt oder die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung gegeben sind, und unbewegliche WG, wenn sie – nur – unter dem Aspekt des besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dem Mieter wirtschaftlich zuzurechnen

nen (s. Anm. 521) sind (BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 [775]).

(5) Bedeutung der Abgrenzung

597

Bewertung: AfA unbeweglicher WG werden stets in gleichen Jahresbeträgen (linear) vorgenommen, während leistungsabhängige AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 und degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 – für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt worden sind – nur für bewegliche WG des AV (zur Abgrenzung zwischen AV und UV s. Anm. 583) in Betracht kommen.

Die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 und die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a sind ebenfalls nur für bewegliche WG des AV möglich.

Sonderabschreibungen gem. § 2 FördG können nur für bewegliche WG des AV in Anspruch genommen werden, während der Anwendungsbereich des § 3 FördG auf unbewegliche WG beschränkt ist, und zwar – über den Wortlaut der Vorschrift hinaus – auf solche unbeweglichen WG, die durch Baumaßnahmen entstanden sind (OFD Erfurt v. 17.11.1998, StEK FördG Nr. 94).

Investitionsabzugsbetrag: Ein Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g kann nur für bewegliche WG des AV in Anspruch genommen werden.

Investitionszulagen nach dem InvZulG 2010 werden gem. § 2 des Gesetzes nur für bewegliche WG gewährt.

Einstweilen frei.

598–599

f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: FREUDENBERG, Das Wirtschaftsgut „Grundstück“, Inf. 1991, 342; GRUBE, Außenanlagen bei Wohngebäuden und Einkommensteuer, DStZ 1991, 97; KUPSCH, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung - Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; WACKER, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB 1995, Beilage 18, 1; EHMCKE, Änderung der Nutzung und der Eigentumsverhältnisse bei gemischt genutzten Grundstücken, DStR 1996, 201; OLBRICH, Die Abgrenzung bilanzieller Bewertungseinheiten als Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens, in BAETGE (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Festschrift für Rainer Ludwig, Düsseldorf 1996, 753; PYSZKA, Gebäudebilanzierung und -abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1996, 1979; WILHELM, Gebäudebilanzierung und -abschreibung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1996, 1319; MARX, Bilanzierungsprobleme des Franchising, DStR 1998, 1441; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums – Gleichzeitig eine Besprechung der BFH-Entscheidungen vom 15.10.1996, VIII R 44/94, vom 11.6.1997, XI R 77/96 (Mietereinbauten) und vom 27.8.1997, XI R 35/91 (Arbeitszimmer), DStR 1998, 913; SCHOOR, Bilanzierungswahlrecht bei Grundstücks- und Gebäudeteilen von untergeordnetem Wert, DStZ 2003, 227; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; WISCHOTT/KROHN/NOGENS, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; LÜDENBACH, Aktivierung von Werbelackierungen und -beschriftungen auf Fahrzeugen, StuB 2010, 317; URBAHNS, Abschreibung und Nutzungsdauer von Windkraftanlagen und damit in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern in einem Windpark, StuB 2010, 302; URBAHNS, Abgrenzung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Windparks, StuB 2011, 537; Wi-

SCHOTT/NOGENS, Laufende Besteuerung und steuerliche Risiken beim Erwerb von Windkraft- und Photovoltaikanlagen, DB 2012, 1352.

600 aa) Allgemeines

In der StBil. wird jeweils das einzelne WG angesetzt und – entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz – bewertet; AfA werden – sofern es sich um ein abnutzbares WG handelt – einheitlich, dh. nach derselben Methode und über denselben Zeitraum vorgenommen (WISCHOTT/KROHN/NOGENS, DStR 2009, 1737 [1740]). Ebenso kann eine Teilwertabschreibung bei einem einheitlichen WG nur einheitlich, nicht auf unselbständige Teile des WG vorgenommen werden (BFH v. 6.12.1978 – I R 33/75, BStBl. II 1979, 259 [260]).

Beispiel: Ein Kfz. ist ein WG und wird als solches über den Zeitraum seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben, ungeachtet der Tatsache, dass einzelne unselbständige Teile des Fahrzeugs kurzlebiger sein mögen als das Fahrzeug als Ganzes. Wird das Kfz. in einem Unfall beschädigt, so ist ggf. der Wert des Fahrzeugs als Ganzes durch eine Teilwertabschreibung zu korrigieren, nicht die Werte der durch den Unfall besonders betroffenen Teile. Eine auf einem Kfz. angebrachte Werbelackierung oder -beschriftung ist ebenfalls Teil des WG Fahrzeug und kein eigenständiges WG (LÜDENBACH, StuB 2010, 317).

Ein Windkraftwerk besteht bilanzrechtl. aus den WG Windkraftanlage, Zuwegung, externer Verkabelung und Umspannwerk (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 17, 21; v. 1.12.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407 – Rn. 16; zust. WISCHOTT/NOGENS, DB 2012, 1352). Die Windkraftanlage stellt ein einheitliches WG dar, das die unselbständigen Teile Turm, Turbine und Rotorblätter (WISCHOTT/KROHN/NOGENS, DStR 2009, 1737 [1740]; vgl. auch URBAHNS, StuB 2010, 302) sowie Fundament, Kompaktransformator und interne Verkabelung (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 17; URBAHNS, StuB 2011, 537, 538) enthält.

Aus diesem Grund ist es jeweils erforderlich, das einzelne WG von unselbständigen Teilen eines WG einerseits und von einer Mehrheit von WG andererseits abzugrenzen.

601 bb) Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten

Wesentliche Bestandteile einer Sache iSd. §§ 93, 94 BGB können strechtl. selbständige WG darstellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 133). So sind etwa Grund und Boden einerseits und ein darauf befindliches Gebäude andererseits strechtl. eigenständige WG, obwohl das Gebäude zivilrechtl. gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist (s. Anm. 608). Wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder eines Gebäudes sind als selbständige WG anzusehen, wenn sie die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung erfüllen (s. Anm. 606).

Sachgesamtheiten: Andererseits können mehrere Gegenstände, die miteinander verbunden sind, als ein einheitliches WG qualifiziert werden. Damit soll eine „Atomisierung“ der WG verhindert werden (BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59 [60]). Insoweit ist zu unterscheiden, ob es sich um eine einheitliche Sache handelt oder nur um eine Sachgesamtheit, die zwar wirtschaftlich als Einheit erscheint, aber aus verschiedenen selbständigen Sachen besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 [843]).

cc) Abgrenzungsmerkmale

602 (1) Selbständige Bewertungsfähigkeit

Für die Abgrenzung greift die Rspr. zunächst auf die allgemeine Definition des Begriffs WG zurück (s. Anm. 560 ff.). Ein selbständiges WG liegt danach vor,

wenn ein Gegenstand einen eigenen wirtschaftlichen Wert verkörpert, von greifbarem längerfristigen Nutzen ist und selbständig bewertet werden kann. Maßgeblich für die Frage der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist letztlich die Verkehrsanschauung. Für das einzelne WG müssen grds. eindeutig abgrenzbare Aufwendungen getätigt worden sein.

BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; ebenso KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 (342 f.); vgl. auch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 19; v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 – Rn. 12.

Die Merkmale des Begriffs WG allein sind jedoch nur unzulänglich geeignet, ein selbständiges WG von unselbständigen Teilen eines WG abzugrenzen. Die Rspr. hat daher ergänzende Kriterien entwickelt.

(2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge

603

Kein selbständiges WG, sondern nur ein unselbständiger Teil eines WG ist danach anzunehmen, wenn die Hauptsache ohne die fragliche Position gleichsam unvollständig ist bzw. ein negatives Gepräge hat.

Vgl. BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 (167); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 19; v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 – Rn. 14; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 310; ebenso bezogen auf Gebäudeteile KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826).

Unvollständigkeit bzw. ein negatives Gepräge ist zu bejahen, wenn das WG ohne den betrachteten Teil nicht nutzbar ist (KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 [343]). Dies ist etwa der Fall bei einem Gebäude ohne Heizungseinrichtung oder ohne Dach.

(3) Festigkeit und Dauer der Verbindung

604

Auch die Festigkeit der Verbindung sowie der Zeitraum, auf den die Verbindung zwischen den Einzelteilen oder die gemeinsame Nutzung angelegt ist, können bei der Beurteilung eine Rolle spielen.

BFH v. 9.11.1990 – III R 50/88, BStBl. II 1991, 425 (427); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 19; v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 – Rn. 14; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 310; krit. zu diesem Abgrenzungsmerkmal KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 (345).

Eine Sanitärausstellung, die aus verschiedenen Sanitärgegenständen (Badewannen, Waschbecken, Duschen, Toiletten etc.) besteht, ist danach nicht als einheitliches WG anzusehen, weil die Bestandteile nicht besonders fest miteinander verbunden und jederzeit einzeln austauschbar sind (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

(4) Nutzungs- und Funktionszusammenhang

605

Ein Gegenstand, der mit einem anderen Gegenstand fest verbunden ist, wird gleichwohl als selbständiges WG angesehen, wenn er in einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.

Das Merkmal des eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dient dabei stets nur der Abspaltung von Teilen eines Gegenstands als selbständiges WG; umgekehrt gibt es kein Merkmal des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, das dazu berechtigte, mehrere eigenständige Gegen-

stände im Sinne einer „Zweckseinheit“ zu einem einheitlichen WG zusammenzufassen.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (198); v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); GRUBE, DStZ 1991, 97 (98); missverständlich insoweit KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826), der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Gebäude und unselbständigen Gebäudeteilen lasse „eine Einheit entstehen“.

dd) Einzelfälle

606 (1) Betriebsvorrichtungen

Begriff: Betriebsvorrichtungen iSd. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Zwischen einer Betriebsvorrichtung im bilanzrechtl. Sinne und dem Betriebsablauf muss dabei ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie dies bei Maschinen der Fall ist. Die Betriebsvorrichtung muss also unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen.

BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (165); v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215 (217); v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (140); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 (1438), rkr.; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826).

Demgegenüber reicht es nicht aus, dass eine Anlage für den Betrieb nützlich, notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist.

BFH v. 26.6.1992 – III R 43/91, BFH/NV 1993, 436 (437); v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (165); v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (140); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 (1438); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 415.

Selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut: Betriebsvorrichtungen werden, auch wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes sind, als eigenständige bewegliche WG angesehen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (20); v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); MARX, DStR 1998, 1441 (1447); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 415.

Dies liegt an dem eigenständigen, von der eigentliche Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Betriebsvorrichtung (s. Anm. 605).

Abgrenzung:

► *Betriebsvorrichtung/Gebäude:* Die Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen richtet sich nach dem Gebäudebegriff. Das bedeutet, dass eine Baulichkeit, die alle Merkmale eines Gebäudes aufweist, nie als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren ist.

BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618 (619); v. 2.1.1995 – III B 39/93, BFH/NV 1995, 546; v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826).

► *Betriebsvorrichtung/Gebäudeteile/Außenanlagen:* Gebäudeteile sowie Außenanlagen können hingegen Betriebsvorrichtungen sein. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Außenanlagen einerseits und Betriebsvorrichtungen andererseits ist maßgeblich, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar

dem Betrieb des Unternehmens dient. Dies ist stets abhängig von dem konkret betriebenen Unternehmen, so dass häufig eine differenzierende Betrachtung notwendig ist.

Beispiele: Regalwände, die die Funktion von Innenwänden übernehmen, können Betriebsvorrichtungen sein, wenn sie der Präsentation von Waren einer Apotheke dienen (BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 [2131]); sie bleiben aber unselbständige Bestandteile des Gebäudes, wenn es sich um Schrank- und Trennwände eines Architekturbüros handelt, weil sie zusammen mit Türelementen unmittelbar der Nutzung des Gebäudes und nicht dem Betrieb dienen (BFH v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215).

Eine Schallschutzdecke ist grds. als unselbständiger Teil des Gebäudes anzusehen, und zwar selbst dann, wenn das betriebene Unternehmen geräuschintensiv ist, weil die allgemeine Funktion einer Decke auch darin zu sehen ist, der Übertragung des Schalls entgegenzuwirken (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300, für einen Barbetrieb; v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH/NV 1990, 598, für Gaststätten und Diskotheken). Sie kann jedoch als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sein, wenn der Betrieb des Stpfl. besonderen, über das übliche Maß hinausgehenden Lärm verursacht (BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751, für die Flaschenabfüllanlage einer Brauerei).

Heizungsanlagen, deren eigentlicher Zweck in der Beheizung des betrieblich genutzten Gebäudes liegt, werden auch dann nicht als Betriebsvorrichtungen angesehen, wenn sie daneben auch dem Gewerbebetrieb des Stpfl. dienen (BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 [878]). Anders ist aber uU zu entscheiden, wenn die Beheizung des Gebäudes durch die Heizungsanlage gegenüber deren zusätzlichen Leistungen als mögliche zusätzliche Nutzung gegenüber der Gewinnung der anderen Leistungen in den Hintergrund tritt (Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 [1438], rkr.). Ein in einem Wohnhaus befindliches Blockheizkraftwerk, das einerseits der Beheizung der Wohnungen und andererseits der Gewinnung von Strom, der an Dritte veräußert wird, dient, ist nach diesen Grundsätzen keine Betriebsvorrichtung, weil hier die Nutzbarkeit des Wohnhauses im Vordergrund steht und daher die Beziehung des Blockheizkraftwerks zum Wohnhaus enger und unmittelbarer ist als zum gewerblichen Stromlieferbetrieb (Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 [1438], rkr.).

(2) Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum

607

Bruchteilseigentum: Beim Bruchteilseigentum gem. §§ 1008 ff. BGB erstreckt sich das Eigentum eines jeden Miteigentümers auf einen ideellen Anteil der ganzen Sache, nicht auf einen real abgrenzbaren Teil.

BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/83, BFH/NV 1987, 497; EHMCKE, DStR 1996, 201 (208).

Gegenstände, die im Bruchteilseigentum (Miteigentum) mehrerer Personen stehen, stellen jedenfalls so viele selbständige WG dar, wie Eigentümer vorhanden sind.

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); v. 14.5.2002 – VIII 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743); FG Hamb. v. 15.3.2012 – 1 K 248/10, EFG 2012, 1448, rkr.; WACKER, BB 1995, Beilage 18, 1 (12); EHMCKE, DStR 1996, 201 (208); SCHOOR, DStZ 2003, 227 (228); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 132.

Entsprechend bilanziert jeder Miteigentümer seinen ideellen Anteil an der Sache selbst – nicht ein Anteilsrecht – als selbständiges WG.

BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/83, BFH/NV 1987, 497; v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 (560); EHMCKE, DStR 1996, 201 (208); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 132.

Gesamthandseigentum: Auch beim Gesamthandseigentum steht jedem Gesamthänder der Gegenstand ganz zu, jedoch beschränkt durch die Rechte des

oder der anderen Gesamthänder (BASSENGE IN PALANDT, 72. Aufl. 2013, § 903 BGB Rn. 3).

Gegenstände, die im Gesamthandseigentum stehen, sind gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist. Dies führt indes nicht dazu, dass bilanzrechtl. stets so viele WG vorliegen wie Gesamthänder an dem Gegenstand beteiligt sind, denn für die Bilanzierung ist eine anteilige Zurechnung idR nicht erforderlich. Vielmehr werden die im Gesamthandseigentum stehenden Gegenstände einheitlich bei der Gesamthandsgemeinschaft ausgewiesen.

Wohnungs- oder Teileigentum ist nach § 1 Abs. 2 und 3 WEG das Sonder Eigentum an einer Wohnung (bei Wohnungseigentum) oder an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen (bei Teileigentum) in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Die im Wohnungs- oder Teileigentum stehenden Räume sind jeweils ein selbständiges WG.

BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72 (75); v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; v. 24.6.2009 – X R 36/06, BFH/NV 2009, 1701 (1704); EHMCKE, DSr 1996, 201 (209); WILHELM, BB 1996, 1319 (1321); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 381.

608 (3) Grund und Boden/Gebäude

Ein Gebäude ist zivilrechtl. gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, auf dem es errichtet ist. Steuerrechtlich werden der Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits jedoch als selbständige unbewegliche WG angesehen.

BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (110); vgl. auch BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 24.1.2007 – IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104; v. 17.3.2008 – IX B 172/07, BFH/NV 2008, 1147; v. 13.8.2008 – IX B 91/08, BFH/NV 2009, 11; EHMCKE, DSr 1996, 201; OBERMEIER/WEINBERGER, DSr 1998, 913 (915); SCHOOR, DSrZ 2003, 227; KAHLE/HEINSTEIN, DSrZ 2006, 825; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 657, 661; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 380.

Eine bilanzrechtl. Trennung der zivilrechtl. einheitlichen Sache ist deshalb erforderlich, weil der Grund und Boden nicht abnutzbar ist, das Gebäude hingegen jedenfalls der technischen Abnutzung unterliegt und es daher möglich sein muss, AfA auf das Gebäude vorzunehmen, obwohl das Grundstück nicht planmäßig abgeschrieben werden kann.

Obwohl es sich bei Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits um zwei voneinander zu unterscheidende WG handelt, sind sie doch insoweit miteinander verbunden, als das Grundstück wegen der notwendig vorliegenden Identität der Nutzung zwingend die Einstufung des Gebäudes als PV oder BV teilt.

BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5 (7); v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740 (741); v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395 (396); EHMCKE, DSr 1996, 201 (205); KAHLE/HEINSTEIN, DSrZ 2006, 825 (827); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 661; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 384; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 134.

Ist das Gebäude wegen unterschiedlicher Nutzung teils als PV, teils als BV anzusehen (s. Anm. 610), so ist auch das Grundstück entsprechend aufzuteilen.

Vgl. BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749; EHMCKE, DSr 1996, 201 (205); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 384.

(4) Grund und Boden/Bodenschätze

609

Schrifttum: SYDOW, Die Entstehung des „Bodenschatzes“ als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, DB 2008, 2237; KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; KANZLER, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515.

Ein Bodenschatz ist zunächst ein unselbständiger Teil des Grund und Bodens, solange er im Boden lagert und nicht abgebaut wird (BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 [185]). Seine Entdeckung allein macht ihn noch nicht zu einem selbständigen WG.

BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451), mwN; SYDOW, DB 1998, 2237.

Er wird zu einem selbständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung begonnen wird oder jedenfalls mit der alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 (2066); v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513 f.); v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); SYDOW, DB 1998, 2237; KIESEL, DStR 1999, 1214 (1215); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 464; KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 658; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 140; BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221.

Davon ist auszugehen, wenn alle für den Abbau erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Genehmigungen o.Ä. vorliegen (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 [879]; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 [451]; BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221). Der Rechtsanspruch auf eine solche Bewilligung oder Genehmigung reicht hingegen noch nicht aus (BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317 [318]). Darüber hinaus ist ein Bodenschatz als selbständiges WG anzusehen, wenn ein Abbaunternehmen das betreffende Grundstück erwirbt und einen Kaufpreis nicht nur für das Grundstück selbst, sondern auch für den darin lagernden Bodenschatz zahlt.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 658; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 464.

Das gilt allerdings ausnahmsweise nicht, wenn in absehbarer Zeit nicht mit dem Beginn der Aufschließung durch den Erwerber zu rechnen ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 464.

Unrheblich ist im letztgenannten Fall, ob der Erwerber im Hinblick auf den vorhandenen Bodenschatz einen höheren Preis für den Grund und Boden zahlt, denn ein solcher Mehrpreis wird in diesem Fall nicht für ein bereits vorhandenes WG „Bodenschatz“, sondern für eine in Zukunft liegende Nutzungsmöglichkeit entrichtet, die noch nicht zu einem selbständigen WG erstarkt ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris.

Auch die durch die Aussolung eines Salzstocks entstehenden Hohlräume können als vom Grund und Boden zu unterscheidende selbständige WG anzusehen

sein, wenn sie in einem von der Oberfläche des Grund und Bodens zu unterscheidenden gesonderten Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 [879], mwN). Ein gesondertes WG „Auffüllrecht“ bei Erteilung einer Baugenehmigung zur Errichtung eines Klärschlammzwischenlagers auf einem erworbenen Grundstück hat die Rspr. hingegen abgelehnt (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878).

610 (5) Selbständige Gebäudeteile

Grundsatz: Ein Gebäude stellt idR ein einheitliches WG dar (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [826]). Von diesem Grundsatz gibt es jedoch zwei Ausnahmen, die auch miteinander kombiniert auftreten können.

Eigenständiger Nutzungs- und Funktionszusammenhang: Gebäudeteile, die in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, stellen verschiedene selbständige WG dar.

Grundlegend BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); ebenso BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); v. 20.12.2012 – III R 40/11, BStBl. II 2013, 340; WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); PYSZKA, BB 1996, 1979; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 661; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 420; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 135.

Die Rspr. hat dazu vier Kategorien eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs entwickelt: eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, Nutzung zu Wohnzwecken durch Vermietung und Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); v. 14.7.1989 – III R 29/88, BStBl. II 1989, 903 (905); v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); glA FREUDENBERG, Inf. 1991, 342; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 420.

Einheitlichkeitsgrundsatz: Dient ein Gebäude verschiedenen Zwecken, so stellen jeweils alle Gebäudeteile, die demselben Zweck dienen, ein einheitliches WG dar (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 427). Ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude oder Gebäudeteil ist deshalb auch dann ein einheitliches WG, wenn die eigenbetriebliche Nutzung sich auf verschiedene Betriebe des Stpfl. bezieht.

KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 426.

Ebenso ist ein fremdbetrieblich genutztes Gebäude oder ein fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil ein einheitliches WG, wenn es verschiedenen Nutzern für deren Betriebe überlassen wird. Gleiches gilt für ein fremden Wohnzwecken dienendes Gebäude oder dienender Gebäudeteil, wenn es verschiedenen Personen zu Wohnzwecken überlassen wird (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [827]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 426).

Entsprechend der jeweiligen Nutzung sind die einzelnen Gebäudeteile als WG des BV oder des PV zu qualifizieren. Nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz ist es unzulässig, einen fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil von vornherein teilweise dem BV und teilweise dem PV zuzuordnen (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]; v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]). Bei späteren Nutzungsänderungen sind aber die Regeln über Entnahmen und Einlagen vorrangig zu beachten (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]; v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]). Aus diesem Grund verliert ein zunächst betrieblich genutzter Gebäudeteil seine Eigenschaft als BV nicht dadurch, dass er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird und sich in dem Gebäude ein weiterer fremdvermieteter Gebäudeteil befindet,

der dem PV zugeordnet ist (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]: keine „Zwangsentnahme“). Ebenso bleibt ein bislang zum PV gehörender Gebäudeteil, der später für fremde gewerbliche Zwecke vermietet wird, PV, auch wenn der Stpfl. einen weiteren, schon zuvor für fremde betriebliche Zwecke vermieteten Gebäudeteil dem gewillkürten BV zugeordnet hatte (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]: keine „Zwangseinlage“).

Mehrere Eigentümer: Ein Gebäudeteil, der wegen eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs als selbständiges WG anzusehen ist, ist seinerseits in so viele WG aufzuteilen, wie Miteigentümer daran vorhanden sind (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 [284]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 420; vgl. auch Anm. 607).

(6) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen; Platzbefestigungen 611

Grundsatz: Mehrere Gebäude auf einem Grundstück sind verschiedene WG.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (372); v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 661; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 394; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 135.

Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob die Gebäude einheitlich genutzt werden, also zB sämtlich dem Betrieb des Unternehmens des Stpfl. dienen.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 394.

Ebenso wenig maßgeblich ist es, ob die Gebäude einheitliche Versorgungsanlagen haben.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170).

Baulich miteinander verbundene Gebäude können als mehrere selbständige WG oder ein einheitliches WG anzusehen sein. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung (BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783 [784]).

So kann eine Brandmauer, die zwei Gebäudehälften voneinander trennt, wie eine halbscheidige Giebelwand wirken und die Hälften zu zwei vertikal voneinander getrennten Gebäuden machen; sie kann aber auch eine Verbindung zwischen den Hälften darstellen, die dazu führt, dass beide Gebäudehälften als ein einheitliches Gebäude anzusehen sind (BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783 [784]).

Freistehende Gebäude werden als Teile eines einheitlichen WG angesehen, wenn eine Baulichkeit dem auf dem gleichen Grundstück befindlichen Hauptgebäude in der Weise dient, dass das Hauptgebäude ohne die Baulichkeit als unvollständig erscheint.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); KUPSCH, FS Forster, 1992, 339 (343).

Dies wird etwa bei einem Garagengebäude auf einem mit einem Wohnhaus bebauten Grundstück angenommen, wenn die Anzahl der Garagen der der Wohneinheiten in etwa entspricht.

Vgl. einerseits BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); andererseits BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); v. 22.9.2005 – IX R

26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); auch BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); v. 5.11.2003 – X R 16/01, BFH/NV 2004, 485 (486).

Ein freistehender Wintergarten oder eine freistehende Gartenlaube gehören jedoch nicht als unselbständige Teile zum Hauptgebäude (BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 [597]); ebenso wenig eine freistehende Schwimmhalle.

Umzäunung eines bebauten Grundstücks stellt unabhängig von der Art der Bebauung ein selbständiges WG dar und ist nicht unselbständiger Teil des aufstehenden Gebäudes.

GIA BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688); v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086 (1089), für Betriebsgrundstücke; ebenso GRUBE, DStZ 1991, 97 (100); aA BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210 (211); v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688), für Wohngrundstücke.

Umzäunung eines unbebauten Grundstücks ist ebenfalls ein selbständiges WG und nicht ein unselbständiger Teil des Grundstücks.

Platzbefestigungen werden als selbständige, vom Grundstück zu unterscheidende WG angesehen (SCHOOR, DStZ 2003, 227).

Zuwegung einer Windkraftanlage ist eines von mehreren WG, aus denen das Windkraftwerk zusammengesetzt ist (vgl. auch Anm. 600).

BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rn. 17; v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929 – Rn. 22; v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407 – Rn. 16; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 310.

612 (7) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten

Ladenein- und -umbauten, Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten sind grds. selbständige, vom Gebäude zu unterscheidende WG.

BFH v. 31.7.1964 – VI 123/63 U, BStBl. III 1964, 555; v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291 (292); v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); v. 20.2.1975 – IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510 (512); v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (620); OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 (918); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 138.

Das gilt selbst dann, wenn sie in einen Neubau eingefügt werden (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [826]). Unabhängig von ihrer technischen Nutzungsdauer ist nämlich jedenfalls die wirtschaftliche Nutzungsdauer derartiger Anlagen idR kürzer als die des restlichen Gebäudes, da sie dem jeweiligen, sich immer schneller wandelnden Geschmack des Publikums angepasst werden und entsprechend häufig erneuert werden müssen. Es handelt sich um unbewegliche WG (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [826]).

613 (8) Scheinbestandteile

Scheinbestandteile sind gem. § 95 BGB Sachen oder Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit einem Grundstück verbunden sind. Ebenso Scheinbestandteile sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind. Scheinbestandteile iSd. § 95 BGB sind selbständige WG.

WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); MARX, DStR 1998, 1441 (1447); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 139.

Es handelt sich um materielle bewegliche WG.

BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (619); v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300; v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286 (287); v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); v. 26.6.1992 – III R 43/91, BFH/NV 1993, 436 (437); alle für Gebäudebestandteile.

Gebäude, die als Scheinbestandteile eines Grundstücks anzusehen sind, sind hingegen unbewegliche WG.

BFH v. 1.12.1970 – VI R 170/69, BStBl. II 1971, 159; v. 30.3.1971 – VI R 202/68, BStBl. II 1971, 451.

(9) Weitere Einzelfälle

614

Feldinventar/stehende Ernte: Das Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene, noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten, ist gem. § 94 Abs. 1 BGB ein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks; bilanzrechtl. handelt es sich jedoch um ein selbständiges WG. Das Feldinventar auf verschiedenen Feldern stellt jeweils ein selbständiges WG dar (Sächs. FG v. 16.5.2012 – 8 K 1355/10, juris, rkr., Rn. 12; FG Thür. v. 26.10.2011 – 4 K 927/10, EFG 2012, 1429, rkr.).

Einstweilen frei.

615–619

g) Zeitpunkt der Aktivierung

aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts

620

Schrifttum: BORDEWIN, Zur Bewertung teilfertiger Erzeugnisse nach Handels- und Steuerrecht, BB 1975, 1472; G. SÖFFING, Die Unvereinbarkeit des Redaktionskostenurteils mit dem Bauplanungsurteil, FR 1977, 34; VON BORNHAUPT, Inwieweit können fehlgeschlagene Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden Werbungskosten sein?, FR 1981, 497; GLANEGGER, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden (I), DB 1987, 2115; TIEDCHEN, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471.

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Aufwendungen, die vor Entstehung oder Erlangung eines WG anfallen und später zu den AHK dieses WG gehören, sind nach hM sofort unter dem Posten des betreffenden WG zu aktivieren.

BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (102); BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; BORDEWIN, BB 1975, 1472; GLANEGGER, DB 1987, 2115 (2117); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 313.

Die frühzeitige Aktivierung von AHK wird damit begründet, dass die vor dem Bilanzstichtag angefallenen Kosten nicht zunächst als BA und damit gewinnmindernd, zum Zeitpunkt der Entstehung des WG bzw. seiner Zurechnung zum Vermögen des Stpfl. hingegen wieder als Teil der AHK gewinnerhöhend aktiviert werden sollen.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (103); SÖFFING, FR 1977, 34 (36); GLANEGGER, DB 1987, 2115 (2116); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 313.

Zum Teil wird eine solche Bilanzierung sogar für nicht zulässig gehalten (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 [145]; dagegen zutr. MATHIAK, DStJG 7 [1984], 97 [130]).

Kriterium der Identität: Die Rspr. ging zunächst davon aus, dass eine Aktivierung der vor dem Bilanzstichtag anfallenden Kosten voraussetze, dass das bislang Hergestellte mit dem Fertigprodukt identisch sein müsse und sich ihm gegenüber lediglich als ein „Weniger“ darstellen dürfe.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235 (236); v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (145).

Dabei wurde das Kriterium der Identität zunächst großzügig verstanden, so dass zB ein solches „Weniger“ auch schon in den Bauplänen eines Gebäudes gegenüber dem später herzustellenden Bauwerk gesehen wurde.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 (64); v. 16.12.1998 – X R 153/95, BFH/NV 1999, 782 (783).

Dies sollte selbst dann gelten, wenn der Stpfl. die konkret vor dem Bilanzstichtag vorliegende Planung später verwarf und ein Gebäude auf Grund einer völlig neuen Planung errichtete.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); SÖFFING, FR 1977, 34 (35).

Mittlerweile wendet die Rspr. dieses Kriterium nicht einmal mehr durchgehend an. So hat sie zB die Vermittlungsprovision für den Erwerb eines Gebäudes bereits vor dessen Übergang auf den Stpfl. als zu aktivierende „vorbereitende Anschaffungskosten“ angesehen (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101), obwohl die Provisionszahlung mit dem Gebäude auch nicht ansatzweise identisch ist. Die Provision eines Nachmessers bei der Herstellung von Fenstern, Türen und Rollläden soll hingegen mangels Identität nicht als Teil der HK dieser WG zu aktivieren sein (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47 [48]).

Stellungnahme: Eine Aktivierung von AHK kommt hingegen uE erst in Betracht, wenn das WG, für das sie aufgewendet wurden, dem Vermögen des Stpfl. zuzurechnen ist. Die Aktivierung eines WG setzt nämlich grds. voraus, dass dieses am Bilanzstichtag vorhanden und dem Stpfl. zuzurechnen ist (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 337; aA BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 [103]; zur Zurechnung vgl. Anm. 515 ff.). Entsprechend wird nach allgemeiner Ansicht bei der Anschaffung eines WG auch der vorausgezählte Kaufpreis vor Erlangung der Sachherrschaft als geleistete Anzahlung und nicht als Teil der AK des WG aktiviert. Folgte man der hM hinsichtlich der „vorbereitenden Anschaffungskosten“, so kommt man zu einem paradox anmutenden Ergebnis, wenn der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag die Maklerprovision und den Kaufpreis zahlt, die Sache jedoch erst nach dem Bilanzstichtag erlangt. Nach der hM müsste er am Bilanzstichtag zwar die Maklerprovision als AK des WG aktivieren; die eigentlichen AK, den Kaufpreis, hingegen dürfte er nur unter den geleisteten Anzahlungen ausweisen.

Zutreffend erscheint dagegen die Aktivierung der vor der Erlangung des WG anfallenden AHK als aktiver RAP oder – ebenso wie der vorausgezählte Kaufpreis – als geleistete Anzahlung. Gegen einen Ausweis als aktiver RAP lässt sich dabei nicht einwenden, dass es hier am Merkmal der „bestimmten Zeit“ fehle (so aber KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 313). Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ im Sinne einer kalendermäßigen Bestimmtheit ist nämlich dann entbehrlich, wenn die Aufwendungen, um deren Aktivierung es geht, bei Auflösung des Postens in die AHK eines WG eingehen (vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 85 ff.; TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2473 f.]). Vorzugswürdig ist gleichwohl der Ausweis unter den geleisteten Anzahlungen, weil Vorauszahlungen, die auf den Erwerb

eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG zielen, regelmäßig unter diesem Posten aktiviert werden (vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 49).

bb) Aktivierung von Dividenden

621

Schrifttum: BLAUM/KESSLER, Das Ende der phasengleichen Vereinnahmung von Beteiligungserträgen in der Steuerbilanz?, StuB 2000, 1233; GROH, Kein Abschied von der phasengleichen Aktivierung, DB 2000, 2444; HERZIG, Kommentar zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BB 2000, 2252; HOFFMANN, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; HOFFMANN, Anmerkung zu BMF v. 1.11.2000, DStR 2000, 1997; HOFFMANN, Kein Abschied von der phasengleichen Aktivierung, DB 2000, 2557; KEMPERMANN, Anm. zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, FR 2000, 1130; LUTTERMANN, Anm. zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, FR 2000, 1131; MOXTER, Phasengleiche Dividendenaktivierung: Der Große Senat des BFH im Widerstreit zu den handelsrechtlichen GoB, DB 2000, 2333; WASSERMAYER, Kommentar zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, GmbHR 2000, 1111; KAMINSKI, Anmerkungen zum Berücksichtigungszeitpunkt von „Gewinnansprüchen“ aus Tochtergesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, in FREIDANK (Hrsg.), Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch, Festschrift für Wilhelm Theodor Strobel, München 2001, 91; KRAFT, Schlussfolgerungen aus der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur phasengleichen Dividendenaktivierung für die Rechnungslegungspraxis, WPg 2001, 2; KRAFT, Steuerliche, bilanzielle und gesellschaftsrechtliche Überlegungen zur phasengleichen Dividendenaktivierung nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH 2/99, in HOMMELHOFF/ZÄTZSCH/ERLE (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, Festschrift für Wolf Müller, München 2001, 755; PEZZER, Anm. zu BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, FR 2001, 643; SCHULZE-OSTERLOH, Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, ZGR 2001, 497; WASSERMAYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; KERSENBRÖCK/RODEWALD, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243.

Gesellschafter von KapGes. haben einen Anspruch auf einen Anteil am Bilanzgewinn (vgl. § 58 Abs. 4 AktG, § 29 Abs. 1 GmbHG). Dieser Anspruch ist zunächst ein mitgliederschaftlicher Gewinnanspruch, der nicht selbständig verkehrsfähig ist (HÜFFER, 10. Aufl. 2012, § 58 AktG Rn. 26; FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, § 29 GmbHG Rn. 48). Mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses wandelt sich dieses Recht in einen selbständig verkehrsfähigen konkreten Zahlungsanspruch (HÜFFER, 10. Aufl. 2012, § 58 AktG Rn. 28; FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, § 29 GmbHG Rn. 49). Grundsätzlich kommt eine Aktivierung des Dividendenanspruchs erst zu diesem Zeitpunkt in Betracht. Der Stpfl. weist den Dividendenanspruch mit hin in der Bilanz des Jahres, in dem der Gewinn ausgeschüttet wird, und nicht in der Bilanz des Jahres, in dem er entstanden ist, aus. Bei mehrfach gestufter Beteiligung vergeht entsprechend mehr Zeit, bis der Gewinn beim Stpfl. stl. wirksam wird.

Phasengleiche Aktivierung nur im Ausnahmefall möglich: Die sog. phasengleiche oder zeitkongruente Aktivierung eines Dividendenanspruchs in der Bilanz des Stpfl. in dem Jahr, in dem der Gewinn der KapGes. entstanden ist, ist nach neuerer Rspr. nur möglich, wenn zum Bilanzstichtag der KapGes. ein Bilanzgewinn auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachweisbar ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen.

Grundlegend BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); ebenso in nunmehr stRspr. BFH v. 20.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409; v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340. Dem Großen Senat im Ergebnis zust. LUTTERMANN, FR 2000, 1131; SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2001, 497 (507); WASSERMEYER, DB 2001, 1053; wohl auch HOFFMANN, DStR 2000, 1809; krit. hingegen BLAUM/KESSLER, StuB 2000, 1233; GROH, DB 2000, 2444; MOXTER, DB 2000, 2333; KAMINSKI, FS Stobbel, 2001, 91 (100); KRAFT, WPg 2001, 2; KRAFT, FS Müller, 2001, 755; KERSENBRÖCK/RODEWALD, DStR 2002, 653 (655); MOXTER, DStZ 2002, 243; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270 „Dividendenansprüche“.

Danach wäre eine phasengleiche Aktivierung uU denkbar, wenn aufgrund langjähriger Übung am Bilanzstichtag ein sicherer Schluss auf die Gewinnausschüttung der KapGes. im Folgejahr gezogen werden kann oder wenn das zuständige Organ der KapGes. spätestens am letzten Tag des Geschäftsjahres über den erwarteten Gewinn berichtet und der Stpfl. sich dann nachweislich festlegt, wie er sein Stimmrecht hinsichtlich der Gewinnverwendung ausüben will.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (549); GROH, DB 2000, 2444; KEMPERMANN, FR 2000, 1130 (1131).

Ist die KapGes. eine GmbH, die vor dem Bilanzstichtag des Stpfl. eine Vorabausschüttung beschlossen hat, so kommt eine phasengleiche Aktivierung der restlichen Dividende hingegen nicht in Betracht.

BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; PEZZER, FR 2001, 643; grds. zweifelnd an der Möglichkeit der phasengleichen Aktivierung nach der Entscheidung des Großen Senats HERZIG, BB 2000, 2252 (2253); HOFFMANN, DB 2000, 2557; WASSERMEYER, GmbHR 2000, 1111; KRAFT, WPg 2001, 2 (11); KRAFT, FS Müller, 2001, 755 (772).

Abweichung von früherer Rechtsprechung des BFH und zivilrechtlicher Handhabung: Abweichend von der nunmehr stRspr. des BFH wurde es früher auch strechtl. in Übereinstimmung mit der zivil- und handelsrechtl. Übung (vgl. BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, BGHZ 137, 378; EuGH v. 27.6.1996 – Tomberger, C-234/94, EuGHE I 1996, 3133; DStR 1996, 1093, idF des Berichtigungsbeschlusses v. 10.7.1997, BB 1997, 1577; DStR 1997, 1416) als zulässig angesehen, den Dividendenanspruch phasengleich zu aktivieren, wenn der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter der KapGes. war, das Geschäftsjahr der KapGes. spätestens am Bilanzstichtag endete und bis zur Aufstellung der Bilanz des Stpfl. ein Gewinnverwendungsbeschluss oder -vorschlag der KapGes. vorlag oder sicher zu erwarten war (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714). Der Große Senat des BFH begründet die Abweichung von der handelsrechtl. Beurteilung damit, dass der Dividendenanspruch erst mit der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses ein aktivierungsfähiges WG darstelle (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]). Dieser sei am Bilanzstichtag des Stpfl. noch nicht realisiert. Der Große Senat spricht insoweit von einer Abweichung von der Rspr. des BGH und EuGH aus allein strechtl. Gesichtspunkten. Sofern handelsrechtl. ein Wahlrecht bestehe, eine solche noch nicht entstandene und daher nicht als WG zu qualifizierende Dividendenforderung zu aktivieren, könne es sich nur um eine Bilanzierungshilfe handeln, die stl. keine Berücksichtigung finden könne (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [637]).

Übergangsregelung der Verwaltung: Die FinVerw. beanstandete es allerdings nicht, wenn für Gewinnausschüttungen, die auf einem Gewinnausschüttungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen, für die letztmals das kstl. Anrechnungsverfahren gilt, die Grundsätze der phasengleichen Aktivierung weiterhin angewendet werden (BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510; vgl. auch HOFFMANN, DStR 2000, 1997).

Keine Anwendung der Grundsätze über Dividenden auf andere Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis: Die Grundsätze über die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen sind nicht auf andere Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis, die keinen Gewinnverwendungsbeschluss zur Voraussetzung haben, übertragbar (so zB BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, für die ergebnisabhängige Geschäftsführervergütung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA).

Einstweilen frei.

622–649

8. Bilanzierung der Passivposten

a) Passivierungsvorschriften

aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht

650

Schrifttum: DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; MERKERT/KOTHs, Rückstellungen – keine Spielwiese für „kreative“ Steuerpolitik!, DB 1998, 1937; GLADE, Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlupflöcher“, DB 1999, 400; REICH/HELIOS, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfen i. S. des Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; KESSLER, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Steuerbilanzrecht, IStR 2006, 98; TIEDCHEN, Posten der positiven Rechnungsabgrenzung, HfJ Abt. III/8, 2013.

Passivierungsfähigkeit: Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich darüber hinaus auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind, nämlich das Eigenkapital sowie Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, also die Kapital- und Gewinnrücklagen und un- und versteuerte Rücklagen (s. auch Anm. 500). Das Eigenkapital ist das Betriebsreinerwerbvermögen des Stpfl., also die Differenz zwischen der Summe aller Aktiva und aller nicht zum Eigenkapital gehörigen Passivposten.

▶ *Verbindlichkeiten* sind Schulden oder Verpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), die dem Grund und der Höhe nach sicher sind.

▶ *Rückstellungen* umfassen Verbindlichkeitsrückstellungen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie Aufwandsrückstellungen.

Krit. zur Bildung von Rückstellungen in der StBil. allgemein allerdings DORALT, DB 1998, 1357; dagegen MERKERT/KOTHs, DB 1998, 1937; GLADE, DB 1999, 400 (402). Teilweise wird in der Möglichkeit der Rückstellungsbildung für atomare Entsorgung wegen der durch eine Steuerstundung gewährten Liquiditäts- und Zinsvorteile sogar eine Beihilfe iSd. Art. 87 Abs. 1 EGV gesehen (REICH/HELIOS, IStR 2005, 44 [47]; dagegen KESSLER, IStR 2006, 98 [100]).

Für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften besteht allerdings gem. Abs. 4a ein Passivierungsverbot (s. Anm. 666, 2050 ff.). Verbindlichkeitsrückstellungen werden gebildet für Schulden oder Verpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), bei denen entweder der Grund oder die Höhe oder beides noch nicht sicher feststeht (s. zu Einzelheiten Anm. 691 ff.). Aufwandsrückstellungen liegt hingegen keine Außenverpflichtung zugrunde; sie werden gebildet, um Ausgaben eines späteren Wj. als Aufwand des laufenden Jahres zu berücksichtigen (vgl. Anm. 720 ff.).

► *Passive Rechnungsabgrenzungsposten* neutralisieren den Zufluss von Geldmitteln, denen Ertrag zuzurechnen ist, der sich erst in späteren Gewinnermittlungsperioden auswirkt und die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. erst dann erhöht.

► *Erhaltene Anzahlungen* erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive RAP (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ Abt. III/8 Rn. 22).

Passivierungspflicht: Grundsätzlich ist ein Posten, der passivierungsfähig ist, auch passivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Passivierungswahlrecht (s. Anm. 651 ff.) oder Passivierungsverbot (s. Anm. 665 ff.) besteht.

bb) Passivierungswahlrechte

Schrifttum: SIEKER, Rückstellungen für Verpflichtungen aus unmittelbaren Pensionszusagen in der Steuerbilanz nach Reform des Bilanzrechts, BB 1987, 1851.

651 (1) Allgemeines

Begriff: Ein Passivierungswahlrecht ist gegeben, wenn der Stpfl. eine passivierungsfähige Position in der StBil. ansetzen darf, aber nicht ansetzen muss.

Beurteilungsspielraum: Die Frage, ob ein Passivposten auszuweisen ist, hängt häufig von der Beurteilung des Stpfl. ab. Dieser Beurteilungsspielraum eröffnet jedoch kein Passivierungswahlrecht; der Stpfl. muss vielmehr die tatsächlichen Gegebenheiten würdigen und sich danach entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Passivierung geboten erscheint. Der Beurteilungsspielraum besteht dabei allerdings seltener in Bezug auf die Frage des Ansatzes eines Passivpostens, sondern häufiger hinsichtlich seiner Bewertung.

Beispiel: Ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des Ansatzes eines Passivpostens besteht in Bezug auf Verbindlichkeitsrückstellungen, die nur gebildet werden dürfen, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich ist. Hier hat der Stpfl. also abzuwägen, welche Umstände für und welche gegen seine Inanspruchnahme durch den Anspruchsinhaber sprechen. Häufiger ist aber die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht zweifelhaft, wohl aber die Frage, in welcher Höhe er in Anspruch genommen werden wird. So ist es etwa, wenn der Stpfl. einem Dritten zum Schadensersatz verpflichtet ist, aber die Schadenshöhe oder die Höhe der Mitverantwortung des Anspruchsinhabers noch nicht bekannt ist.

652 (2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte

Steuerlich bestehen Passivierungswahlrechte für die Bildung unverteuerter Rücklagen. Solche Rücklagen neutralisieren zunächst einen im VZ eingetretenen Gewinn und sind zumeist zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder in einem bestimmten späteren Zeitraum gewinnerhöhend aufzulösen, so dass eine Steuerstundung gewährt wird. Im Einzelnen handelt es sich um die nachstehend aufgeführten Posten.

653 (3) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3

Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt im Regelfall dazu, dass die dadurch realisierten stillen Reserven zu versteuern sind. § 6b gestattet es dem Stpfl. jedoch, die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) realisiert werden, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG zu übertragen, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Gemäß § 6b Abs. 3 darf der Stpfl. stattdessen aber auch in Höhe der realisierten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden, die entweder auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Reinvestiti-

ongüter zu übertragen oder nach Ablauf dieses Zeitraums gewinnerhöhend aufzulösen ist. Zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 90 ff.

(4) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2 654

Wenn und soweit aus der zwingend vorgeschriebenen Umrechnung monetärer Posten in Fremdwährung in Euro ein Gewinn entstanden ist, durfte dieser gem. § 6d Abs. 1 Satz 2 in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Die Rücklage war gewinnerhöhend aufzulösen, soweit das entsprechende WG aus dem BV ausschied; sie war spätestens am Schluss des fünften nach dem 31.12.1998 endenden Wj. aufzulösen.

(5) Ansparabschreibung gem. § 7g Abs. 3 aF 655

Schrifttum: KULOSA, Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG) nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, DStR 2008, 131.

Nach § 7g Abs. 3 aF durften kleine und mittlere Gewerbetreibende, Freiberufler und Land- und Forstwirte unter bestimmten Umständen (zu den Voraussetzungen im Einzelnen vgl. § 7g Abs. 3 Satz 3 aF) sowie Existenzgründer unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 und 8 aF eine Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung neuer beweglicher WG bilden (sog. Ansparabschreibung).

§ 7g ist durch das UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) grundlegend neu gefasst worden und sieht nunmehr die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags außerhalb der Bilanz (KULOSA, DStR 2008, 133) vor (vgl. § 7g Anm. 2). Die Möglichkeit der Bildung einer Ansparrücklage ist damit entfallen.

(6) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 656

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 schränkt die Möglichkeit von Teilwertabschreibungen ein und statuiert unter bestimmten Voraussetzungen ein Zuschreibungsgebot. § 52 Abs. 16 Satz 3 gestattete die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage iHv. $\frac{4}{5}$ des Gewinns, der durch die erstmalige Anwendung dieser Vorschrift entstanden ist. Die Anwendung der Vorschrift ist nicht auf das kalendarisch erste nach dem 31.12.1998 endende Wj. beschränkt (FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1924/07, EFG 2012, 1445 [1448], nrkr., Az. BFH X R 33/13). Die Rücklage ist in den auf das Jahr ihrer Bildung (sog. Erstjahr) folgenden vier Wj. jeweils zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 627.

(7) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10 657

§ 6 Abs. 1 Nr. 2b idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) sieht erstmals für bestimmte Stpfl. die Zeitwertbewertung unter Berücksichtigung eines Risikoabschlags für bestimmte zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente vor. Die Vorschrift ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen, es sei denn, der Stpfl. macht von dem Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB idF des BilMoG Gebrauch (dann Anwendbarkeit bereits für Wj., die nach dem 31.12.2008 beginnen). Für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung der Vorschrift ergibt,

darf der Stpfl. gem. § 52 Abs. 16 Satz 10 eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden, die im folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen ist.

658 (8) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR

Schrifttum: KÜTING/PFIRMANN/ELLMANN, Die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im HGB-Recht, DStR 2010, 2206.

Erhält ein Stpfl. einen öffentlichen oder privaten Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung eines WG des AV, so kann er nach R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 diesen entweder als BE ansetzen und die AHK des mit dem Zuschuss geförderten WG in voller Höhe aktivieren oder er kann den Zuschuss erfolgsneutral behandeln und die AHK des WG gekürzt um den Zuschussbetrag aktivieren. Erhält der Stpfl. den Zuschuss in einem der Anschaffung oder Herstellung vorangehenden Wj. und beabsichtigt er, ihn erfolgsneutral zu behandeln, so gestattet R 6.5 Abs. 4 EStR 2012, in Höhe des noch nicht verwendeten Zuschussbetrags eine stfreie Rücklage zu bilden, die bei Anschaffung oder Herstellung des WG auf dieses zu übertragen ist (vgl. zur entsprechenden Bestimmung R 6.5 EStR 2005 KÜTING/PFIRMANN/ELLMANN, DStR 2010, 2206 [2208 f.]).

Seit der Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) setzt die Bildung der Zuschussrücklage keine entsprechende Bilanzierung in der HBil. mehr voraus (KÜTING/PFIRMANN/ELLMANN, DStR 2010, 2206 [2208 f.]).

659 (9) Rücklage für Ersatzbeschaffung

Schrifttum: EBLING, Die steuerrechtlichen Grundlagen für die Bildung einer steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Verlust eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1005; WEBER-GRELLET, Funktionsgleichheit des Ersatzwirtschaftsguts als Voraussetzung einer Ersatzbeschaffungsrücklage, StuB 2004, 459; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2004, BB 2005, 36; DÖTSCH, Subjektive Tatbestandsmerkmale und innere Tatsachen im Rahmen der Einkunftsermittlung, FR 2007, 589; ZWIRNER, Gesonderte steuerliche Aufzeichnungspflichten wegen BilMoG, DStR 2011, 802; ZWIRNER/KÜNKELE, Bilanzsteuerliche Änderungen durch die EStÄR 2012 – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen, DStR 2013, 1199.

Grundsatz: Scheidet ein WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV aus und erhält der Stpfl. dafür eine Entschädigung, kann dieser Vorgang zur zwangsweisen Aufdeckung der in dem WG ruhenden stillen Reserven führen. Gleiches gilt bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Ein allgemeiner Grundsatz, dass eine Gewinnrealisierung entfällt, wenn ein WG gegen oder ohne den Willen des Stpfl. aus dem BV ausscheidet, besteht nicht.

BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 (331); v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 (43); EBLING, FS Moxter, 1994, 1005 (1023); WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Stpfl. die stillen Reserven jedoch auf ein Ersatz-WG übertragen bzw. für die zu erwartende Übertragung eine Rücklage bilden. Zweck der Anerkennung einer derartigen Rücklage ist nicht nur die als unbillig empfundene Besteuerung eines zwangsweise realisierten Gewinns.

BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 13 (V); v. 23.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 – Rn. 16; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 102.

Die durch das Ausscheiden des WG aus dem BV erlangten Beträge sollen dem Stpfl. vielmehr ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehen, was nicht möglich wäre, wenn sie der Besteuerung unterlägen

BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 (219); v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 (132); v. 23.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 – Rn. 16; v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 13 (V); KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 102.

Rechtsentwicklung: Die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung geht auf die Rspr. des RFH zurück.

RFH v. 18.6.1929, RStBl. 1929, 523; BFH v. 22.11.1933, RStBl. 1934, 430; v. 31.10.1934, StuW 1934, Nr. 727; v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 915; v. 14.9.1938, RStBl. 1938, 1062; v. 3.5.1944, RStBl. 1944, 619; zur Rspr. des RFH vgl. auch EBLING, FS Moxter, 1994, 1005 (1007 ff.).

Der BFH führte diese Rspr. fort.

BFH v. 4.9.1956 – I 95/56, BStBl. III 1956, 332; v. 9.5.1957 – IV 406/55 U, BStBl. III 1957, 261; v. 3.9.1957 – I 315/56 U, BStBl. III 1957, 386; v. 22.9.1959 – I 51/59 U, BStBl. III 1961, 1; vgl. auch EBLING, FS Moxter, 1994, 1005 (1012 ff.).

Die Verwaltung lässt unter den von der Rspr. entwickelten Voraussetzungen die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung zu (vgl. R 6.6 EStR). Inzwischen handelt es sich bei dem Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung um Gewohnheitsrecht (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 13; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 102).

Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung:

▶ *Wirtschaftsgut* kann ein WG des notwendigen und des gewillkürten BV, auch des SonderBV, sowie des AV oder UV sein.

▶ *Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen* bedeutet, dass das WG in der Folge nicht mehr im BV des Stpfl. vorhanden ist, weil es entweder nicht mehr dem Stpfl. zuzurechnen oder untergegangen ist.

▶ *Beschädigung eines Wirtschaftsguts* berechtigt ebenfalls zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R. 6.6 Abs. 7 EStR; WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 107).

▶ *Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt:* Höhere Gewalt stellen jedenfalls elementare Naturereignisse (Überschwemmungen, Blitzschlag, Hagelschlag, Sturm und Erdbeben) sowie ähnliche unabwendbare Ereignisse wie Explosionen und Brände dar (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 104; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 983). Darüber hinaus knüpft die stl. Rspr. mittlerweile an die zivilrechtl. Rspr. an, die höhere Gewalt als ein betriebsfremdes, von außen durch elementare Naturkräfte oder Handlungen dritter Personen einwirkendes Ereignis definiert, das nach menschlicher Einsicht und Erfahrung unvorhersehbar ist, mit wirtschaftlich erträglichen Mitteln auch durch die äußerste, nach der Sachlage vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhütet oder unschädlich gemacht werden kann und auch nicht wegen seiner Häufigkeit vom Geschädigten in Kauf zu nehmen ist (vgl. BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [131 f.]; FG Köln v. 23.5.2002 – 13 K 5958/98, EFG 2002, 1288, rkr.). Danach liegt höhere Gewalt vor bei Diebstahl (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 104; aA EBLING, FS MOXTER, 1994, 1005 [1023]), Unterschlagung (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 104), Raub (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 104), Brandstiftung, einem unverschuldeten Autounfall (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [131 f.]; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 104), Bergschäden an Gebäu-

den (FG Köln v. 23.5.2002 – 13 K 5958/98, EFG 2002, 1288, rkr.) und Abriss eines Gebäudes kurze Zeit nach Fertigstellung wegen Baumängeln (BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 [331]; krit. EBLING, FS Moxter, 1994, 1005 [1021]). Eigenes Verschulden des Stpfl. – auch geringstes Mitverschulden – schließt das Vorliegen höherer Gewalt jedoch aus (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [132]).

► *Ausscheiden infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs:*

▷ *Behördlicher Eingriff:* Ein behördlicher Eingriff ist gegeben, wenn der Stpfl. kraft öffentlichen Zwangs gehalten ist, seine privatrechtl. Entschließungsfreiheit aufzugeben.

BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 (429); v. 29.3.1979 – IV R 1/75, BStBl. II 1979, 412 (413); v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 984; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 105.

Ein Eingriff liegt in der Entziehung des WG, zB durch Enteignung oder wegen Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [225]; v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]). Ebenso liegt ein Eingriff vor, wenn der Stpfl. sein Eigentum an einem Grundstück aufgrund eines Flurbereinigungs- oder Umliegungsverfahrens verliert und ihm kein wertgleiches Grundstück zugewiesen wird (BFH v. 14.10.1970 – I R 34/69, BStBl. II 1971, 90). Auch längerfristige Nutzungsbeschränkungen wie Bauverbote

BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 (667); Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000 – II 276/97, EFG 2001, 620, rkr.; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 985.

oder behördlich angeordnete Betriebsunterbrechungen

BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000 – II 276/97, EFG 2001, 620, rkr.; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 985.

stellen Eingriffe in diesem Sinne dar.

Behördliche Eingriffe sind nur hoheitliche Maßnahmen (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 985); allerdings auch solche durch beliebige Unternehmer. Keine behördliche Maßnahme in diesem Sinne sind daher Maßnahmen eines Hoheitsträgers auf privatrechtl. Grundlage (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 [429]); v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]; zB die Geltendmachung eines vertraglich vereinbarten Wiederkaufsrechts (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 [429]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 985) oder die Kündigung eines Mietvertrags durch eine Behörde (BFH v. 30.7.1965 – VI 143/64, HFR 1965, 541; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 985); noch weniger Maßnahmen eines privaten Rechtsträgers (BFH v. 23.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 (V), für Aktienveräußerung im Rahmen eines Ausschlussverfahrens nach § 327a AktG).

▷ *Ausscheiden infolge des behördlicher Eingriffs:* Erforderlich ist eine unmittelbare Einwirkung auf das WG infolge des behördlichen Eingriffs; eine nur mittelbare Beeinträchtigung reicht grds. nicht aus (BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 [667]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 987). Die Verhinderung von Strukturanpassungen durch einen Bebauungsplan rechtfertigt daher nicht die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Veräußerung des alten und Erwerb eines neuen Betriebsgrundstücks (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [225]).

▷ *Zur Vermeidung eines behördlicher Eingriffs* scheidet ein WG aus dem BV aus, wenn eine entsprechende Maßnahme ernstlich droht (BFH v. 12.3.1969 – I

97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]). Dazu reicht eine eindeutige Ankündigung der Behörde aus (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]). Nicht hinreichend ist hingegen die Möglichkeit einer Enteignung aufgrund eines schon bestehenden oder gar eines erst einzubringenden Gesetzes (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]).

Ein WG kann auch dadurch zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausscheiden, dass es veräußert wird (BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 [667]). Es bedarf dann aber eines kausalen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Ausscheiden des WG und der Vermeidung des behördlichen Eingriffs (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [224]; v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 [831]). Am notwendigen kausalen Zusammenhang fehlt es zB, wenn der Stpfl. freiwillig oder aus spekulativen Gründen zwischen Ausscheiden und Ersatzbeschaffung eine unangemessen lange Zeit verstreichen lässt (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 [831]); ebenso, wenn der Stpfl. bereits beim Erwerb des WG mit dem behördlichen Eingriff rechnen musste (BFH v. 14.4.1969 – I R 133/66, BStBl. II 1969, 488). Der Stpfl. wird das Ersatz-WG idR nach dem Ausscheiden des ursprünglich vorhandenen WG anschaffen; es ist jedoch – jedenfalls beim Ausscheiden aufgrund eines behördlichen Eingriffs, der, anders als das Eingreifen höherer Gewalt, uU vorhersehbar ist – auch möglich, das Ersatz-WG schon zuvor zu beschaffen, wenn sich eine günstige Gelegenheit bietet.

BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 (831); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 992.

- ▶ *Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen bzw. Beschädigung gegen Entschädigung:*
- ▷ *Entschädigung ist von einem Dritten geleisteter Ersatz für unfreiwilligen Vermögensverlust*, zB eine Versicherungsleistung. Sie kann in einer Geld- oder einer Sachleistung bestehen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 989). Eine Entnahme aus dem BV ist regelmäßig kein Ausscheiden gegen Entschädigung (BFH v. 24.5.1973 – IV R 23-24/68, BStBl. II 1973, 582; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 989); ebenso wenig die Veräußerung eines durch höhere Gewalt beschädigten WG. Auch die Leistung vertraglich vereinbarten Schadensersatzes wegen Beschädigung eines WG ist keine Entschädigung, die zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung berechtigt (BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148). Eine Verzinsung des Entschädigungsanspruchs darf nicht in die Rücklage einbezogen werden, sondern stellt eine sofort zu erfassende BE dar (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [218]).
- ▷ *Gegen Entschädigung* bedeutet, dass die Ersatzleistung gerade für die Aufgabe des WG als solches bewirkt werden muss. Entschädigungen für anderweitige Nachteile oder für Folgeschäden werden nicht erfasst. Keine rücklagefähige Entschädigung ist zB gegeben bei der Leistung einer „Entschädigung für Erwerbsverluste“, die in Ertragsausfällen des Veräußerers in den Folgejahren bestehen (FG Meckl.-Vorp. v. 13.11.2008 – 2 K 228/06, EFG 2009, 914, rkr.) oder bei Entschädigungen für sonstige künftige Nachteile (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [219]).
- ▶ *Absicht der Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:*
- ▷ *Ersatzwirtschaftsgut:* Das zum Ersatz des ausgeschiedenen WG anzuschaffende oder herzustellende Ersatz-WG muss im Betrieb des Stpfl. im Wesentlichen dieselbe Funktion haben (sog. Funktionsgleichheit).

BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 (490); v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459 (460); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 993.

Unschädlich ist die Anpassung an zwischenzeitlichen technischen Fortschritt (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 993). Das WG muss jedoch für denselben Betrieb angeschafft oder hergestellt werden.

BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); zust. WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459 (461); WEBER-GRELLET, BB 2004, 36 (40); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 993.

Dementsprechend ist die Herstellung eines gewerblich genutzten oder an einen Gewerbetreibenden vermieteten Gebäudes als Ersatz für ein zerstörtes landwirtschaftlich genutztes Gebäude nicht zulässig (BFH v. 3.10.1985 – IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208; v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 [490]).

- ▷ *Anschaffung oder Herstellung*: Der Stpfl. muss das Ersatz-WG anschaffen oder herstellen. Die Anschaffung kann auch im Wege des Tausches geschehen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 991). Eine Einlage eines Ersatz-WG berechtigt jedoch nicht zur Übertragung der stillen Reserven (BFH v. 11.12.1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250 [251]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 991).
- ▷ *Frist*: Der Stpfl. hat Ersatz für ein bewegliches WG im Regelfall innerhalb des ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres zu beschaffen. Diese Frist verlängert sich in Anlehnung an die Fristen des § 6b auf vier Jahre bzw. für neu herzustellende Gebäude auf bis zu sechs Jahre; im Unterschied zur Regelung des § 6b Abs. 3 Satz 3 wird dabei nicht gefordert, dass die Herstellung zu einem bestimmten Zeitpunkt begonnen hat (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 21; krit. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 997 aE). Für die Inanspruchnahme der verlängerten Frist ist es nicht erforderlich, glaubhaft zu machen, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Der Fortbestand der Reinvestitionsabsicht wird vielmehr während des Laufs der Frist widerleglich vermutet (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 22). Die Frist kann nicht verlängert werden (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 21). Die Fin-Verw. hat dieses Urteil in der Weise umgesetzt, dass es auf WG iSd. § 6b Abs. 1 Satz 1 offenbar uneingeschränkt anzuwenden ist (R 6.6 Abs. 4 Satz 4 EStR 2012), während bei der Ersatzbeschaffung von WG, die nicht in § 6b Abs. 1 Satz 1 genannt werden, die Frist – in Anlehnung an die Weisungslage vor Inkrafttreten der EStR 2012, die indes keine bestimmte Frist vorsah – nur „im Einzelfall“ auf vier Jahre verlängert werden kann, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen nicht durchgeführt werden konnte (R 6.6 Abs. 4 Satz 5 EStR 2012; noch weitergehend – entsprechende Glaubhaftmachung generell notwendig – offenbar EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 996; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 1199 [1201]). Die Entscheidung des BFH v. 12.1.2012 ist uE hingegen so zu verstehen, dass die Fristen des § 6b Abs. 3 generell und ohne das Erfordernis besonderer Darlegungen oder Glaubhaftmachungen auf alle WG anzuwenden sein sollen.
- *Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Bildung einer Rücklage nach § 6b*: Sofern gleichzeitig die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage nach § 6b vorliegen, scheidet die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung aus. Die Anwendung des § 6b geht vor (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).

Rechtsfolge:

► *Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage:* Liegen die genannten Voraussetzungen vor, kann der Stpfl. die AHK des Ersatz-WG sogleich um die erhaltene Entschädigung kürzen oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Ersatz-WG noch aussteht, eine Rücklage für Ersatzbeschaffung bilden. Die Rücklage ist in dem Wj. zu bilden, in dem das ursprüngliche WG aufgrund höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausgeschieden ist; eine Nachholung in einem späteren Wj. ist nicht zulässig (WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 996). Eine Glaubhaftmachung des Bestehens einer Ersatzbeschaffungsabsicht ist zum Zeitpunkt der Bildung der Rücklage nicht erforderlich (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119 [122]; DÖTSCHE, FR 2007, 589 [594]).

► *Seit der Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009* (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ist eine entsprechende Bilanzierung in der HBil. nicht mehr möglich (ZWIRNER, DStR 2011, 802 [803]). Das WG ist jedoch in das besondere Verzeichnis des Abs. 1 Satz 2 aufzunehmen.

Wird der Gewinn eines Stpfl. mangels Vorlage der Buchführung und Bilanz geschätzt, kommt die Berücksichtigung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht in Betracht (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602 [604]; vgl. BMF v. 21.9.1999, BStBl. I 1999, 835).

► *Höhe der Rücklage:* Bei der Rücklage handelt es sich um eine Gewinnrücklage, die sich auf den Teilbetrag des ohne Rücklagenbildung realisierten Gewinns bezieht. Der Teilbetrag errechnet sich aus dem Saldo zwischen der als BE anzusetzenden Entschädigung und dem Buchwert des ausgeschiedenen WG ohne Rücksicht auf den Teilwert des ausgeschiedenen WG (BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561 [562]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 996). Wird dem Stpfl. mit der Entschädigung auch USt erstattet, so kann diese in die Rücklage mit einbezogen werden (BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561 [562]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 996). Eine Verzinsung des Entschädigungsanspruchs ist hingegen nicht in die Rücklage einzubeziehen (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [219]).

Da es sich bei der Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung um ein Passivierungswahlrecht handelt, wird es für zulässig gehalten, es in der Weise teilweise auszuüben, dass nur ein Teilbetrag der erhaltenen Entschädigung in die Rücklage eingestellt wird (BFH v. 14.10.1970 – I R 34/69, BStBl. II 1971, 90 [92]).

► *Auflösung der Rücklage:*

▷ *Freiwillige Auflösung der Rücklage:* Da die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung auf einem Passivierungswahlrecht beruht, steht es dem Stpfl. jederzeit frei, die Rücklage trotz Fortbestehens der Voraussetzungen ihrer Bildung ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufzulösen.

▷ *Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:* Schafft der Stpfl. ein Ersatz-WG an oder stellt er ein solches her, ist die Rücklage im Wj. der Anschaffung oder Herstellung durch Übertragung auf die AHK des Ersatz-WG aufzulösen, dh., die AHK werden um den Betrag der Rücklage gekürzt. Bemessungsgrundlage für die AfA des Ersatz-WG sind die gekürzten AHK; auch eine Teilwertabschreibung ist nur zulässig, wenn der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unter den gekürzten AHK liegt.

▷ *Keine Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:* Gibt der Stpfl. die Absicht, ein Ersatz-WG anzuschaffen oder herzustellen endgültig auf, ist die

Rücklage im Jahr der Aufgabe der Absicht gewinnwirksam aufzulösen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]). Gleiches gilt, wenn ihm die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatz-WG objektiv nicht mehr möglich ist (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119 [122]; DÖTSCH, FR 2007, 589 [594]). Wenn der Stpfl. nicht innerhalb der Fristen des § 6b Abs. 3 ein Ersatz-WG anschafft oder herstellt, ist nach neuerer Rspr. unwiderleglich davon auszugehen, dass er die Reinvestitionsfrist aufgegeben hat (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 – Rn. 22).

- ▷ *Betriebsaufgabe oder -veräußerung vor Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts*: Entfällt die Rücklage für Ersatzbeschaffung aufgrund einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung, wird sie ebenfalls gewinnerhöhend aufgelöst; die daraus resultierende Gewinnerhöhung gehört nicht zum laufenden, sondern zum Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn.

BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 (395); v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862 (864); v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 (884); v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 (1863).

Die Gewinnerhöhung gehört allerdings dann ausnahmsweise zum laufenden Gewinn, wenn der Stpfl. die Absicht zur Vornahme der Ersatzbeschaffung unabhängig von der Betriebsaufgabe oder -veräußerung, insbes. zB deutlich vor diesen Vorgängen, nach außen erkennbar aufgegeben hat (BFH v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 [884]; v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863]).

660 (10) § 6 UmwStG

§ 6 UmwStG ermöglicht die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage für den sog. Übernahmefolgegewinn, der einer eine Körperschaft übernehmenden PersGes. dadurch entsteht, dass zwischen ihr und der Körperschaft bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten durch Konfusion erlöschen oder Rückstellungen aufgelöst werden (KLINGBERG in BLÜMICH, § 6 UmwStG Rn. 6; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 6 UmwStG Rn. 14). Die Rücklage ist in den folgenden drei Jahren mindestens zu je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Anwendung des § 6 UmwStG auf andere Umwandlungs-, Verschmelzungs- und Einbringungsfälle vgl. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 6 UmwStG Rn. 16.

661 cc) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte

Schrifttum: WEHRHEIM/RUPP, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DStR 2010, 821.

Grundsatz: Sofern das Handelsrecht ein Wahlrecht zum Ansatz eines grds. passivierungsfähigen Postens vorsieht, besteht strechtl. nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 [293]) ein Passivierungsverbot (vgl. auch WEHRHEIM/RUPP, DStR 2010, 821 [823]; s. Anm. 501).

Einzelfälle: Handelsrechtlich bestanden bis zum Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) Passivierungswahlrechte für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres, aber später als in den ersten drei Monaten desselben nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aF), sowie allgemein für

Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB aF). Diese Rückstellungen durften nach dem oben genannten Grundsatz schon nach alter Rechtslage stl. nicht gebildet werden. Durch das BilMoG sind die genannten Wahlrechte abgeschafft worden, so dass nun auch handelsrechtl. insoweit ein Passivierungsverbot besteht.

Zur Möglichkeit der Beibehaltung von vor Inkrafttreten des BilMoG gebildeten Rückstellungen s. WEHRHEIM/RUPP, DStR 2010, 821.

Ein handelsrechtl. Passivierungswahlrecht findet sich in Art. 28 Abs. 1 EGHGB für Pensionsrückstellungen, wenn die Pension vor dem 1.1.1987 zugesagt wurde; Gleiches gilt bei späterer Erhöhung einer sog. Altzusage. Zulässigkeit und Umfang der Bildung von Pensionsrückstellungen in der StBil. richten sich nach § 6a. Die hM nahm wegen des Wortlauts der Vorschrift („Für Pensionsverpflichtungen darf eine Rückstellung ... gebildet werden ...“) ein eigenständiges stl. Passivierungswahlrecht an (Nachweise bei SEEGER in SCHMIDT XIX. § 6a Rn. 3). Es bestand jedoch uE bereits für VZ vor 1987 sowohl handels- als auch strechtl. eine Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen (für das Handelsbilanzrecht ebenso SIEKER, BB 1987, 1851 [1852]).

Einstweilen frei.

662

dd) Passivierungsgebote

663

Schrifttum: CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735.

Handelsrecht: Handelsrechtlich statuiert § 249 Abs. 1 HGB ein Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen, für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie für Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtl. Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen). Gemäß § 250 Abs. 2 HGB sind darüber hinaus passive RAP, also Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Aber auch soweit ausdrückliche Regelungen fehlen, ist die Passivierung aller passivierungsfähigen Posten, für die weder ein Passivierungswahlrecht noch ein Passivierungsverbot besteht, geboten. Dies folgt aus dem gem. § 246 Abs. 1 HGB geltenden Vollständigkeitsprinzip. Danach besteht handelsrechtl. ein Passivierungsgebot insbes. auch für Verbindlichkeiten (GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121; CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735).

Steuerrecht: Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gelten die handelsrechtl. Passivierungsgebote auch für die StBil., soweit das StRecht in Abs. 2–5 keine besonderen Regelungen trifft (KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 [2264]).

Ein stl. Passivierungsgebot besteht danach für folgende Posten:

- Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 670 ff.);
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 680 ff.);
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden (vgl. Anm. 721);

- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (vgl. Anm. 721);
- passive RAP, sofern die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vorliegen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 245).

664 Einstweilen frei.

ee) Passivierungsverbote

665 (1) Überblick

Passivierungsverbote ergeben sich häufig ausdrücklich aus dem Gesetz; teilweise aber auch aus den GoB. Darüber hinaus führen auch handelsrechtl. Passivierungswahlrechte – die indes nach Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) kaum mehr bestehen – dazu, dass insoweit stl. ein Passivierungsverbot besteht (s. Anm. 661).

666 (2) Gesetzliche Passivierungsverbote

Gesetzlich normierte Passivierungsverbote bzw. -einschränkungen finden sich in folgenden stl. Regelungen:

- in Abs. 2a für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Einnahmen und Gewinnen zu tilgen sind (vgl. Anm. 1900 ff.);
- in Abs. 3 für Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (vgl. Anm. 1950 ff.);
- in Abs. 4 für Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen (vgl. Anm. 2000 ff.);
- in Abs. 4a für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. Anm. 2050 ff.);
- in Abs. 4b Satz 1 für Rückstellungen für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (vgl. Anm. 2105 ff.);
- in Abs. 4b Satz 2 für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe (vgl. Anm. 2120 ff.).

667 (3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften

Begriff des schwebenden Geschäfts: Siehe Anm. 540.

Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert (vgl. Anm. 540). Es besteht demnach ein Passivierungsverbot für die Verpflichtung des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Rn. 44; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 312). Die Verpflichtung ist zwar abstrakt, nicht aber konkret passivierungsfähig (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500).

668 (4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

Begriff: Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in transitorische Posten im engeren Sinne, transitorische Posten im weiteren Sinne und antizipative Posten (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 2 ff.).

- ▶ *Passive transitorische Posten im engeren Sinne* sind Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag erhält, aber Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (zB Vereinnahmung von Miet- oder Pachtzahlungen, die das folgende Jahr betreffen).
- ▶ *Passive transitorische Posten im weiteren Sinne* sind vor dem Bilanzstichtag erhaltene Einnahmen, die nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag erfolgswirksam werden.
- ▶ *Passive antizipative Posten* sind Aufwendungen, denen erst später Ausgaben folgen.

Bilanzierung: Passive antizipative Posten werden in der Bilanz als Verbindlichkeiten ausgewiesen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/8 Rn. 6 mwN). Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht – in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 2 HGB – nur den Ansatz passiver transitorischer Posten im engeren Sinne als RAP vor. Für passive transitorische Posten im weiteren Sinne besteht sowohl handelsrechtl. als auch stl. ein Passivierungsverbot.

Einstweilen frei.

669

b) Verbindlichkeiten

Schrifttum: RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 427; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994; CLEMM, Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachträglicher wirtschaftlicher Verursachung (Realisation) oder: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtssinne?, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 167; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; WASSERMEYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH, WPg 2002, 10; CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735 GÜNDEL, Aktuelle Probleme aus dem Bilanzsteuerrecht, StbJb. 2009/2010, 331; KRÜGER, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen?, DStR 2011, 1095; BRAUN, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; FARLE, Ertragsteuerliche Folgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten, BB 2012, 1507.

aa) Begriff

670

Schrifttum: GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, CREZELIUS/RAUPACH/SCHMIDT/ARNDT (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; MATSCHKE/SCHELLHORN, Gibt es einen neuen Verbindlichkeitsbegriff?, in MATSCHKE/SCHILDBACH (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Günter Sieben, Stuttgart 1998, 447; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-Urteil I R 6/96, DStR 2007, 407; HÄUSELMANN, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931.

Allgemeines: Der Begriff der Verbindlichkeit stimmt handels- und steuerbilanzrechtl. überein (HÄUSELMANN, BB 2007, 931 [933]). Eine Verbindlichkeit ist eine dem Grund und der Höhe nach feststehende Leistungsverpflichtung ge-

gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), die für den Stpfl. eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 – Rn. 11; FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1425), nrkr., Az. BFH I R 34/12; GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121; MATSCHKE/SCHELLHORN, FS Sieben, 1998, 447 (448 f.); HÄUSELMANN, BB 2007, 931 (933); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 754; KRÜGER, DStR 2011, 1095 (1096); FARLE, BB 2012, 1507 (1509).

Verpflichtungen des Stpfl. gegen sich selbst (Innenverpflichtungen) sind hingegen keine Verbindlichkeiten im bilanzrechtl. Sinn (RUPP, Der Gesetzestatsbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 60). Dies gilt insbes. für Obliegenheiten (CHRISTIANSEN, DStR 2007, 407 [408 f.]).

Betriebliche Veranlassung: Eine Verbindlichkeit darf nur ausgewiesen werden, wenn sie betrieblich veranlasst ist (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 861; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 311). Ist die einer Verbindlichkeit zugrunde liegende Aufwendung hingegen privat veranlasst, darf sie den Gewinn nicht mindern.

Rechtsnatur: Die Verbindlichkeit kann sich aus privatrechtl. Vereinbarungen oder aus dem öffentlichen Recht ergeben.

BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 407 (408); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735.

Beispiele: Privatrechtliche Verpflichtungen ergeben sich aus Schuldverhältnissen iSd. § 241 BGB. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind zB Steuern, Gebühren und Beiträge, die der Stpfl. zu leisten hat.

Auch faktische Leistungsverpflichtungen, denen sich der Stpfl. nicht entziehen kann (zB Garantieleistungen, die der Stpfl. aus Kulanzgründen erbringt, oder die freiwillige Leistung eines Kundenbonus), können Verbindlichkeiten darstellen.

MOXTER, FS Forster, 1992, 427 (429); MOXTER, DStR 2004, 1057; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 756.

Art der Verpflichtung: Bei der Außenverpflichtung kann es sich um eine Zahlungsverpflichtung oder eine sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213.

Siehe zB zur Verpflichtung eines Kraftfahrzeughändlers zum Rückkauf der an Leasinggesellschaften oder Autovermietungen verkauften Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingzeit bzw. nach einer Mindestvertragslaufzeit Anm. 1856.

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Verpflichtung kommt es nicht an.

BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 758; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 311.

Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit des Stpfl. sind für das Bestehen einer Verbindlichkeit unerheblich.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747 (748); v. 26.2.1993 – VIII B 87/92, BFH/NV 1993, 364 (365); v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616 (617); FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1426), nrkr., Az. BFH I R 34/12; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 758; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 311.

bb) Bilanzierung

Schrifttum: EHMCKE, Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, DStZ 1995, 691; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; CHRISTIANSEN, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine unendliche Geschichte, DStR 2009, 2213.

(1) Grundsatz Passivierungspflicht

Eine gegenüber Dritten bestehende, nach Grund und Höhe sichere Verbindlich- 671
keit ist zwingend zu passivieren.

BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592; v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (245); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616 (617); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (693); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 310.

Weitergehende allgemeine Passivierungserfordernisse, wie etwa die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag, bestehen nicht.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 755; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 311.

(2) Ausnahmen

Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften: Zum Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die sich aus schwebenden Geschäften ergeben, für die die Ausgeglichenheitsvermutung gilt, vgl. Anm. 667.

Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, stellen für den Stpfl. keine wirtschaftliche Belastung dar und dürfen aus diesem Grund insoweit nicht passiviert werden, als mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist.

BFH v. 12.12.1990 – I R 27/88, BFH/NV 1992, 8 (10); v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (324); v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 (471); v. 8.11.2006 – I R 63/05, BFH/NV 2007, 763 (764 f.); HERZIG, DB 1990, 1341 (1347); MOXTER, FS Forster, 1992, 427 (429); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (694); MOXTER, BB 1998, 2464 (2465); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 312.

Das ist zB der Fall, wenn feststeht oder zumindest anzunehmen ist, dass der Stpfl. die Einrede der Verjährung erheben wird.

BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1471; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 759a; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 106.

Ist der Stpfl. hingegen trotz eingetretener Verjährung erfüllungsbereit, ist die Verbindlichkeit weiterhin zu passivieren (BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 34; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1471).

Verbindlichkeiten, von denen der Gläubiger keine Kenntnis hat: Teilweise wird die Kenntnis des Gläubigers von dem Anspruch, der der Verbindlichkeit des Stpfl. zugrunde liegt, gefordert. Eine Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand aufgedeckt worden ist.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802 (804); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 312; ebenso BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265 f.) für Haftpflichtverbindlichkeiten.

Dem ist nicht zuzustimmen (glA EHMCKE, DStZ 1995, 691 [693]). Allenfalls dann, wenn die Entdeckung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist, hat die Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. zu unterbleiben (ebenso CREZELIUS in KIRCHHOF XIII, § 5 Rn. 108).

673 (3) Zeitpunkt der Bilanzierung

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197; WOERNER, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 483; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/2003, 241; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306.

Für den Zeitpunkt der Bilanzierung einer Verbindlichkeit ist ihre rechtl. Entstehung ein wichtiger, aber nicht der alleinige Maßstab (WOERNER, FS Moxter, 1994, 483 [488 f.]). Maßgeblich ist die Entstehung einer wirtschaftlichen Last für den Stpfl.

BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (267); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 755a.

Nicht durchgesetzt hat sich in der stl. Rspr. die im bilanzrechtl. Schrifttum verschiedentlich vertretene, aber auch hier umstrittene Ansicht, dass eine Verbindlichkeit – in Anwendung des Realisationsprinzips nicht nur auf Erträge, sondern auch auf Aufwendungen – nur dann zu passivieren sei, wenn sie Umsätze des abgelaufenen Wj. alimentiert habe.

Dafür MOXTER, StuW 1989, 232 (234); MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (433); FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, 1197 (1198); aA KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); CREZELIUS in KIRCHHOF XIII, § 5 Rn. 109; krit. auch CLEMM, FS Moxter, 1994, 167 (172, 189 f.); vgl. zum Streitstand auch SCHELLHORN, BFuP 2003, 306 (309 ff.).

Dem ist der – allerdings regelmäßig im Zusammenhang mit der Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen vorgebrachte (s. Anm. 701), aber auch in diesem Zusammenhang zutreffende – Einwand entgegenzuhalten, dass es keinen bilanzrechtl. Grundsatz gibt, der es gebietet, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in dem die dem Aufwand zuzuordnenden Erträge erzielt werden.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 38; WASSERMEYER, WPg 2002, 10 (12).

Lediglich die Vorschriften über die Aktivierung von AHK fordern ein Hinausschieben der Erfolgswirksamkeit von Aufwendungen; darüber hinaus besteht bilanzrechtl. keine Möglichkeit, Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem ihrer rechtl. Entstehung zu erfassen (so zutr. WASSERMEYER, WPg 2002, 10 [12]).

674 (4) Auflösung

Schrifttum: GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; FARLE, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Überprüfung verbindlicher Auskünfte, DStR 2012, 1590.

Eine Verbindlichkeit ist auszubuchen, wenn sie erloschen ist. Das ist insbes. bei Erfüllung oder Erlass der Fall.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; GROH, BB 1993, 1882 (1884); ebenso für den Erlass BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 (22); FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1425), nrkr., Az. BFH I R 34/12; BRAUN, DStR 2012, 1360 (1361); FARLE, BB 2012, 1507 (1509).

Auch wenn sich ergibt, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu erfüllen sein wird, muss sie ausgebucht werden

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1426), nrkr., Az. BFH I R 34/12; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 313.

Die bevorstehende Liquidation des Schuldners berechtigt hingegen nicht zur Ausbuchung bestehender Verbindlichkeiten.

FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1425 f.), nrkr., Az. BFH I R 34/12; FARLE, BB 2012, 1507 (1509); FARLE, DStR 2012, 1590; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 313.

Zum Rangrücktritt vgl. Anm. 675 „Rangrücktritt“.

(5) Einzelfälle

675

Schrifttum: RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; L. SCHMIDT, Anmerkung zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 485.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten sind zu passivieren, bis die Bedingung eingetreten ist.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 314; CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 110; aA (nur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung) SCHMIDT, DStR 1990, 485.

Dies gilt auch, wenn der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist.

AA MATHIAK, StuW 1987, 51 (52); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1457; für die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung in diesem Fall BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 761.

Allenfalls wenn mit dem Eintritt der Bedingung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann, kann eine Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. unzulässig sein (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 761). Eine Passivierung kommt außerdem dann nicht in Betracht, wenn der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (142); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 761a.

Im letztgenannten Fall kann aber die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten sein (BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 [142]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 761a).

Auflösend bedingter Erlass:

Schrifttum: SCHWEDHELM, Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, DStR 1991, 73; DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalerset-

zenden Miete, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 199; SENDER, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157.

Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer auflösenden Bedingung steht, dürfen bis zum Eintritt der Bedingung nicht passiviert werden.

BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 (583 f.); v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 (22); SCHWEDHELM, DStR 1991, 73; SENDER, GmbHR 1992, 157 (158); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 761; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 314.

Ein auflösend bedingter Erlass kann in einer Besserungsvereinbarung liegen (vgl. DÖLLERER, FS Forster, 1992, 199 [203]; s.u. „Besserungsvereinbarung“). Nicht jede Besserungsvereinbarung hat jedoch einen auflösend bedingten Erlass zum Inhalt.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: KURTH/DELHAES, Die Entsperrung kapitalersetzender Darlehen, DB 2000, 2577.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten (zB Bürgschaftsverpflichtungen, Rückzahlungsverpflichtungen bei Zuschüssen) dürfen erst bei Eintritt der Bedingung passiviert werden.

BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141 f.); v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188 – Rn. 22; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 138 f.; KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 (2581); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 760; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 314.

Anders ist nur zu entscheiden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 760). Ist der Eintritt der Bedingung zumindest wahrscheinlich, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, sofern die fragliche Verbindlichkeit bereits wirtschaftlich verursacht ist (vgl. Anm. 704 „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“; glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 760a; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 314).

Aufschiebend bedingter Erlass: Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer aufschiebenden Bedingung steht, sind zu passivieren (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 314).

Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein):

Schrifttum: GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; TARASCHKA, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; GAHLEN, Bilanzierung von Forderungsverzichten gegen Besserungsschein und von Verlustbeteiligungen aus Mezzanine-Kapital nach HGB und IFRS, BB 2009, 2079; KNEBEL/SCHMIDT, Gestaltungen zur Eigenkapital-Optimierung vor dem Hintergrund der Finanzkrise, BB 2009, 430; BECKER/PAPE/WOBBE, Forderungsverzicht mit Besserungsschein – ein vermehrt genutztes Instrument zur Überwindung der Krise, DStR 2010, 506.

Ob eine gegenüber dem Stpfl. bestehende Forderung bei Abschluss einer Besserungsvereinbarung weiterhin zu passivieren ist, ist umstritten.

Dafür BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 155; HEERMA, BB 2005, 537 (542); dagegen GROH, BB 1993, 1882 (1885); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); GAHLEN, BB 2009, 2079; KNEBEL/SCHMIDT, BB 2009, 430 (431); für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (124 f.); SCHULZE-OSTERLOH, WPg 1996, 97 (103 f.).

Liegt in der zugrunde liegenden Abrede ein unbedingter oder auflösend bedingter Erlass der Forderung (so für den Regelfall offenbar TARASCHKA, DStR 2006, 109; BECKER/PAPE/WOBBE, DStR 2010, 506 [507]; BRAUN, DStR 2012, 1360 [1361]; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 [995]; vgl. auch den Fall des BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) oder ergibt die Auslegung der Abrede, dass die Forderung nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sein soll, so kommt eine Passivierung nicht mehr in Betracht (s. „Auflösend bedingter Erlass“ und „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“); in den übrigen Fällen ist die Verpflichtung weiterhin auszuweisen.

Tritt der Besserungsfall ein, ist die Verbindlichkeit wieder einzubuchen (BECKER/PAPE/WOBBE, DStR 2010, 506 [508]; vgl. auch BRAUN, DStR 2012, 1360 [1361]).

Eigenkapitalersetzende Darlehen:

Schrifttum: WENG, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen, StuB 2012, 233.

Die Hingabe solcher Leistungen, die nach früherer Rechtslage gesellschaftsrechtl. als eigenkapitalersetzend zu werten waren, führt handelsrechtl. zu Fremdkapital und damit zu Verbindlichkeiten. Durch das MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) ist insoweit keine Änderung eingetreten (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1121; WENG, StuB 2012, 233 [235]).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch stl.

Die Passivierung eines solchen Darlehens entfällt ausnahmsweise nur, wenn die Rückzahlung der vom Gesellschafter empfangenen Leistung nach den getroffenen Vereinbarungen nur unter denselben Umständen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann.

BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436 (437); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1122; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 (995).

Emissionsberechtigungen:

Schrifttum: KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109.

Mit dem TEHG (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen – Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) wurden die Voraussetzungen für ein Emissionshandelssystem geschaffen. Betreiber von unter das Gesetz fallenden Anlagen brauchen für deren CO₂-Emissionen Berechtigungen, die in bestimmten Grenzen kostenlos zugeteilt werden und handelbar sind.

Verfügt der Stpfl. zum Bilanzstichtag über genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem TEHG für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für die Abgabepflicht für die im abgelaufenen Wj. verursachten Emissionen eine Verbindlichkeit auszuweisen.

BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 – Tz. 15; aA (Passivierung einer Rückstellung) KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2005, 332 (336); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119 f.).

Verfügt der Stpfl. nicht über genügend Emissionsberechtigungen, hat er eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (vgl. Anm. 704 „Emissionsberechtigungen“).

Erfüllungsrückstand:

Schrifttum: GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, Wiesbaden 1999; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-)Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; CHRISTIANSEN, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine unendliche Geschichte, DStR 2009, 2213; LETTAU/RUHL, Typische bilanzielle Probleme der Kaufpreisanpassung beim Immobilien-Share-Deal, DB 2010, 2233.

Ein Erfüllungsrückstand entsteht, wenn eine im Rahmen eines schwebenden Geschäfts bestehende Verbindlichkeit des Stpfl. (in aller Regel Geldzahlung, zB Kaufpreis-, Werklohn-, Mietzahlung) im abgelaufenen Wj. oder früher hätte erfüllt werden müssen, die Erfüllung aber weiterhin aussteht.

BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (872).

Der Stpfl. muss also weniger geleistet haben, als er nach dem Vertrag für die bis dahin von seinem Vertragspartner erbrachte Leistung zu leisten hatte (BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 [2255]; GÜNKEL, StbJb. 2009/2010, 331 [346]).

Es handelt sich dabei nicht stets nur um die Nichterfüllung einer fälligen Schuld; auch die Nichterfüllung einer nicht fälligen Schuld stellt einen Erfüllungsrückstand dar, wenn sie Gegenleistung für eine ganz oder teilweise bereits früher erbrachte Leistung des anderen Vertragspartners ist.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, 1999, 81; GÜNKEL, StbJb. 2009/2010, 331 (346); aA CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (874).

Die zukünftige Zahlung darf nach der Rspr. des BFH nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss Vergangenes abgelten (BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [593 f.]; v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 [861]).

Besteht ein Erfüllungsrückstand, dessen Höhe sicher ist, ist dem durch den Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); GROH, StuW 1994, 90 (93); WOERNER, FS Moxter, 1994, 483 (491); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2215). Vgl. aber LETTAU/RUHL, DB 2010, 2233 (2234), für rückständige Mietzahlungen, die von einer Verbindlichkeitsrückstellung ausgehen, obwohl die Höhe der Zahlungen in aller Regel feststehen dürfte.

Ist die zu erbringende Leistung noch nicht nach Grund oder Höhe gewiss, kommt auch die Bildung einer Rückstellung in Betracht (s. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“).

Erhaltene Anzahlungen:

Schrifttum: KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81.

Erhaltene Anzahlungen sind Geldzahlungen, die im Rahmen eines im Übrigen noch schwebenden Geschäfts auf eine vom Stpfl. noch zu erbringende Sachleistungsverpflichtung erbracht werden.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (559); v. 13.2.2008 – III B 29-31/07, BFH/NV 2008, 947; v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, 2034.

Es handelt sich dabei um Abschlagszahlungen oder Vorausleistungen (KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [84]; KRÜGER, DStR 2011, 1095 [1096]).

Erhaltene Anzahlungen erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive RAP (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/8 Rn. 22). Sie sind als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25 (26 f.); KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Beihefter zu DStR 47/2008, 81 (82).

Erschließungsbeiträge können öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten sein (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

Finanzplankredite:

Schrifttum: BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, Düsseldorf 1994; FLEISCHER, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1995; BUCIEK, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg 2000, 109; SIEGER/ALETH, Finanzplankredite: Stand der Rechtsprechung und offene Fragen, GmbHR 2000, 462.

Als Finanzplankredite werden Kredite bezeichnet, die von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen sind, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdkapital erreicht werden soll. Sie haben materiell Eigenkapitalcharakter (BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598 [601]; SIEGER/ALETH, GmbHR 2000, 462 [463, 469]), stellen stl. aber grds. – der handelsbilanzrechtl. Qualifikation folgend – Fremdkapital dar.

GIA SIEGER/ALETH, GmbHR 2000, 462 (469); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 949e; aA für das Handelsbilanzrecht FLEISCHER, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, 1995, 317; vgl. zur Problematik auch BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, 1994, 315 ff.; BUCIEK, Stbg 2000, 109 (111 f.).

Franchisenehmer-Werbebeiträge:

Schrifttum: MARX/LÖFFLER, Die bilanzielle Abbildung besonderer Entgelte beim Franchising, DB 2013, 1337.

Werbebeiträge, die Franchisenehmer in einen gemeinsamen Werbeetat einzahlen und die zum Bilanzstichtag noch nicht verbraucht sind, sondern der Finanzierung der dem Franchisegeber obliegenden überregionalen Werbung dienen sollen, sind beim Franchisegeber durch Ausweis einer sonstigen Verbindlichkeit erfolgsneutral zu behandeln (BFH v. 22.8.2007 – X R 59/04, BStBl. II 2008, 284; zust. MARX/LÖFFLER, DB 2012, 1337 [1342]).

Haftungsloses Darlehen: Siehe „Auflösend bedingter Erlass“, „Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein)“.

Hybridanleihen, Perpetuals:

Schrifttum: HÄUSELMANN, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931.

Hybridanleihen oder Perpetuals sind Anleihen, die formell ohne eine bestimmte Laufzeit begeben werden (HÄUSELMANN, BB 2007, 931). Sie stellen sowohl handels- als auch steuerbilanziell Verbindlichkeiten dar (HÄUSELMANN, BB 2007, 931 [936]).

Kapitalersetzende Darlehen: Siehe „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

Perpetuals: Siehe „Hybridanleihen, Perpetuals“.

Rangrücktritt:

Schrifttum: DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 199; JANKA/LÖWENSTEIN, Zur steuerlichen Behandlung des rechtsgeschäftlichen Rangrücktritts, DB 1992, 1648; SENDER, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157; THIEL, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung nach dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; BEISENHIRTZ, Praktische Probleme des Dauerbrenners „Rangrücktritt“, StB 2003, 443; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; BERNDT, Bilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BB 2006, 2744; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2006, 1895; LANG, Gelöste und ungelöste Probleme des Rangrücktritts, DStZ 2006, 789; TARASCHKA, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; KAMMETER/GEISSELMEIER, Der Rangrücktritt – Bestandsaufnahme und Auswirkungen des MoMiG im Handelsbilanz- und Steuerrecht, NZI 2007, 214; KAHLERT/GEHRKE, Steuerneutralität des Rangrücktritts eines GmbH-Gesellschafters nach § 19 Abs. 2 Satz 3 InsO n.F.?, ZIP 2008, 2392; FUNK, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, BB 2009, 867; RUND, Zivile Grundlagen bedeutsamer Steuerrechtsfälle bei Kapitalgesellschaft und GmbH & Co. KG, GmbHR 2009, 1149; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227.

Ein Rangrücktritt stellt keinen auflösend bedingten Erlass der gegen den Stpfl. bestehenden Forderung dar (SCHULZE-OSTERLOH, WPg 1996, 97 [98]; BERNDT, BB 2006, 2744 [2745]). Forderungen, die mit einer Rangrücktrittserklärung verbunden sind, sind daher anders als auflösend bedingt erlassene Forderungen (s. „Auflösend bedingter Erlass“) im handelsrechtl. Jahresabschluss weiterhin als Verbindlichkeiten auszuweisen.

FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1425), nrkr., Az. BFH I R 34/12; DÖLLERER, FS Forster, 1992, 199 (204); BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; SCHULZE-OSTERLOH, WPg 1996, 97 (101); HEERMA, BB 2005, 537 (543); JANSSEN, BB 2006, 1895; LANG, DStZ 2006, 789 (790); KAMMETER/GEISSELMEIER, NZI 2007, 214 (215); BRAUN, DStR 2012, 1360; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 247 HGB Rn. 232; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 (994).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch für die StBil.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700 (702); v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; v. 10.11.2005

– IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618 (621); THIEL, GmbHR 1992, 20 (26); GROH, BB 1993, 1882 (1885); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1556); HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 145; GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (126 f.); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); KAISER, GmbHR 2001, 103; BEISENHIRTZ, StB 2003, 443 (446); HEERMA, BB 2005, 537 (543); BERNDT, BB 2006, 2744 (2746); JANSSEN, BB 2006, 1895; LANG, DStZ 2006, 789 (790); KAMMETER/GEISSELMEIER, NZI 2007, 214 (215); FUNK, BB 2009, 867 (870); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 247 HGB Rn. 232; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 (994); BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497, Tz. 4; differenzierend JANKA/LÖWENSTEIN, DB 1992, 1648 (1652) – während der Zeit der Krise soll die Verbindlichkeit in Höhe des zur Abdeckung der Überschuldung erforderlichen Betrags zu Eigenkapital werden.

Insoweit macht es keinen Unterschied, ob ein einfacher oder ein sog. qualifizierter Rangrücktritt, bei dem der Gläubiger sich so behandeln lassen will, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital, erklärt wurde.

HEERMA, BB 2005, 537 (543); LANG, DStZ 2006, 789 (790); TARASCHKA, DStR 2006, 109 (111); KAHLERT/GEHRKE, ZIP 2008, 2392 (2393); RUND, GmbHR 2009, 1149 (1153); KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 (231); BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497 – Tz. 4; ebenso bereits SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181 (183 f.).

Ein Rangrücktritt nach § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 InsO steht einem qualifizierten Rangrücktritt gleich und hindert ebenfalls nicht die Passivierung der Verbindlichkeit (KAHLERT/GEHRKE, ZIP 2008, 2392 [2394 f.]; KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 [232]).

Die Passivierung kommt allerdings nicht in Betracht, wenn die Verbindlichkeit nach den getroffenen Vereinbarungen als eine solche anzusehen ist, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 – Rn. 17; krit. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1361 f.]; vgl. auch „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“).

Rückkaufverpflichtung:

Schrifttum: KLEIN, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, DStR 2011, 1981.

Verpflichtet sich ein Fahrzeughändler beim Verkauf eines Neuwagens, diesen zu einem verbindlich festgelegten Preis zurückzuerwerben, hat er in Höhe dieses Betrags eine Verbindlichkeit auszuweisen (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812 – Rn. 17; KLEIN, DStR 2011, 1981). Die Verbindlichkeit ist bei Ausübung oder Verfall der Option des Erwerbers, von der Rückkaufverpflichtung Gebrauch zu machen, auszubuchen (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812 – Rn. 17).

Stundung: Die Stundung einer gegenüber dem Stpfl. bestehenden Forderung betrifft lediglich deren Fälligkeit. Da es auf die Fälligkeit einer Forderung jedoch nicht ankommt (s. Anm. 670), ist auch eine gestundete Forderung zu passivieren.

Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Gemäß Abs. 2a (eingefügt durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2691; BStBl. I 2000, 13) darf der Stpfl. einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten erst passivieren, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 1900 ff.

Wasserversorgungs- und Abwasserbeiträge: Siehe „Erschließungsbeiträge“.

Einstweilen frei.

676–679

c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Schrifttum: HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Köln/Berlin/Bonn/München 1991; HERZIG, Rückstellungen als Instrument der Risikoversorge in der Steuerbilanz, DStJG 14 (1991), 199; HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart 1992; KUPSCH, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, 2320; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, Bielefeld 1993; GELHAUSEN/FEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, DB 1993, 593; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, Köln 1993; SARRAZIN, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, WPg 1993, 1; CHRISTIANSEN, Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung ungewisser Verbindlichkeiten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Versuch einer kritischen Analyse, BFuP 1994, 25; CREZELIUS, Rückstellungen für Umweltschutz?, NJW 1994, 981; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, Düsseldorf 1994; LOOSE, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, FR 1994, 137; SCHÖN, Der Bundesfinanzhof und die Rückstellungen, BB 1994, Beilage 9, 1; BÄCKER, Rückstellungen für die Altlastensanierung, BB 1995, 503; MADAUSS, Rückstellungen für „Schmiergelder“, DB 1996, 637; FRENZ, Rückstellungen für ungewisse öffentlich-rechtliche Umweltverbindlichkeiten, DStZ 1997, 37; PERLET/BAUMGÄRTEL, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in BUDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; PLEWKA/SCHLÖSSER, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, Göttingen 1997; CREZELIUS, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; STOBBE/LOOSE, Steuereutlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, Baden-Baden 2000; CHRISTIANSEN, Kurskorrekturen bei der Passivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen?, DStZ 2002, 163; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, Aachen 2002; GEHM, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, BuW 2003, 542; OSTERLOH-KONRAD, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, DStR 2003, 1631, 1675; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; HEIZMANN/HEIZMANN, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, SteuStud. 2004, 86; KÖSTER, Objektivierung von Rückstellungen für öffentlich-rechtlich begründete Umweltschutzverpflichtungen, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, München 2010, 695; ENDERT, Bildung einer Rückstellung für Bestandspflege bei Versicherungsverträgen, DStR 2011, 2280; ENDERT, Branchenspezifische Rückstellungen von Versicherungsmaklern und Anlageberatern, DB 2011, 2164; ENDERT/SEPETAU, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, DStR 2011, 2060; HABERLAND, Rückstellung für fristgebundene Anpassungsverpflichtungen aus öffentlichem Recht, DStZ 2011, 790; PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, Die Bildung von Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2012, 821; ECKERT, Rückstellungen für Aufwendungen künftiger Außenprüfungen, DB 2012, 2187; ECKERT, Abweichende Bilanzstichtage für Steuernachforderungen, DB 2012, 2903; PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Remissionen im deutschen Buchhandel, DStR 2012, 2141; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), Ansatzpflicht für Rückstellungen künftiger Prüfungskosten, DStR 2013, 373; MARX, Irrungen und Wirrungen bei der Bilanzierung öffentlich-rechtlicher Anpassungs-

verpflichtungen, FR 2013, 969; PRINZ, Akzentverschiebungen bei umweltbezogenen Anpassungsrückstellungen in der BFH-Rechtsprechung, DB 2013, 1815.

aa) Begriff

Schrifttum: BORDEWIN, Umweltschutzrückstellungen – Einzelfragen zur Konkretisierung und wirtschaftlichen Verursachung bei Sanierungs- und Anpassungsverpflichtungen, DB 1992, 1097; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; WEBER-GRELLET, Rückstellung im Einzelunternehmen bei einer (Durchgriffs-)haftungsinanspruchnahme als GmbH-Gesellschafter, StuB 2003, 840; REICH/HELIOS, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfen i.S. des Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; TIEDCHEN, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; KESSLER, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Bilanzrecht, IStR 2006, 98; ROSS/DRÖGEMÜLLER, Keine Rückstellung in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung („REACH“), BB 2006, 1044; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 237; HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 255; PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135.

(1) Allgemeines

680

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden gebildet für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen) oder für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind. Es handelt sich dabei – ebenso wie bei dem Grunde und der Höhe nach sicheren Verbindlichkeiten – um Schulden des Unternehmens.

HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (249); SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (257, 260); PRINZ, DB 2011, 492; PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (167); PRINZ, DB 2011, 492.

Innenverpflichtungen, also betriebsinterne Verpflichtungen, die zur Aufrechterhaltung der Tätigkeit erfüllt werden müssen und nicht gleichzeitig öffentlich-rechtl. Verpflichtungen sind, berechtigen nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung. Unter Umständen ist aber die Bildung einer Aufwandsrückstellung (s. Anm. 720 ff.) geboten (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [560]).

Als Grundlage der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen wird vielfach das Vorsichtsprinzip angesehen.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 40; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 46; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); FRENZ, DStZ 1997, 37 (39); BORDEWIN, FR 1998, 226; GEHM, BuW 2003, 542; MARX, FR 2013, 969 (970); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 951; REICH/HELIOS, IStR 2005, 44 (48); PRINZ, DB 2011, 492; krit. aber KESSLER, IStR 2006, 98 (101); ähnlich CREZELIUS in KIRCHHOFF XII. § 5 Rn. 114 aE (Imparitätsprinzip).

Im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei Verbindlichkeitsrückstellungen um Schulden des Unternehmens handelt, scheint es jedoch vorzugswürdig, insoweit das Vollständigkeitsprinzip heranzuziehen (ebenso wohl KESSLER, IStR 2006, 98 [101]; PERLET/BAUMGÄRTEL, FS Beisse, 1997, 389 [395]).

681 (2) **Betriebliche Veranlassung**

Die zugrunde liegende Verbindlichkeit muss betrieblich veranlasst sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659 ff.); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 – Rn. 16; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 35; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 120; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 64; WEBER-GRELLET, StuB 2003, 840; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX, § 249 HGB Rn. 41; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 368.

Aufwendungen, die mangels betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Mittelabflusses den Gewinn nicht mindern dürfen, können sich auch nicht vor diesem Zeitpunkt durch Bildung einer Rückstellung auf den Gewinn auswirken. KapGes. haben allerdings für alle ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Ist die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtl. veranlasst, ist der Betrag der Rückstellung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

682 (3) **Art der Leistungsverpflichtung**

Es kann sich um eine Geld-, Sach-, Dienst- oder sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 89; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 52; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), DStR 2013, 373.

Auch für unselbständige Nebenleistungen, die Bestandteil einer Außenverpflichtung sind, sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Nebenleistung erforderlich ist, um die Hauptleistung zu erfüllen.

DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX, § 249 HGB Rn. 27.

Rückstellungsfähig sind deshalb zB Schadensbearbeitungskosten zur Erfüllung einer Verbindlichkeit aus einem Versicherungsvertrag (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX, § 249 HGB Rn. 27), Abrechnungskosten, wenn die Abrechnungsverpflichtung eine Nebenpflicht aus einem Werkvertrag ist (s. Anm. 704 „Abrechnungsverpflichtungen“) und die mit einer Remission (s. Anm. 704 „Remission“) verbundenen Kosten für Transport, Verpackung, Lagerung und Remissionsbearbeitung (PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, DStR 2012, 2141 [2145]).

683 (4) **Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung**

Sowohl privatrechtl. als auch öffentlich-rechtl. Verpflichtungen können zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung führen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; BORDEWIN, DB 1992, 1097; CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 48; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StuW 1994, 214 (223); WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; CREZELIUS, DB 1998, 633 (634); STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 (411); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 71; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 86 f.; GEHM, BuW

2003, 542 (543); GLASCHKE, *StuB* 2004, 897; HEIZMANN/HEIZMANN, *SteuStud.* 2004, 86 (89); STARKE/SPIES, *GmbHR* 2005, 1042 (1043); TIEDCHEN, *NZG* 2005, 801 (802); ROSS/DRÖGEMÜLLER, *BB* 2006, 1044 (1045); ECKERT, *DB* 2012, 2187 (2189); CREZELIUS in *KIRCHHOF XIII.* § 5 Rn. 117.

(5) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

684

Die Verpflichtung kann sich aus einem vertraglich begründeten ebenso wie aus einem gesetzlichen Schuldverhältnis ergeben.

FUMI, *Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse*, 1991, 33; RUPP, *Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht*, 1991, 62; CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1354); CREZELIUS, *DB* 1998, 633 (634); LAMBRECHT in *KSM*, § 5 Rn. D 48.

Auch ein faktischer Leistungszwang – wie etwa derjenige zur Erbringung von Kulanzeleistungen (s. Anm. 704 „Garantieleistungen“) – reicht für die Bildung einer Rückstellung aus.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, *BStBl. II* 2002, 655 (657); v. 10.1.2007 – I R 53/05, *BFH/NV* 2007, 1102; FUMI, *Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse*, 1991, 33 f.; HERZIG, *DStJG* 14 (1991), 199 (210); CREZELIUS, *DB* 1992, 1353 (1354); KESSLER, *Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse*, 1992, 96 f.; CHRISTIANSEN, *Steuerliche Rückstellungsbildung*, 1993, 29 f.; LAMBRECHT in *KSM*, § 5 Rn. D 47; CREZELIUS, *NJW* 1994, 981 (982); JANKE, *StuW* 1994, 214 (224); MADAUSS, *DB* 1996, 637; WANGEMANN, *Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung*, 1997, 162; HERZIG/KÖSTER in *HdJ*, *Abt. III/5 Rn. 85*; CREZELIUS, *DB* 1998, 633 (634); DAUB, *Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS*, 2000, 72 f.; HUG/ROSS/SEIDLER, *BB* 2000, 2510 (2511); KAYSER, *Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP*, 2002, 87; KÖSTER, *FS Herzig*, 2010, 695 (699); KRUMM in *BLÜMICH*, § 5 Rn. 793a; ENDERT, *DB* 2011, 2164 (2167); PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, *DStR* 2012, 2141 (2143); CREZELIUS in *KIRCHHOF XIII.* § 5 Rn. 117; aA HENNRICH in *Münchener Kommentar zum Bilanzrecht*, § 249 HGB Rn. 34.

Die Rspr. hat eine solche faktische Verbindlichkeit, die zur Rückstellungsbildung berechtigt, zB angenommen bei einer Selbstverpflichtungserklärung des brancheneigenen Zentralverbands, hergestellte bzw. verkaufte Batterien nach dem Gebrauch wieder zurückzunehmen, um sie einer sachgerechten Entsorgung zuzuführen (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, *BFH/NV* 2007, 1102; vgl. auch Anm. 704 „Rücknahmeverpflichtungen“).

(6) Fälligkeit

685

Die Verpflichtung muss nicht fällig sein.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, *BStBl. II* 1993, 89 (92); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505 (506) für Pächterneuerungsrückstellung; GELHAUSEN/FEY, *DB* 1993, 593 (594); LAMBRECHT in *KSM*, § 5 Rn. D 400 „Fälligkeit“; KÖSTER, *Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz*, 1994, 63, 85; PLEWKA/SCHLÖSSER, *DB* 1997, 337 (343); HERZIG/KÖSTER, *HdJ*, *Abt. III/5 Rn. 83*; CHRISTIANSEN, *DSz* 2002, 163 (168); HRUBY, *DStR* 2010, 127 (129).

(7) Anspruchsinhaber

686

Der Anspruchsinhaber muss dem Stpfl. nicht bekannt sein.

KESSLER, *Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse*, 1992, 90; LAMBRECHT in *KSM*, § 5 Rn. D 48; KÖSTER, *Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz*, 1994, 63, 85; HEIZMANN/HEIZMANN, *SteuStud.* 2004, 86 (89); KRUMM in *BLÜMICH*, § 5 Rn. 792; CREZELIUS in *KIRCHHOF XIII.* § 5 Rn. 117.

Insbesondere im Bereich der Produkthaftung kommt es vor, dass ein Stpfl. Schadensersatzansprüche gewärtigt, ohne die Anspruchsinhaber zu kennen; für

die Inanspruchnahme durch die unbekanntenen Geschädigten ist gleichwohl eine Rückstellung zu bilden (s. Anm. 704 „Produzentenhaftung [Produkthaftung]“). Gleiches gilt bei Gewährleistungsverpflichtungen, die mit dem Verkauf von Waren einhergehen, deren Gläubiger der Stpfl. aber noch nicht kennt (s. Anm. 704 „Garantieleistungen“).

687 (8) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit

Auf die Leistungsfähigkeit (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 [538]) oder -willigkeit des Stpfl. (HERZIG, DB 1990, 1341 [1342]) kommt es ebenfalls nicht an.

688 Einstweilen frei.

bb) Bilanzierung

Schrifttum: HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, DStR 1993, 124; LUG, Ein Vorbescheid des Bundesfinanzhofs zu den Rückstellungen für Altlasten, BB 1993, 2051; STENGEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; EILERS, Rückstellungen für Altlastensanierungsaufwand: „Konkretisierung“ neu konkretisiert?, DStR 1994, 121; GOSCH, Anmerkung zu BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, StBp. 1994, 96; GROH, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StBj. 1994/95, 23; GSCHWENDTNER, Rückstellungen für Altlasten, DStZ 1994, 257; HERZIG/KÖSTER, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtungen, insbesondere wegen Altlastensanierungsverpflichtungen, BB 1994, Beilage 23; KNOPP, Rückstellungen für Altlasten, BB 1994, 967; OSER/PFITZER, Rückstellungspflicht für Umweltlasten, DB 1994, 845; WESNER, Altlast und Aufwandsrückstellung – ein Widerspruch?, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 433; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SIEGEL, Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, Steuerrechtliche Behandlung öffentlich-rechtlich bedingter Umweltschutzverpflichtungen, DStR 1995, 1134; FLIES, Rückstellungen aufgrund von Umweltverbindlichkeiten, StBp. 1996, 109; KESSLER, Der „Hüter des Bilanzrechts“ auf Abwegen?, DStR 1996, 1228; PERLET/BAUMGÄRTEL, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; ROEDER, Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen wegen Abfallentsorgungspflichten, DB 1997, 1885; SÖFFING, Altlastenrückstellungen, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN (Hrsg.), Steuerrecht Steuer und Rechtspolitik Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 257; EILERS/GEISLER, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil I), StuB 2000, 489; KESSLER/RANKER, Zur Bemessung von Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen, StuB 2001, 325; MOXTER, Anmerkung zu BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BB 2001, 569; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DStR 2002, 715; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; WEBER-GRELLET, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2002, 700; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StBj. 2002/2003, 241; CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313; EISENBACH, Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, StuB 2003, 71; GÜNKEL, Ausgewählte Probleme zum Bilanzsteuerrecht, StBj. 2003/2004, 283; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; ROSS/DRÖGEMÜLLER, Rückstellungspflicht aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsfristen?, WPg 2003, 219; BERNDT, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; FATOUROS, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; GLASCHKE, Rück-

stellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; HAHN, Abzugsfähige Kartellbußen – zum Beschluss des BFH vom 24.3.2004, I B 203/03, IStR 2004, 789; KIEGLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; SCHÄFER, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; R. SCHMIDT/ROTH, Bilanzielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; SIEGEL, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, StuB 2004, 506; WÜSTEMANN, Anmerkung zu BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BB 2004, 323; FATOUROS, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, DB 2005, 117; HEGER, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, StBj. 2005/2006, 233; LÜDENBACH/HOFFMANN, Faktische Verpflichtungen und (verdeckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/EStG, BB 2005, 2344; STARKE/SPIES, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, GmbHR 2005, 1042; TIEDCHEN, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; ZÜHLSORFF/GEISSLER, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099; GRÜTZNER, Rückstellung für Patentverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-Urteil I R 6/96, DStR 2007, 407; CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369; CHRISTIANSEN, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, DStR 2009, 2213; KÖHLER, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, Teil II, StBp. 2009, 264; KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, Die bilanzielle Würdigung bestandsunsicherer Schadensersatzverpflichtungen nach IFRS und HGB, WPg 2010, 315; WENDT, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzog, München 2010, 517.

(1) Grundsatz Passivierungspflicht

Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt sind, besteht stl. grds. ebenso wie handelsrechtl. Passivierungspflicht.

BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 18.9.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 13.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2007, 516 (518); v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Rn. 11; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 10; v. 17.10.2013 – IV R 7/11, DStR 2013, 2745, Tz. 16; GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); SARRAZIN, WPg 1993, 1; CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25; GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 257 (259); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 31; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); BÄCKER, BB 1995, 503 (505); PERLET/BAUMGÄRTEL, FS Beisse, 1997, 389; EILERS/GEISLER, BB 1998, 2411; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 (411); KÖHLER, StBp. 2000, 345; GEHM, BuW 2003, 542; OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631; GLASCHKE, StuB 2004, 897; ZÜHLSORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099; STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1043); HABERLAND, DStZ 2011, 790; ECKERT, DB 2012, 2187 (2188); ECKERT, DB 2012, 2903.

689

Zu beachten ist aber, dass das StRecht an verschiedenen Stellen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende spezielle Vorschriften enthält, wie zB Abs. 2a, 3 und 4 (CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 115).

690 (2) Ausnahmen

Verbindlichkeiten, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Gegenstand haben: Abs. 4b Satz 1 untersagt die Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AHK eines WG zu aktivieren sind (s. Anm. 2105 ff.).

Verbindlichkeiten, für die ein Abzugsverbot besteht: Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung kommt nach wohl hM auch dann nicht in Betracht, wenn für die zugrunde liegenden Aufwendungen ein Abzugsverbot besteht.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656 (657); v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 (298); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (352 f.); HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (206); FG Hamb. v. 18.6.2012 – 6 K 181/11, EFG 2012, 2093 (2094), nrkr., Az. BFH X R 23/12; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 33 f.; SARRAZIN, WPg 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 115.

Vorzugswürdig ist uE die Gegenansicht, nach der die entsprechende Verbindlichkeit in der StBil. – uU auch in Gestalt einer Rückstellung – zu passivieren und dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen ist.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 745; wohl auch BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197).

Die Frage hat insbes. Bedeutung für die Zulässigkeit einer GewStRückstellung, da die GewSt seit dem VZ 2008 gem. § 4 Abs. 5b nicht mehr als BA abgezogen werden darf (s. auch Anm. 704 „Steuern“). Betroffen sind außerdem zB zu erwartende Geldbußen, Ordnungsgelder oder Verwarnungsgelder (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8), Schmier- und Bestechungsgelder (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10) sowie bei KapGes. zu erwartende Geldstrafen (vgl. § 10 Nr. 3 KStG).

Unwesentliche Verbindlichkeiten: Entgegen einer früher von der Rspr. vertretenen Ansicht

BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); ebenso HEIZMANN/HEIZMANN, SteuStud. 2004, 86 (89).

ist auch für unwesentliche Verbindlichkeiten eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.

BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 – Rn. 30; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 34; PEITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1376); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 18; ENDERT, DStR 2011, 2280; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); PRINZ, DB 2011, 1815.

Der Nichtausweis unwesentlicher Rückstellungen verstieße gegen das auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgende Vollständigkeitsprinzip.

SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 18; ENDERT/SEPETAU, DStR 2011, 2060; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); krit. zur Diskussion um die Unwesentlichkeit insbes. der Rückstellungen für Nachbetreuungsverpflichtungen WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (529).

691 (3) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen

Passivierungsvoraussetzungen für eine Verbindlichkeitsrückstellung sind grds. die rechtl. Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung der zugrunde liegenden ungewissen Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegen-

den Zeit (s. Anm. 700 ff.) sowie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (s. Anm. 694).

BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (615); v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225, Tz. 17; SARRAZIN, WPg 1993, 1 (2); FLIES, StBp. 1996, 109 (111); EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); SCHÄFER, BB 2004, 2735 (2736); STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1043); HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551 (1552); KÖHLER, StBp. 2009, 264.

Ergibt sich die dem Grund oder der Höhe nach ungewisse Verpflichtung des Stpfl. aus dem öffentlichen Recht, so fordert die Rspr. zusätzlich, dass sie sich am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert hat und dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Stpfl. der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 11; ebenso GROH, StbJb. 1994/95, 23 (25); BAUM, DB 1995, 153 (162); GEHM, BuW 2003, 542 (543); HRUBY, DSrR 2010, 127 (128); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 793b ff.; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 364 f.; im Grundsatz auch zust. SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (7).

Neben der Konkretisierung der Verpflichtung hat die Rspr. in neuerer Zeit die weitere Voraussetzung aufgestellt, dass die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]). Vgl. zu Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen Anm. 695.

(4) Ungewisse Verbindlichkeit

Ungewisse Verbindlichkeiten sind zum einen solche, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen (erste Fallgruppe). Zum anderen sind es Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (zweite Fallgruppe). Schließlich kann es sich um Verbindlichkeiten handeln, die am Stichtag rechtlich noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht worden sind (dritte Fallgruppe, zum Ganzen vgl. FG Sachs.-Anh. v. 13.3.2013 – 3 K 309/09 – Rn. 65, nv., juris, rkr.). Ein Fall der ersten Gruppe ist zB gegeben, wenn eine konkretisierte Verpflichtung zur Beseitigung von Umweltschäden besteht, aber noch nicht absehbar ist, wie hoch die Kosten der Erfüllung sein werden. Die zweite Fallgruppe betrifft zB Situationen, in denen nicht abschließend beurteilt werden kann, ob ein Ereignis, das vor dem Bilanzstichtag stattgefunden hat, zu einer Schadensersatzverpflichtung führen wird. Ein Beispiel für die dritte Fallgruppe sind künftige Kosten für die Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei einer Außenprüfung betreffend die abgelaufenen Jahre (s. Anm. 704 „Betriebsprüfung“).

Sind sowohl Grund als auch Höhe der Verbindlichkeit ungewiss (zweite und dritte Fallgruppe), ist zu prüfen, ob ihr Entstehen wahrscheinlich ist. Das ist uE

692

der Fall, wenn stichhaltige Gründe für ein Entstehen sprechen (ebenso KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg 2010, 315 [328]), wobei die jeweiligen Umstände des Einzelfalls sowie die persönlichen Erfahrungen des Stpfl. und die branchentypischen Verhältnisse in Betracht zu ziehen sind (ähnlich KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 [327]). Die Rspr. fordert demgegenüber, dass mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit sprechen.

BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 (958); ähnlich BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 11, überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens.

Wollte man dies im Sinne einer 51 %-Klausel verstehen (so offenbar BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 [958]), wie sie im Bereich der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. verschiedentlich vertreten wird (s. Anm. 694), so ist dies uE zu restriktiv (ähnlich SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 33).

Auf die Geltendmachung eines Anspruchs oder die Kenntnis des Anspruchsinhabers kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 [700]; vgl. aber zu diesen Fragen im Rahmen der Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. Anm. 694).

693 (5) Wirtschaftliche Verursachung

Die wirtschaftliche Verursachung der der Rückstellung zugrundeliegenden Verbindlichkeit bestimmt maßgeblich den Zeitpunkt der Bilanzierung (ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg 2003, 219 [222]; zum Zeitpunkt der Bilanzierung s. Anm. 700 ff.). Sie ist nur dann von eigenständiger Bedeutung, wenn die in Rede stehende ungewisse Verbindlichkeit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist. Besteht die Verbindlichkeit hingegen zum Bilanzstichtag bereits dem Grunde nach, ist also rechtl. entstanden, und beschränkt sich die Ungewissheit auf die Höhe, ist die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit nicht Voraussetzung für die Rückstellungsbildung.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122 f. mwN); v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); glA FATOUROS, DB 2005, 117 (121); CHRISTIANSEN, DSrR 2007, 127; SIELAFF, DSrR 2008, 369 (371); CHRISTIANSEN, DSrR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DSrR 2009, 2213 (2214).

694 (6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Grundsatz: Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. ist – anders als die wirtschaftliche Verursachung (vgl. Anm. 693) – auch dann Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, wenn die ungewisse Verbindlichkeit dem Grunde nach besteht und nur die Höhe ungewiss ist (aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 954). Auch bei rechtl. bestehenden Verbindlichkeiten ist es möglich, dass eine Inanspruchnahme des Stpfl. ausscheidet, etwa weil der Gläubiger der Verbindlichkeit diese wegen der langdauernden Geschäftsbeziehungen, wegen eines persönlichen Näheverhältnisses oder aus anderen Gründen nicht geltend machen wird.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist nach hM wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen sie sprechen.

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (350); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); v. 6.5.2003 – VIII B 163/02,

BFH/NV 2003, 1313 (1314); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 71; GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 257 (259); HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 52; KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (327); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1000; krit. zu der Formulierung HOFFMANN, DStR 1993, 124 (125).

Der Stpfl. darf bei der Prüfung der Wahrscheinlichkeit seiner Inanspruchnahme nicht die pessimistischste Annahme wählen.

BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314) ; v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752).

Daraus wird teilweise gefolgert, dass der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung nur in Betracht komme, wenn der Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. mehr als 50 % beträgt (sog. 51 %-Formel). Im Schrifttum wird dies zT, insbes. im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip, kritisiert.

HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (6); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 104; JANKE, StuW 1994, 214 (225); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 65; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 163; GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898).

Nach verbreiteter Ansicht soll die Bildung einer Rückstellung vielmehr bereits dann geboten sein, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. mindestens ebenso wahrscheinlich ist wie die Nichtinanspruchnahme, also bei 50 %iger Wahrscheinlichkeit.

HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6).

Es ist allerdings zu bedenken, dass eine prozentgenaue Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. kaum möglich ist.

HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 73; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 140; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; HOFFMANN, DStR 1993, 124 (125); HOFFMANN, DStR 2002, 715, spricht insoweit zutr. von „Scheinquantifizierung“.

Auch fordert die Rspr., richtig verstanden, mit der Formel, dass mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen müssten, kein Abzählen einzelner Gründe, sondern eine Gewichtung der in Betracht kommenden Umstände.

CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 797a.

Daher erscheint es uE gerechtfertigt, von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. auszugehen, wenn stichhaltige Gründe dafür sprechen.

GIA FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 42; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 100; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 73; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 67; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 142; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 95; GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); FATOUROS, DB 2005, 117 (122); BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 (825); ebenso wohl STENDEL, BB 1993, 1403 (1406).

Liegen solche nicht vor, so darf eine Rückstellung nicht gebildet werden; sind sie hingegen gegeben, so ist die Bildung einer Rückstellung mit dem vollen Rückstellungsbetrag geboten (zur Bewertung von Rückstellungen vgl. § 6 Anm. 1158 ff.). Die insoweit erforderliche Prognose ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Stpfl. selbst, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu treffen.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 5.6.2001 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749; HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6 ff.); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 920; KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (701).

Dabei sind insbes. betriebsindividuelle und branchentypische Erfahrungen mit einzubeziehen (ebenso BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 [752], mwN). Bedeutsam können insoweit auch allfällige für den Stpfl. erkennbare Vorstellungen des Anspruchsinhabers sein (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 [752], mwN).

Fallgestaltungen: Wird ein Anspruch gegen den Stpfl. im Klagewege geltend gemacht, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig gegeben.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 71; STENGEL, BB 1993, 1403; HOFFMANN, DStR 2002, 715 (716); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633, 1675); SIELAFF, DStR 2008, 369 (371); KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg 2010, 315 (324).

Gleiches gilt, wenn der Gläubiger den Stpfl. bereits außergerichtlich in Anspruch genommen hat.

KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg 2010, 315 (324); vgl. auch den Fall des BFH v. 3.7.1992 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802.

Bei vertraglichen Verpflichtungen ist grds. davon auszugehen, dass der Gläubiger seine Rechte kennt und von ihnen Gebrauch macht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (893); v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); ebenso SCHEFFLER, StuB 2000, 489 (491); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 798; KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (701); krit. HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (9); zurückhaltender auch KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg 2010, 315 (323).

Bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, soll dies hingegen nicht stets der Fall sein, weil der Gläubiger uU von seinem Anspruch – noch – keine Kenntnis hat. Eine Rückstellung wegen einer Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz oder einer sich aus dem öffentlichen Recht ergebenden Verpflichtung soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der Gläubiger der Verpflichtung Kenntnis von seinem Anspruch hat oder die Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht bzw. wenn die die Verpflichtung auslösenden Umstände aufgedeckt wurden oder ihre Aufdeckung zumindest unmittelbar bevorsteht.

BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751 f.); vgl. auch BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265 f.), für Haftpflichtverbindlichkeiten; v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 – Rn. 17; FG Köln v. 17.3.2011 – 13 K 52/11, EFG 2011, 1768 (1770), rkr., für betriebliche Schadensersatzverpflichtungen aus strafbaren Handlungen; LUG, BB 1993, 2051 (2053); R. SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 (555); SIEGEL, StuB 2004, 506; KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1956); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 798a, 920 „Schadensersatz“. Weniger restriktiv BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154) – Rückstellungsbildung bereits geboten, wenn der Stpfl. davon ausgehen muss, dass sein Verhalten entdeckt wird. Strenger jedoch ENDERT, DB 2011, 2164

(2167) – Rückstellungsbildung erst, wenn der Geschädigte bereits Klage eingereicht hat oder dies noch tun wird.

Insbesondere bei Verbindlichkeiten, die aus einer Straftat herrühren, soll es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlen, solange der Stpfl. davon ausgehen kann, dass die Tat unentdeckt bleibt (BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 – Rn. 18),

Damit wird die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen uE jedoch zu sehr eingeschränkt.

GLA OSER/PFITZER, DB 1994, 845 (848); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (9); WESNER, FS Moxter, 1994, 433 (438 f.); SIEGEL, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, DStR 1995, 1134 (1137 f.); krit. zu diesem „gläubigerbezogenen“ Ansatz der Rspr. auch EILERS, DStR 1994, 121 (123); HERZIG, DB 1994, 20; HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (7); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 110 ff.; BÄCKER, BB 1995, 503 (509 ff.); ROEDER, DB 1997, 1885; SÖFFING, FS Ritter, 1997, 257 (262); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 83 f.; vgl. auch KNOPP, BB 1994, 967 (968); GOSCH, StBp. 1994, 96 (97 f.); KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (702 f.).

Solange dem Stpfl. die jederzeitige Aufdeckung droht, kann nicht unterschiedslos davon ausgegangen werden, dass mehr Gründe gegen als für die Inanspruchnahme des Stpfl. sprechen. Vielmehr ist die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung in die Prüfung einzubeziehen.

Ebenso SIEGEL, DB 1995, 537; ähnlich KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 111 f.; KESSLER, DStR 1996, 1228 (1233 f.); WÜSTEMANN, BB 2004, 323 (324).

In diese Richtung geht auch eine allerdings singulär gebliebene Entscheidung des BFH, nach der eine Rückstellung für eine Patentrechtsverletzung grds. auch dann gebildet werden kann, wenn der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Rechtsverletzung hat, es sei denn, es lägen besondere Gründe für eine Nichtinanspruchnahme vor, so zB wenn der Rechtsinhaber für den Rechtsverletzer erkennbar keine Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangen könne. Gleichzeitig versucht der BFH eine Verallgemeinerung dieser Rechtsgrundsätze zu verhindern, indem er ausführt, dass Patentrechtsverletzungen sich wegen der ständigen Überwachung des Marktes durch Patentinhaber zB von Umweltschäden, die häufig unentdeckt blieben, unterscheiden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517; ZUST. BERNDT, BB 2006, 1220; zu dieser Entscheidung auch GRÜTZNER, StuB 2006, 469.

Man wird uE unter der Geltung des Vorsichtsprinzips grds. nur in Ausnahmefällen zu dem Ergebnis kommen können, dass die Aufdeckung und damit die Inanspruchnahme so wenig wahrscheinlich sind, dass die Bildung einer Rückstellung verzichtbar erscheint (ähnlich FRENZ, DStZ 1997, 37 [41]; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 154).

Ist eine Verbindlichkeit verjährt, so hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme davon ab, ob der Stpfl. die Verjährungseinrede voraussichtlich erheben wird oder die Schuld trotz eingetretener Verjährung erfüllen wird.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543 (544); v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 34.

(7) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

695

Konkretisierung: Bei einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung muss diese nach der Rspr. des BFH hinreichend konkretisiert sein. Das setzt voraus, dass entweder

eine Verfügung der zuständigen Behörde vorliegt oder – im Fall einer sich aus einem Gesetz selbst ergebenden Verpflichtung – das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorschreibt.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Rn. 13, 26; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 11; glA EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099; HABERLAND, DStZ 2011, 790 (791); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 963.

Dabei wird in der neueren Rspr. das Erfordernis des Handelns in einem bestimmten Zeitraum relativiert, indem es nicht mehr als unabdingbare Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung angesehen wird, sondern nur noch als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Stpfl. ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss, gewertet wird.

BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (646); ebenso BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (649); zust. BERNDT, BB 2004, 1623; KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (706).

Im Schrifttum wird das Erfordernis der Konkretisierung häufig kritisiert; teilweise wird es als Sonderrecht für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen angesehen, für das es an einer Rechtfertigung fehle.

HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 114 ff.; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 155 ff.; HUG/ROSS/SEIDLER, DB 2002, 1013 (1016); CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, BuW 2003, 313 (315); MAYR, DB 2003, 740 (741); ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg 2003, 219 (220); SIELAFF, DStR 2008, 369 (374); CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 117.

Es handelt sich uE indes nicht um besondere Voraussetzungen oder gar ein Sonderrecht für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen (ebenso PRINZ in DStJG 34 [2011], 135 [176 f.]; PRINZ, DB 2011, 492 [496]; PRINZ, DB 2011, 1815). Die von der Rspr. entwickelten Konkretisierungserfordernisse betreffen vielmehr die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1955); BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 (822); ähnlich SIELAFF, DStR 2008, 369 (373) – Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verpflichtung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist uE bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen nach den allgemein geltenden Regeln zu beurteilen, wobei sich die Parallele zu Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, anbietet (s. Anm. 694; aA BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 [894] – Vergleich mit vertraglich begründeten Verpflichtungen). Es ist folglich eine Beurteilung erforderlich, ob die Aufdeckung durch die entsprechende Behörde und damit die Inanspruchnahme droht.

Beispiel: Kassenärzte sind uU zur Erstattung des durch eine unwirtschaftliche Verordnungsweise für die Krankenversicherungen entstandenen Mehraufwands verpflichtet. Hier wird die Bildung einer Rückstellung für die entsprechende Erstattungsverpflichtung erst dann für zulässig gehalten, wenn konkrete Anzeichen dafür bestehen, dass die Kassenärztliche Vereinigung den Arzt in Anspruch nehmen wird. Allein die Mitteilung der Kassenärztlichen Vereinigung über die Abweichung der Verordnungsweise des Arztes von den Durchschnittswerten oder die Überschreitung der Richtgrößen wegen der verordneten Volumina von Arznei-, Verband- oder Heilmittel soll nicht ausreichen (FG Bremen v. 8.2.2012 – 1 K 32/10, EFG 2012, 1330, nrkr., Az. BFH VIII R 13/12).

Droht die Aufdeckung durch die Behörde, droht auch die Inanspruchnahme des Stpfl. Ist die Aufdeckung durch die Behörde hingegen so gut wie ausgeschlossen, wird man auch das Drohen der Inanspruchnahme verneinen müssen. Unter der Geltung des Vorsichtsprinzips wird man Letzteres aber eher selten annehmen können. Dies gilt gerade auch angesichts gesteigerter Sensibilität im Hinblick auf Fragen des Umweltschutzes (aA BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 [519]; vgl. auch Anm. 704 „Altlast“, „Anpassungsverpflichtungen“, „Rekultivierungsverpflichtungen“, „Umweltschutzverbindlichkeiten“). Denkbar sind allerdings auch ausnahmsweise Fälle, in denen trotz Aufdeckung durch die Behörde die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht wahrscheinlich ist, etwa weil die Behörde signalisiert hat, die Sache nicht verfolgen zu wollen (glA KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 [708]).

Sanktionsbewehrung: Nach gefestigter Rspr. ist die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung nur möglich, wenn die Verletzung der Pflicht sanktionsbewehrt ist.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Rn. 26; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 11; v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225, Tz. 18; ebenso EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); MARX, FR 2013, 969 (971); krit. zu dieser Voraussetzung der Rückstellungsbildung hingegen ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPG 2003, 219 (220).

Dieses Merkmal ersetzt das im Bereich privatrechtl. Verbindlichkeiten erforderliche Merkmal der Außenverbindlichkeit und ist daher im Bereich öffentlich-rechtl. Verpflichtungen notwendig. Rückstellungen für privatrechtl. Verbindlichkeiten dürfen nur gebildet werden, wenn ein Dritter, der Gläubiger, die Erfüllung zwangsweise – und sei es nur, wie bei faktischen Verbindlichkeiten, aufgrund faktischen Zwangs – durchsetzen kann. Bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen fehlt ein Gläubiger; es gibt nur die Allgemeinheit, regelmäßig vertreten durch eine Behörde, der gegenüber die Verpflichtung besteht (ähnlich GLASCHKE, StuB 2004, 897 [898]; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 407 [408]). Voraussetzung der Rückstellungsbildung muss auch hier sein, dass der Stpfl. sich der Erfüllung der Verbindlichkeit nicht entziehen kann; das ist der Fall, wenn die Nichterfüllung sanktionsbewehrt ist. Dabei wird es als ausreichend angesehen, wenn die mögliche Konsequenz der Pflichtverletzung die (teilweisen) Einstellung der betrieblichen Tätigkeit ist (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 [122]).

Kontrolle durch die Behörde: In BFH v. 25.3.2004 (IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]) hat der BFH die Zulässigkeit der Rückstellung – auch – damit begründet, dass die Erfüllung der Verpflichtung durch die Behörde kontrolliert werde. Teilweise ist danach die regelmäßige Kontrolle durch die zuständige Behörde als eine neue, zusätzliche Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen verstanden worden (ZÜHLSORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 [1100 f.]). Das stellt uE jedoch eine Überinterpretation der genannten Entscheidung dar; die Ausführungen des BFH sind nicht so zu verstehen, als sei bei der Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen jeweils auch zu prüfen, ob eine Kontrolle durch die Behörde stattfindet (glA FATOUROS, DB 2005, 117 [123]; HEGER, StbJb. 2005/2006, 233 [240]). Dieses Kriterium ist, soweit ersichtlich, seither von der Rspr. nicht wieder aufgegriffen worden. Es ist uE auch ungeeignet; allenfalls kann man die Kontrolldichte der jeweiligen Behörde insoweit heranziehen, als die Wahrscheinlichkeit

der Inanspruchnahme des Stpfl. zu beurteilen ist (ähnlich FATOUROS, DB 2005, 117 [123]). Insoweit wird man aber nur in Ausnahmefällen davon ausgehen können, dass die Inanspruchnahme praktisch ausgeschlossen sei, da sich die tatsächlich geübte Behördenpraxis jederzeit wieder ändern kann.

Keine Überlagerung durch eigenbetriebliches Interesse: In neuerer Zeit fordert der BFH über die Konkretisierung und die Sanktionsbewehrung hinaus, dass die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Interessen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert wird (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]; vgl. auch BFH v. 27.12.2010 – VIII B 88/10, BFH/NV 2011, 600 [601]; v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 – Tz. 27). Diese Rspr. ist im Schrifttum uE zu Recht überwiegend auf Kritik gestoßen.

MOXTER, BB 2001, 569; WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (704); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (271); MAYR, DB 2003, 740; GÜNKEL, StbJb. 2003/2004, 283 (295 f.); FATOUROS, FR 2004, 1016 (1018); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (901); FATOUROS, DB 2005, 117 (119); TIEDCHEN, NZG 2005, 801 (803 f.); ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 (1100 f.); KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (709); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 26; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 362. Gegen die Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen auch HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551 (1552); wohl auch LÜDENBACH/HOFFMANN, BB 2005, 2344 (2347); ebenso bereits LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 58; dem BFH zustimmend hingegen CHRISTIANSEN, DSz 2002, 163 (166); HABERLAND, DSz 2011, 790 (793).

Eine Unterscheidung öffentlich-rechtl. Verpflichtungen nach solchen, deren Erfüllung überwiegend im öffentlichen Interesse liegt, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, ist kaum möglich (glA ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg 2003, 219 [221]). Soweit ein solcher Versuch unternommen wird, erscheinen die Ergebnisse willkürlich. So werden Auffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen, Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten sowie die Verpflichtungen zur Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und zur Abgabe betrieblicher StErklärungen als überwiegend im öffentlichen Interesse bestehend angesehen, während die Verpflichtung zur Durchführung amtlicher Überprüfung technischer Anlagen in regelmäßigen Abständen, etwa durch den TÜV, sowie die Verpflichtung zur Beseitigung von Schlammablagerungen und Verunreinigungen sein sollten (vgl. die Nachweise bei TIEDCHEN, NZG 2005, 801 [803]). Dies kann sich aber – je nach der konkreten Situation des Stpfl. – auch anders darstellen. Bei Unternehmen, die nicht Einzelunternehmen sind, besteht beispielsweise ein erhebliches eigenbetriebliches Interesse an der Aufstellung eines Jahresabschlusses, weil er Grundlage für die Gewinnzurechnung und ggf. -ausschüttung ist. Auf der anderen Seite kann ein Unternehmen auch aus eigenbetrieblichen Gründen daran interessiert sein, die Bestätigung für die technische Sicherheit seiner Geräte oder Fahrzeuge zu erhalten, um diese weiterhin im Betrieb nutzen zu können. Besonders augenfällig wird das Fehlen der Sinnhaftigkeit der Unterscheidung im Fall der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, die nach der Rspr. des BFH (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 [133]) überwiegend dem Allgemeininteresse zugeschrieben wird. Geschäftsunterlagen dürften jedenfalls auch zu Beweissicherungszwecken für allfällige zivilrechtl. Auseinandersetzungen aufbewahrt werden, mit der Folge, dass bis zum Ablauf aller zivilrechtl. Verjährungsfristen das eigenbetriebliche Interesse als zumindest dem öffentlichen Interesse gleichgerichtet anzusehen wäre und danach das öffentliche Interesse in den Vordergrund träte, so dass erst nach Ablauf einer ge-

wissen Zeit eine Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung gebildet werden könnte.

Einstweilen frei.

696–699

cc) Zeitpunkt der Bilanzierung

Schrifttum: KRAUS, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, *StuW* 1988, 133; NAUMANN, Rechtliches Entstehen und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzung der Rückstellungsbilanzierung, *WPg* 1991, 529; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), *Ertragsbesteuerung*, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 209; SIEGEL, Umweltschutz im Jahresabschluß, *BB* 1993, 326; BECK/OSER/PFITZER/WOLLMERT, Aktuelle Fragen der Rückstellungsbilanzierung, *DB* 1994, 2557; GROH, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, *ZGR* 1994, 610; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, *BFuP* 1994, 1; WEBER-GRELLET, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, *BB* 1994, 30; WOERNER, Kriterien zur Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei Verbindlichkeitsrückstellungen, *BB* 1994, 246; MAYER-WEGELIN, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, *DB* 1995, 1241; CHRISTIANSEN, Verbindlichkeitsausweis und Realisationsprinzip, CREZELIUS/RAUPACH/SCHMIDT/ARNDT (Hrsg.), *Freundesgabe Haas, Herne/Berlin* 1996, 57; KESSLER, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung?, *DStR* 1996, 1430; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, *DStR* 1996, 896; NAUMANN, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerrechtlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, *BB* 1998, 527; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, *BB* 1998, 1099; BUCIEK, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, *DStZ* 2001, 641; EULER, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, *BB* 2001, 1897; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, *DStR* 2001, 1903; KOTHs, Recht so: Der I. BFH-Senat schafft Ordnung im ungewissen Rückstellungs-Terrain für öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen, *DB* 2001, 1849; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, *FR* 2001, 900; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, *DStR* 2002, 977; MAYR, Anpassungsverpflichtungen: Handels- und Steuerbilanz auf Distanz, *BB* 2002, 2323; SIEGEL, Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus der Sicht der GoB, *DB* 2002, 707; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, *BB* 2002, 35; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, *DB* 2002, 2180; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, *StbJb.* 2002/2003, 241; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, *DStR* 2003, 1992; HAPPE, Neue Entwicklungen bei den öffentlich-rechtlichen Rückstellungen, *StuB* 2003, 546; HAPPE, Anpassungsrückstellungen – eine (fast) ideologische Diskussion?, *StuB* 2003, 931; KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, *Aachen* 2003; MAYR, Beantwortung vermeintlich offener Fragen – Replik, *BB* 2003, 305; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, *BFuP* 2003, 306; SIEGEL, Anpassungsverpflichtungen (Erwiderung), *BB* 2003, 304; SIEGEL, Rückstellungen für bestellte Lastkraftwagen?, *StuB* 2003, 927; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), *DStR* 2004, 657; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, *DStR* 2004, 2116; FATOUROS, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, *DB* 2005, 117; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, *DStR* 2006, 1954; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, *DStR* 2007, 127; EULER/BINGER, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, *DStR* 2007, 177; CHRISTIANSEN, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, *DStR* 2009, 2213;

HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; CHRISTIANSEN, „Weißer Rauch“ für die Passivierung rechtlich bestehender Verbindlichkeiten?, DStR 2011, 2483; SCHÜTTLER/BERTHOLD, Rückstellung für Zulassungskosten eines Pflanzenschutzmittels – Licht und Schatten des BFH-Urteiles vom 8.9.2011, IV R 5/09, DStR 2011, 2485; SIGLER, Zum Zeitpunkt der Passivierung von Rückstellungen, DStR 2011, 1478; DZIADKOWSKI, Zum umstrittenen Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung, BB 2012, 2167; ENGEL-CIRIC/MOXTER, Das umstrittene Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung in der jüngeren Rechtsprechung, BB 2012, 1143; CHRISTIANSEN, Allgemeines und Spezifisches zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten, DStR 2013, 1347; PRINZ, Grundsatzurteil zu öffentlich-rechtlichen Anpassungsrückstellungen, DB 2014, 80.

700 (1) Grundsatz

Verbindlichkeitsrückstellungen dürfen nur dann gebildet werden, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung bereits rechtl. entstanden sind oder ein Vergangenheitsbezug besteht, sie also zwar nicht rechtl., aber wirtschaftlich verursacht sind (vgl. Anm. 690). Nicht zulässig ist daher zB die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen zur Vorsorge gegen das – künftige – allgemeine Unternehmensrisiko.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 31; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 41, D 56; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 89; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 137; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 92, Fn. 138.

Insoweit fehlt es sowohl an der rechtl. Entstehung als auch an der wirtschaftlichen Verursachung der entsprechenden Verbindlichkeit.

701 (2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung

Allgemeines: Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach allgemeiner Ansicht bereits vor der rechtl. Entstehung auszuweisen, wenn die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegenden Zeit wirtschaftlich verursacht ist.

BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434; v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); NAUMANN, WPg 1991, 529 (532); RUPP, Der Gesetzestatsbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 108; BECK/OSER/PFITZER/WOLLMERT, DB 1994, 2557 (2566); GROH, ZGR 1994, 610 (613); KÖSTER, Umwelt-schutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 130; LOOSE, FR 1994, 137 (138); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 139; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2216); SIGLER, DStR 2011, 1478; aA SCHÜTTLER/BERTHOLD, DStR 2011, 2485 (2487).

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit gelten die folgenden Grundsätze.

Entstehung der Verbindlichkeit durch Zeitablauf: Eine Verbindlichkeit ist jedenfalls dann vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn sie danach automatisch durch Zeitablauf entsteht.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1434); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905); KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 116.

Das ist zB der Fall, wenn die Aufnahme des Betriebs des Stpfl. eine Verpflichtung zum Abbruch oder zur Entfernung von Anlagen nach sich zieht. Die Entstehung der Verpflichtung hängt dann nur noch vom Zeitablauf bis zur Einstellung der Tätigkeit ab.

Umstritten war, ob eine solche Rückstellung sofort in voller Höhe (so uE zutr. KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 294 ff.; grds. ebenso KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 258, der aber die Ansammlung des Rückstellungsbetrags aus Praktikabilitätsgründen für „zu tolerieren“ hält; ähnlich FAROUROS, DB 2005, 117 [121]) zu bilden oder ob der schließlich fällige Betrag über die voraussichtliche Dauer der betrieblichen Tätigkeit raterlich anzusammeln war (so BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 98 f.). Nach dem durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingefügten § 6 Abs. 3a Buchst. d Satz 1 ist der Streit nunmehr im Sinne der letztgenannten Ansicht entschieden; vgl. § 6 Anm. 1182 ff.

Auch Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsaufwendungen entstehen durch Zeitablauf. Ebenso entstehen geschäftsvorfallbezogene Aufzeichnungspflichten, zB die Pflicht zur Dokumentation von Verrechnungspreisen gem. § 90 Abs. 3 AO, im Laufe der Zeit (BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 [827]). Gleiches gilt bei Unternehmen mit vom Kj. abweichenden Wj. für die Verpflichtung, Urlaubsgeld und Weihnachtsgratifikationen zu zahlen.

Diese Rückstellungen sind nach allgemeiner Ansicht raterlich anzusammeln (WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 [902]; GEHM, BuW 2003, 542 [550]), und zwar Rückstellungen für Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend der Fördermenge (vgl. NAUMANN, WPg 1991, 529 [532]; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 40, Fn. 60; STEGEL, BB 1993, 326 [333]; SIEGEL, BFuP 1994, 1 [16 f.]; KESSLER, DStR 2001, 1903 [1907 f.]; differenzierend jedoch KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 290 [Kombinationsverfahren, das die verschiedenen Einflussgrößen für das Entstehen der Verpflichtung, namentlich die Fördermenge und die in Anspruch genommene Abbaufläche berücksichtigt]; ähnlich RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 100 f. [Kombinationsverfahren, aber aus Vereinfachungsgründen Bemessung entsprechend der Fördermenge zulässig]), und Rückstellungen für Urlaubsgeld und Weihnachtsgratifikationen entsprechend dem Zeitraum, auf den die Zahlung entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506 [509]; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 106; aA KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 338). Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Ansammlung von Rückstellungen für die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 (827).

In gleicher Weise gebietet die Verpflichtung eines Betreibers eines Wasserkraftwerks gegenüber dem zuständigen Wasser- und Bodenverband zur Erhaltung des Flusses in einem ordnungsgemäßen Zustand durch Entfernung des Schlammes, der sich im Stauraum des Kraftwerks ansammelt, die Bildung einer Rückstellung entsprechend der Menge des bereits angesammelten Schlammes.

GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595 ff.); ähnlich KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 (6).

Wesentliche Tatbestandsverwirklichung:

► *Grundsatz:* Eine Verbindlichkeit ist nach stRspr. wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung ihre Entstehung abhängt, im Wesentlichen verwirklicht ist und sie damit so eng mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (602); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1012); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 (280); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 27.1.2010 – I R 103/08,

BSStBl. II 2010, 614 (616); v. 6.6.2012 – I R 99/10, BSStBl. II 2013, 196 – Rn. 25; zust. CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); SARRAZIN, WPg 1993, 1 (3). Krit. zu dieser Rspr. hingegen MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (431); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 132 f.; SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1101); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 126; ENGEL-CIRIC/MOXTER, BB 2012, 1143 (1145).

Maßgeblich ist die wirtschaftliche Wertung des jeweiligen Einzelfalls unter Berücksichtigung der rechtl. Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die rechtl. Verpflichtung entsteht.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BSStBl. II 2007, 251 (253); v. 27.1.2010 – I R 103/08, BSStBl. II 2010, 614 (616); v. 6.6.2012 – I R 99/10, BSStBl. II 2013, 196 – Rn. 25.

► *Einzelfälle:*

- ▷ *Bezüge in der Freistellungsphase eines Altersteilzeitmodells:* Siehe Anm. 704 „Altersteilzeit“.
- ▷ *Kosten der laufenden Buchführung:* Siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Verpflichtung zur Aufstellung sowie ggf. Prüfung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses:* Siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen:* Siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Kosten der Speicherung von Daten zwecks Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung:* Siehe Anm. 704 „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Kosten der betrieblichen Steuererklärung* berechtigen zur Bildung einer Rückstellung.

BFH v. 23.7.1980 – I R 30/78, BSStBl. II 1981, 63 (Leits.); v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BSStBl. II 1984, 301 (302); zust. KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118.

Zu beachten ist allerdings, dass dies nach hM nur insoweit gilt, als die Kosten als BA abziehbar sind (vgl. Anm. 681). Das ist bei Kosten für die Erstellung einer EStErklärung und einer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften nicht der Fall (BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 [23]).

- ▷ *Kosten der Mitwirkungspflicht an einer Betriebsprüfung sowie Aufwendungen für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung:* Siehe Anm. 704 „Betriebsprüfung“.

Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor dem Bilanzstichtag:

- *Grundsatz:* An der Verknüpfung mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. und damit an der Rückstellungsfähigkeit fehlt es, wenn die Verbindlichkeit nicht im Zusammenhang mit der vergangenen Tätigkeit des Stpfl. steht, sondern einen Bezug – nur – zu seiner zukünftigen Tätigkeit ausweist.

Der Grund für die Unzulässigkeit der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung liegt in diesen Fällen nicht darin, dass noch offen ist, ob der Stpfl. die wirtschaftliche Tätigkeit, auf der die Verpflichtung beruht, im Jahr ihrer Entstehung weiterhin betreiben wird (so aber SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 [5]). Es kommt daher nicht darauf an, ob der Stpfl. sich des zukünftigen Aufwands durch Einstellung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entziehen kann (so aber SIEGEL, BB 1993, 326 [328]; vgl. auch SIEGEL, DB 2002, 707 [708]; SIEGEL, BB 2003, 304; SIEGEL, StuB 2003, 927). Einer solchen Argumentation steht das going-concern-Prinzip entgegen, nach dem im Zweifel davon auszugehen ist, dass das Unternehmen fortgeführt werden wird (ebenso CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1359]; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 119; KESSLER, DSr 1996, 1430 [1435]; vgl. auch KESSLER, DSr 2001, 1903 [1905]; im Ergebnis glA CHRISTIANSEN, DSr 2002, 1196; HAPPE, StuB 2003, 546 [548]; OSTERLOH-KONRAD,

DStR 2003, 1631 [1635]; vgl. auch BUCIEK, DStZ 2001, 641; MAYR, BB 2003, 305; krit. zur Auffassung SIEGELS auch HAPPE, StuB 2003, 927).

► *Einzelfälle:*

- ▷ *Künftige Berufsgenossenschafts- und Sozialversicherungsbeiträge:* Rückständige Berufsgenossenschafts- und Sozialversicherungsbeiträge sind hingegen als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [593]).
- ▷ *Steuern künftiger Kalenderjahre* (KESSLER, DStR 1996, 1430 [1435]). Zu erwarteten Mehrsteuern nach Betriebsprüfungen vgl. Anm. 704 „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Künftige Zahlungen aus schwebenden Geschäften*, zB Mietzahlungen für die Überlassung der Mietsache in den folgenden Wj. (vgl. aber zum Sonderfall der Vereinbarung einer progressiven Miete Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“).
- ▷ *Leistungen, die ein Steuerpflichtiger nach ordnungsmäßigem Abschluss seiner vertraglich festgelegten Leistung aufgrund von Änderungswünschen seines Auftraggebers erbringt*, sind nicht in dem Wj. wirtschaftlich veranlasst, in dem der ursprüngliche Vertrag erfüllt wurde, sondern zukunftsbezogen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711).
- ▷ *Nachanalyse von Arzneimitteln:* Bei der Verpflichtung eines pharmazeutischen Unternehmens, Arzneimittel in späteren Jahren nachanalysieren zu lassen, fehlt es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit, wenn die Nachanalyse Voraussetzung für den Vertrieb der Arzneimittel nach einem bestimmten Zeitpunkt ist.
BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (894); v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 (435); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22; zust. KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435 f.); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (433); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 83.
- ▷ *Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel* sind grds. ebenfalls nicht in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil die Zulassung im Zusammenhang mit dem künftigen Vertrieb steht (aA BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Rn. 29 ff.). Auf die wirtschaftliche Verursachung kommt es jedoch nicht an, wenn die Verpflichtung bereits mit der Antragstellung rechtl. entstanden und nur die Höhe der anfallenden Kosten noch ungewiss ist; in diesem Fall ist allein wegen der rechtl. Entstehung die Bildung einer Rückstellung geboten (CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213).
- ▷ *Wartungskosten für technische Geräte:* Siehe Anm. 704 „Wartungskosten“
- ▷ *Umrüstung zur Anpassung an Umweltstandards:* Siehe Anm. 704 „Anpassungsverpflichtungen“.
- ▷ *Leistung von Sanierungsgeldern:* Die Verpflichtung von Mitgliedern der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) zur Leistung von Sanierungsgeldern an diese, um künftige Finanzierungslücken zu schließen, berechtigt nicht zur Bildung einer Rückstellung, sondern hängt mit dem Betrieb des Stpfl. in der Zukunft zusammen (BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614).
- ▷ *Rücknahmeverpflichtungen:* Vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich veranlasst ist aber die Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von in den Verkehr gebrachten Gütern, wenn diese bereits in den Verkehr gebracht worden sind (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 [1104], für die Selbstverpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Altbatterien). Vgl. auch Anm. 704 „Rücknahmeverpflichtungen“.

- ▷ *Lagerkostenabgabe für Zucker*: Die Lagerkostenabgabe für Zucker, die von Zuckerherstellern erhoben wird, entsteht erst mit dem Absatz des Zuckers und hängt damit mit der zukünftigen Tätigkeit des Herstellers zusammen, so dass eine Rückstellung nicht gebildet werden darf (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27).

Keine Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die wirtschaftliche Verursachung: Von der Voraussetzung, dass die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit einen Bezug zur Tätigkeit des Stpfl. vor dem Bilanzstichtag aufweisen muss, zu unterscheiden ist eine uE abzulehnende Ansicht, nach der die wirtschaftliche Verursachung voraussetzt, dass sich die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit Erträgen zuordnen lassen müsse, die vor dem Bilanzstichtag realisiert worden sind.

So HERZIG, DB 1990, 1341 (1346 f.); GROH in BAETGE, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 75 (80 f.); HERZIG, DSStJG 14 (1991), 199 (204 f., 212 f.); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (100); NAUMANN, WPg 1991, 529 (531 ff.); MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (433 f.); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (594 f., 597); HERZIG, FS Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); GROH, StuW 1994, 90 (95); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 129; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 128 ff.; NAUMANN, BB 1998, 527 (528); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992; MOXTER DStR 2004, 1057 (1058); WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2117); EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (182 f.); ebenso wohl WEBER-GRELLET, BB 1994, 30 (32); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2235); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 79; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2182 f.); ähnlich BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 (553); v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (895); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22 (23); v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27 (29); v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205 (1206); wie hier aber BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (604); v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (123 f.); KRAUS, StuW 1988, 133 (147); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 112 f.; KUPSCH, BB 1992, 2320 (2324 f.); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140, 144; SIEGEL, BB 1993, 326 (334 f.); CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25 (34); CREZELIUS, NJW 1994, 981 (983); LOOSE, FR 1994, 137 (140); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (6 f.); SIEGEL, BFuP 1994, 1 (20); CHRISTIANSEN, Freundesgabe Haas, 1996, 57 (61); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1432 ff.); FRENZ, DSStZ 1997, 37 (40); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 110; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2011, 2483 (2485).

Gegen diese Ansicht spricht zunächst, dass sie wenig praktikabel erscheint, da sich häufig nicht eindeutig feststellen lässt, welche Erträge durch bestimmte Aufwendungen alimentiert werden.

So zutr. CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 81; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (7); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1434); FATOUROS, DB 2005, 117 (122).

Dies lässt sich am Beispiel der öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten verdeutlichen. Unter den Vertretern der Auffassung, dass das Realisationsprinzip für die Bestimmung des Zeitpunkts der Bilanzierung von Rückstellungen maßgeblich sei, besteht keine Einigkeit darüber, ob für diese Verpflichtung eine Rückstellung zu bilden ist oder nicht, weil nicht einheitlich beurteilt wird, ob die Überholung vergangene oder zukünftige Erträge alimentiert.

Dafür HERZIG, DB 1990, 1341 (1351); dagegen GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595).

Auch bei Kulanzrückstellungen, die zu den Rückstellungen für faktische Verpflichtungen (s. Anm. 684) gehören, fällt die Entscheidung über den zutreffenden Bilanzierungszeitpunkt nach dieser Ansicht schwer. Es dürfte kaum fest-

zustellen sein, ob der Stpfl. eine Kulanzleistung erbringt, um einen ehemaligen Kunden zufriedenzustellen, oder ob er zu der Leistung bereit ist, weil er dadurch eine Imageverbesserung und damit eine Verbesserung des zukünftigen Absatzes seiner Produkte erstrebt (für eine solche Differenzierung aber HERZIG, DStJG 14 [1991], 199 [229 f.]).

Entscheidend ist aber der im Schrifttum uE zu Recht vorgebrachte Einwand, dass durch die Ausdehnung des Realisationsprinzips auf Fragen der Passivierung das Vorsichtsprinzip bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip verletzt werden.

Für eine Verletzung des Vorsichtsprinzips KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); LOOSE, FR 1994, 137 (140); für eine Verletzung des Imparitätsprinzips CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25 (34 f.); SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (7); ähnlich MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1244 f.).

Keine Nutzbarmachung des Teilwertgedankens für die wirtschaftliche Verursachung: Ebenso abzulehnen ist die in neuerer Zeit vereinzelt vertretene Ansicht, dass die wirtschaftliche Verursachung in Anlehnung an den Teilwertgedanken zu bestimmen sei. Eine Verbindlichkeit soll danach wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sein, wenn ein gedachter Erwerber des gesamten Unternehmens sie in seinem Kaufpreiskalkül preismindernd berücksichtigen würde. Das soll davon abhängen, ob der gedachte Erwerber die aufgrund der Verbindlichkeit später notwendig werdenden Ausgaben durch nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung konkrete zuordenbare künftige Vorteilszuflüsse kompensiert sieht (ENGEL-CIRIC/MOXTER, BB 2012, 1143 [1145]; zust. MARX, FR 2013, 969 [973]). Dieser Ansatz wird zu Recht als wenig praktikabel und justiziabel bezeichnet (DZIADKOWSKI, BB 2012, 2167 [2168]). Diese Ansicht kommt außerdem zu dem wenig einleuchtenden Ergebnis, dass zB für die Verpflichtung zur Entrichtung von Zulassungskosten für ein Pflanzenschutzmittel eine Rückstellung zu bilden ist, wenn sich das Pflanzenschutzmittel als im Betrieb des Stpfl. nicht nutzbar erweist, während die Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen sein soll, wenn das Pflanzenschutzmittel genutzt werden kann (ENGEL-CIRIC/MOXTER, BB 2012, 1143 [1146]).

(3) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung

702

Umstritten ist die Frage, wann eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist, wenn die wirtschaftliche Verursachung der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ihrer rechtl. Entstehung nachfolgt. Die Rspr. und die hM im Schrifttum vertreten dazu zutr. die Auffassung, dass die Rückstellung in diesem Fall bereits zum Zeitpunkt der rechtl. Entstehung der Verbindlichkeit zu passivieren sei.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 – Rn. 11; KRAUS, StuW 1988, 133 (147); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2324 f.); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 38 f.; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140 f., 144; SIEGEL, BB 1993, 326 (335); LOOSE, FR 1994, 137 (140); MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1244); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1432 ff.); PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (344); KOTHS, DB 2001, 1849; GOSCH, DStR 2002, 977 (979 f.); WASSERMAYER, WPg 2002, 10 (11 f.); HAPPE, StuB 2003, 546 (549); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1634); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214 ff.); HRUBY, DStR 2010, 127 (129); CHRISTIANSEN, DStR 2013, 1347; wohl auch DZIADKOWSKI, BB 2012, 2167 (2169); differenzierend MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (431 ff.); einschränkend auch KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 160 f. (eingeschränkt rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips). In neuerer Zeit hat der IV. Senat des BFH diese Frage allerdings zunächst ausdrücklich offen gelassen, vgl.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Rn. 14; v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 – Rn. 40. In der Entscheidung v. 17.10.2013 (IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Tz. 24) vertritt er die Auffassung, dass eine Verbindlichkeit (im Streitfall handelte es sich um eine öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit), die rechtlich entstanden ist, stets auch wirtschaftlich verursacht sei (zust. PRINZ, DB 2014, 80 [82]).

Rechtlich entstanden in dem für die Bilanzierung maßgeblichen Sinne ist eine Verbindlichkeit, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist (BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 [616]). Ergibt sich die Verpflichtung des Stpfl. aus einem VA, so ist sie regelmäßig mit der Bekanntgabe des VA rechtlich entstanden; uU soll sie nach neuerer Rspr. aber rechtl. auch erst später entstehen, zB wenn die mit dem VA getroffene Regelung von einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung abhängig gemacht wird (BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung der öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Begrenzung staubförmiger Emissionen nach der TA Luft 2002). Das überzeugt nicht, da es gerade das Wesen einer einer Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtung ist, dass sie erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist. Es wird zutreffend nicht einmal für schädlich gehalten, wenn die Verpflichtung erst nach Ablauf mehrerer Jahre zu erfüllen ist (KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 [706]).

Im Schrifttum wird allerdings teilweise auch die Ansicht vertreten, dass das Realisationsprinzip rückstellungsbegrenzend wirke, mit der Folge, dass eine Verbindlichkeitsrückstellung ohne Rücksicht auf die rechtl. Entstehung der zugrunde liegenden Verbindlichkeit erst dann zu passivieren sei, wenn die durch die Verbindlichkeit alimentierten Erträge realisiert werden.

So HERZIG DB 1990, 1341 (1347); HERZIG, DSStJG 14 (1991), 199 (212 f.); NAUMANN, WPg 1991, 529 (531); HERZIG, FS Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 139; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903 f.); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 80; EULER, BB 2001, 1897; WEBER-GRELLET, FR 2001, 900 (901); MAYR, BB 2002, 2323 (2328 f.); WEBER-GRELLET, BB 2002, 35 (38 f.); WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2182); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (271); SIGLER, DStR 2011, 1478 (1482); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 384; vgl. zum Streitstand auch SCHELLHORN, BFuP 2003, 306 (315 ff.).

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass das Realisationsprinzip grds. nicht geeignet ist, den Zeitpunkt der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung zu bestimmen (s. Anm. 701). Es kann daher auch nicht rückstellungsbegrenzend wirken. Maßgeblich sind vielmehr das Vorsichtsprinzip (so SIEGEL, BB 1993, 326 [335]; LOOSE, FR 1994, 137 [140]) bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip (KRAUS, StuW 1988, 133 [147]), die in diesem Fall den Ausweis einer Rückstellung erfordern.

703 dd) Auflösung

Schrifttum: DRÜEN/STIEWE, Die „Bilanzaufhellung“ im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2004, 489; STRAHL, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

Gemäß § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1 dürfen Rückstellungen nur aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612 (613); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689).

Das ist auch der Fall, wenn eine zunächst zu Recht gebildete Rückstellung aufgrund geänderter Rspr. unzulässig wird (BFH v. 25.4.1990 – I R 78/95, BFH/NV 1990, 630 [631]; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 211).

Ob die Auflösung einer Rückstellung geboten ist, ist im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Umstände aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]; vgl. auch STRAHL, FR 2005, 361 [363]).

Danach ist eine Rückstellung zB aufzulösen, wenn das ursprüngliche Risiko der Inanspruchnahme entfallen ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [485]; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 213).

Eine Rückstellung für eine Verbindlichkeit des Stpfl., die der Anspruchsinhaber gerichtlich geltend macht, darf erst dann aufgelöst werden, wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen worden ist (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]; zweifelnd insoweit DRÜEN/STIEWE, StuB 2004, 489 [495]). Steht dem Anspruchsinhaber am Bilanzstichtag noch ein Rechtsmittel zur Verfügung und verzichtet er nach dem Bilanzstichtag – etwa durch Verstreichenlassen der Rechtsmittelfrist – auf dessen Einlegung, so darf der Stpfl. die Rückstellung am Bilanzstichtag auch dann nicht auflösen, wenn der Verzicht vor dem Tag der Aufstellung der Bilanz geschieht (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689 f.]). Vgl. auch Anm. 704 „Prozesskosten“.

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist schließlich dann aufzulösen, wenn aus der zugrunde liegenden ungewissen Verpflichtung eine nach Grund und Höhe sichere Verpflichtung geworden ist (LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 213). Der Stpfl. hat dann anstelle der Rückstellung eine Verbindlichkeit auszuweisen.

ee) Einzelfälle

704

Abbruchverpflichtung: Siehe „Entfernungsverpflichtung“.

Abfallentsorgung:

Schrifttum: RÜRUP, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 519; ACHATZ, Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz, DStJG 15 (1993), 161; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; BERNDT, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; ZÜHLSDORFF/GEISSLER, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099.

Die Verpflichtung eines Stpfl. zur Entsorgung von Abfall erfordert uE die Bildung einer Rückstellung. Unter der Geltung des Gesetzes über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen v. 27.8.1986 (BGBl. I 1986, 1410 – AbfG 1986) ebenso wie unter der des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen v. 27.9.1994 (BGBl. I 1994, 2705 – KrW-/AbfG) ist diese Verpflichtung in jedem Fall als hinreichend konkretisiert anzusehen, denn es steht dem Stpfl. nicht mehr frei, in welcher Art und in welchem Zeitraum er sich seines Abfalls entledigt.

GLA RÜRUP, FS Forster, 1992, 519 (537 f.); ACHATZ, DStJG 15 (1993), 161 (193); FRENZ, DStZ 1997, 37 (45); MOXTER, BB 2001, 569; MAYR, DB 2003, 740 (741); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (901 f.); ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 (1103).

Die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit ist gegeben, da der Abfall in der zurückliegenden Zeit der wirtschaftlichen Betätigung entstanden ist. Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist auch hinreichend wahrscheinlich, da nicht anzunehmen ist, dass die zuständige Behörde, die von der Existenz des abfallproduzierenden Betriebs eines Stpfl. Kenntnis haben wird, von einer Durchsetzung der Vorschriften des KrW-/AbfG absehen wird.

Nicht zu folgen ist der Differenzierung der Rspr. danach, ob eigener Abfall zu entsorgen ist (dann soll eine Rückstellung nicht gebildet werden dürfen, BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; ebenso FG Münster v. 16.12.2010 – 11 K 398/06 E, insoweit nicht abgedruckt in EFG 2011, 1143) oder der Stpfl. sich gegen Entgelt zur Entsorgung fremden Abfalls verpflichtet (dann wird die Bildung einer Rückstellung für zulässig gehalten, BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644). Im ersten Fall hält der BFH die nach dem AbfG 1986 bzw. nach dem KrW-/AbfG bestehende öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Abfallentsorgung für nicht hinreichend konkretisiert, während er im zweiten Fall die Konkretisierung bejaht.

Zu der vom BFH zusätzlich aufgestellten Voraussetzung, dass die Erfüllung einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]) vgl. Anm. 695.

Maßgeblicher Unterschied in der Beurteilung der beiden Fälle scheint der Hinweis des BFH im zweiten der genannten Fälle (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]) darauf zu sein, dass der Stpfl., der Abfall gegen Entgelt entgegennimmt, einen Erlös erzielt, der nicht ungeschmälert in das Jahresergebnis eingehen dürfe (so auch WEBER-GRELLET, FR 2004, 1016). Darin liegt eine Annäherung an die Auffassung, nach der das Realisationsprinzip auch für den Ausweis von Rückstellungen maßgeblich sei, mit der Folge, dass eine Rückstellung dann zu bilden ist, wenn sie einen Erlös des betreffenden Wj. alimentiert (so auch BERNDT, BB 2004, 1623). Diese Auffassung ist uE jedoch abzulehnen (s. Anm. 702).

Abrechnungsverpflichtungen (zB eines Versorgungsunternehmens) sind rechtl. mit Ablauf des Jahres entstanden, für das abgerechnet werden muss, so dass eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist (BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742).

Auch eine Abrechnungsverpflichtung als Nebenverpflichtung zB aus einem Werkvertrag macht die Bildung einer Rückstellung erforderlich (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Abrechnungsverpflichtung“).

Altersteilzeit:

Schrifttum: SCHWINGER/WILDNER, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: Neue Impulse für die Diskussion durch das Zwischenurteil des Hessischen FG vom 23.9.2004 (Az. 4 K 1120/02), FR 2005, 828; HIRSCH/LIEB/VEIT, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: BFH widerspricht BMF und IDW, StuB 2006, 344; PRINZ, Neues zur Rückstellung wegen Altersteilzeit nach dem Blockmodell, WPg 2006, 953; WELLSCH/QUAST, Bilanzierung von Rückstellungen bei „verblockter“ Altersteilzeit und Lebensarbeitszeitkonten, BB 2006, 763; EULER/BINGER, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; HEGER, Altersteilzeit in der Steuerbilanz, BB 2007, 1043; LIEB/RHIEL, Das neue BMF-Schreiben vom 28.3.2007 zur Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen in der Steuerbilanz, StuB 2007, 505; ZWIRNER, Besonderheiten der Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen nach BilMoG, BB 2011, 619.

► *Begriff:* Durch Altersteilzeitarbeit soll gem. § 1 AltTZG (Gesetz zur Förderung eines gleitenden Übergangs in den Ruhestand – Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996, BGBl. I 1996, 1078) älteren ArbN – das sind nach § 1 Abs. 2 AltTZG ArbN, die das 55. Lebensjahr vollendet haben – ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. Man unterscheidet die kontinuierliche Altersteilzeit in Form des sog. Gleichverteilungsmodells, bei dem der ArbN während eines bestimmten Zeitraums bis zum Eintritt in das Rentenalter seine Arbeitszeit auf die Hälfte reduziert, und das Blockmodell, bei dem der ArbN während der ersten Hälfte des Altersteilzeitraums voll arbeitet (sog. Beschäftigungsphase) und während der zweiten Hälfte, der sog. Freistellungsphase, völlig freigestellt ist. Der ArbN erhält während der gesamten Dauer der Altersteilzeit die Hälfte seines Gehalts zuzüglich bestimmter Aufstockungsbeträge; zudem leistet der ArbG für den ArbN zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Unter bestimmten Bedingungen werden dem ArbG die Aufstockungsbeträge ganz oder zT von der Bundesagentur für Arbeit erstattet.

SCHWINGER/WILDNER, FR 2005, 828; HIRSCH/LIEB/VEIT, StuB 2006, 344; PRINZ, WPg 2006, 953; WELLISCH/QUAST, BB 2006, 763; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (178); ZWIRNER, BB 2011, 619.

► *Bilanzierung:*

▷ *Gehaltszahlung beim Gleichverteilungsmodell:* Haben ArbG und ArbN sich auf das Gleichverteilungsmodell geeinigt, besteht hinsichtlich der Gehaltszahlungen kein Anlass zur Bildung von Rückstellungen.

▷ *Leistung von Bezügen in der Freistellungsphase beim Blockmodell:* Die Verpflichtung des ArbG, dem ArbN während der Freistellungsphase Bezüge zu zahlen, ist eine dem Grunde und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [252]; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 [180 f.]), für die nach allgemeiner Ansicht eine Rückstellung zu bilden ist (ZWIRNER, BB 2011, 619).

Die Verpflichtung ist bereits während der der Beschäftigungsphase wirtschaftlich verursacht, weil sie an die Leistung des ArbN in der Beschäftigungsphase anknüpft (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253 f.]; ZWIRNER, BB 2011, 619; vgl. allgemein Anm. 702). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist gegeben, da ArbN, die in ein Altersteilzeitverhältnis eintreten, die dabei zugesagten Leistungen in der Freistellungsphase typischerweise in Anspruch nehmen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253]).

Dies gilt allerdings nur in Bezug auf solche ArbN, die einen Antrag auf Altersteilzeit bereits gestellt haben, nicht hingegen für solche, die zwar potentielle Anwärter auf die Gewährung von Altersteilzeit sind, aber den entsprechenden Antrag noch nicht gestellt haben (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253 f.]).

Die Rückstellung umfasst sämtliche in der Freistellungsphase zu leistenden Bezüge einschließlich der Aufstockungsbeträge und der zusätzlichen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Der Rückstellungsbetrag ist dabei während der Beschäftigungsphase zeitanteilig ratierlich aufzubauen und während der Freistellungsphase dem „Verbrauch“ entsprechend zeitanteilig aufzulösen.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (254 f.); zust. WELLISCH/QUAST, BB 2006, 763 (765); ebenso nunmehr BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297, Tz. 1; hinsichtlich der Anwendungsregelung geändert durch BMF v. 11.3.2008,

BStBl. I 2008, 496; zu BMF v. 28.3.2007 vgl. HEGER, BB 2007, 1043; LIEB/RHIEL, StuB 2007, 505.

Die FinVerw. fordert allerdings bei der Bewertung der Rückstellung die Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen gem. § 4 AltTZG.

BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297 – Tz. 4 ff., gegen BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (256); krit. zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen auch PRINZ, WPg 2006, 953 (956).

Altlasten:

Schrifttum: HERMANN, Die Behandlung von Altlasten im Jahresabschluß – Praktische Vorgehensweise im Lichte des Theorienstreits, DStR 1995, 1971; RÖDL/LAYER/MEICHELBECK, Umweltschutzrückstellungen aufgrund vertraglicher Sanierungsverpflichtungen, DStR 1995, 428; EILERS/VON ROSENBERG, Rückstellungen für Altlasten: Bundes-Bodenschutzgesetz und neueste Rechtsentwicklung, DStR 1996, 1113; EILERS/GEISLER, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; SCHMIDBAUER, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; SCHMIDT/ROTH, Bilanzuelle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; SIEGEL, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, StuB 2004, 506.

► *Begriff:* Verpflichtungen des Stpfl. aufgrund von Altlasten liegen vor, wenn der Stpfl. an Grundstücken oder Gewässern eingetretene Umweltschäden beseitigen muss. Solche Pflichten können sich aus einem Gesetz, aus behördlicher Auflage, aufgrund von Schadensersatzverpflichtungen oder durch vertragliche Vereinbarung (s. insbes. RÖDL/LAYER/MEICHELBECK, DStR 1995, 428) ergeben.

► *Bilanzierung:*

▷ *Verhältnis zur Teilwertabschreibung:* Ist ein Grundstück des Stpfl. kontaminiert, so dass eine Altlastensanierung erforderlich ist, sind nicht nur die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung, sondern uU auch diejenigen für eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 gegeben. Die Rspr. lässt in diesen Fällen die Teilwertabschreibung neben der Rückstellungsbildung zu, wenn und soweit die Voraussetzungen vorliegen.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (485 f.); zust. SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 (556 f.); PRINZ, DB 2011, 492 (496); aA die zuvor hM, vgl. zB SIEGEL, StuB 2004, 506 (507) – Vorrang der Teilwertabschreibung; SCHMIDBAUER, BB 2000, 1130 (1132) – Wahlrecht.

Allerdings ist der Betrag der Rückstellung nach der Rspr. insoweit zu vermindern, als die Sanierung zu nachträglichen HK führen wird (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [485 f.]; glA SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 [554]). Die FinVerw. hat diese Aussage dahingehend erweitert, dass die Rückstellung auch insoweit zu kürzen ist, als die Sanierung voraussichtlich zu einer Wertaufholung führen wird.

BMF v. 11.5.2010, BStBl. I 2010, 495 (496); glA bereits SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 245; insoweit nicht zu entscheiden von BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (485 f.), der die Rechtslage zu § 6 idF vor dem StEntG 1999/2000/2002 – Beibehaltungswahlrecht hinsichtlich Teilwertabschreibungen – zugrunde zu legen hatte.

Dies lässt sich zwar nicht auf Abs. 4b stützen, wohl aber auf den allgemeinen Gedanken, dass Rückstellungen nicht für aktivierbaren Aufwand gebildet werden dürfen.

- ▷ *Rückstellungsbildung*: Kommt danach eine Rückstellung wegen der Verpflichtung zur Altlastensanierung in Betracht, müssen die allgemeinen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung vorliegen; vgl. auch allgemein zu Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen Anm. 695.

Die rechtl. Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung ist regelmäßig gegeben (HERMANN, DStR 1995, 1971 [1974]; GLASCHKE, StuB 2004, 897 [900]).

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. ist jedenfalls gegeben, wenn der privatrechtl. Gläubiger bereits Ansprüche angemeldet hat (s. Anm. 694) oder bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen ein Verwaltungsakt ergangen ist (SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 [554]). Sie ist darüber hinaus zu bejahen, wenn der Schaden dem privatrechtl. Gläubiger oder der für die Entscheidung über die Rechtsfolgen zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird und der Stpfl. mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.

Für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen zur Altlastensanierung vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (894); v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286 (1287); SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 (555).

Die Kenntniserlangung der zuständigen Fachbehörde ist zwar keine rechtl. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 [487]; v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286 [1287]), sie stellt aber ein gewichtiges Indiz bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dar, denn bei Kenntnis der Behörde von einem ordnungswidrigen Zustand ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Beseitigung durchgesetzt werden wird (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [484]). Dies gilt insbes. seit Inkrafttreten des Bundes-Bodenschutzgesetzes (BBodSchG) v. 17.3.1998 (BGBl. I 1998, 502), das den Ermessensspielraum der zuständigen Behörden bei Vorliegen von schädlichen Bodenveränderungen oder Altlasten einschränkt (s. EILERS/GEISLER, BB 1998, 2411; vgl. auch EILERS/VON ROSENBERG, DStR 1996, 1113). Der Gesetzesbefehl des § 4 Abs. 3 BBodSchG, nach dem der Verursacher einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast, dessen Gesamtrechtsnachfolger, der Grundstückseigentümer und der Inhaber der tatsächlichen Gewalt über das Grundstück verpflichtet sind, den Boden und Altlasten sowie durch schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für den Einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen, soll nach Ansicht der FinVerw. gleichwohl nicht ausreichen, um ein inhaltlich bestimmtes Handeln des Stpfl. innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums festzulegen; zudem wird darauf hingewiesen, dass die Nichterfüllung dieser Pflicht nicht sanktionsbewehrt sei (BMF v. 11.5.2010, BStBl. I 2010, 495 [496]).

Anpassungsverpflichtungen:

Schrifttum: SCHMIDBAUER, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897.

- *Begriff*: Anpassungsverpflichtungen treffen den Stpfl. in der Weise, dass er eine Anlage durch geeignete Vorsorgemaßnahmen an den jeweiligen Stand der Technik anzupassen hat, um die von der Anlage ausgehenden schädlichen Umwelt-

einwirkungen möglichst gering zu halten (KESSLER, DStR 2001, 1903 [1909]). Die Anpassungsverpflichtung kann sich aus einem Gesetz – in Betracht kommt hier insbes. § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG und die hieran anknüpfenden Regelungen, zB die TA Luft – oder einer behördlichen Verfügung ergeben.

► *Bilanzierung*: Eine Rückstellung für die Anpassungsverpflichtung ist nur zu bilden, wenn sie im abgelaufenen Wj. rechtl. entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist (vgl. Anm. 702). Das dürfte nach neuerer Rspr. des BFH selten der Fall sein. Danach ist die Verpflichtung nicht bereits dann rechtl. entstanden, wenn die von dem Stpfl. betriebene Anlage den gesetzlichen Voraussetzungen nicht mehr entspricht.

BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686; ähnlich bereits BFH v. 12.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2008, 516 (519); anders noch BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); der neueren Rspr. zust. PRINZ, DB 2013, 1815 (1816).

Der BFH stellt vielmehr auf die „innere Wirksamkeit“ des die Anpassungsverpflichtung aussprechenden VA ab, also auf den Zeitpunkt, zu dem die in der konkreten Anordnung enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden. Diese innere Wirksamkeit kann mit der „äußeren Wirksamkeit“, der Bekanntgabe des VA, zusammenfallen, sie kann ihr aber auch nachgelagert sein (so im Fall des BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686).

Demzufolge ist die wirtschaftliche Verursachung der Anpassungsverpflichtung erforderlich. In Anlehnung an die gefestigte finanzgerichtliche Rspr., dass Verbindlichkeiten, die darauf gerichtet sind, die Nutzung von WG in Zeiträumen nach Ablauf des Wj. zu nutzen, nicht im abgelaufenen Wj. wirtschaftlich verursacht sind (vgl. zB BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/86, BStBl. II 1987, 848), dürfte dies bei Anpassungsmaßnahmen, die erst in der Zukunft vorzunehmen sein, regelmäßig zu verneinen sein (so auch im Fall des BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686; zust. PRINZ, DB 2013, 1815 [1816]).

Arbeitszeitkonten: Siehe „Zeitwertkonten“.

Archivierungskosten: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Aufbewahrung von Handakten eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters: Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben die in § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG bzw. § 51b Abs. 2 Satz 1 WPO genannten Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren. Sie können diese Pflicht allerdings gem. § 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG bzw. § 51b Abs. 2 Satz 2 WPO dadurch zum Erlöschen bringen, dass sie den Auftraggeber auffordern, die entsprechenden Akten in Empfang zu nehmen, und dieser der Aufforderung nicht innerhalb von sechs Monaten nach Erhalt nachkommt. Dies soll der Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für die Erfüllung der Aufbewahrungspflicht entgegenstehen (FG Köln v. 3.3.2010 – 14 K 4943/07, juris, rkr., NZB zurückgewiesen, Az. BFH VIII 88/10).

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: L. SCHMIDT, Anmerkung zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 485; FEY/DEUBERT, Bedingte Anschaffungskosten für Beteiligungen im Jahresabschluss des Erwerbers, BB 2012, 1461; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Köln/Berlin/Bonn/München 1991.

Rückstellungen für aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten dürfen bereits gebildet werden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher oder zumindest wahrscheinlich ist.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (489); L. SCHMIDT, DStR 1990, 485; FEY/DEUBERT, BB 2012, 1461 (1463); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauer-schuldverhältnisse, 1991, 33; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 61; SCHUBERT in Beck-Bil-Komm. IX. § 247 HGB Rn. 224.

Aufstellung des Jahresabschlusses: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Außenprüfung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Bestandspflege: Siehe „Kundenbetreuung“.

Betriebliche Steuern: Siehe „Steuern“.

Betriebsprüfung:

Schrifttum: GROSS/MATHEIS/LINDGENS, Rückstellungen für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, DStR 2003, 921; STARKE/SPIES, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, GmbHR 2005, 1042; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; WENDT, Anmerkung zu BFH X R 23/10, FR 2013, 123.

► *Mehrsteuern:* Die allgemeine Erfahrung, dass bei einer Betriebsprüfung bzw. Steuerfahndungsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nach allgemeiner Ansicht nicht die Bildung einer Rückstellung, weil es an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Das soll auch gelten, wenn der Stpfl. weiß, dass er den Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklicht hat. Die Bildung einer Rückstellung soll entsprechend den Grundsätzen der Rspr. zur Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen (s. Anm. 695) frühestens zum Zeitpunkt der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer anzunehmen sein (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme).

BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731 (732); v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 – Rn. 20; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 307; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Außenprüfung“; ECKERT, DB 2012, 2903; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Betriebsprüfung“; WENDT, FR 2013, 123 (124); vgl. aber demgegenüber BFH v. 15.3.2012 – III R 96/07, BStBl. II 2012, 719, Passivierung doppelt ausgewiesener USt nicht erst bei Aufdeckung.

► *Mitwirkungspflichten:* Im Rahmen einer Betriebsprüfung hat der Stpfl. Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen, die zum Verständnis erforderlichen Auskünfte zu geben und die Behörde bei dem unmittelbaren Datenzugriff auf die mithilfe eines EDV-Systems erstellte Buchführung zu unterstützen. Des Weiteren hat er dem Prüfer den zur Durchführung der Prüfung erforderlichen Raum bzw. Arbeitsplatz sowie weitere erforderliche Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen (§ 200 AO). Die Prüfung selbst sowie allfällige damit verbundene Betriebsbesichtigungen finden während der normalen Geschäfts- und Arbeitszeit statt und binden daher vielfältige Mittel des Stpfl. (ECKERT, DB 2012, 2187 [2188]).

Diese Mitwirkungspflichten des Stpfl. stellen eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung dar.

STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1044); KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1955); ECKERT, DB 2012, 2187 (2189); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Betriebsprüfung“.

Diese öffentlich-rechtl. Verpflichtung entsteht rechtl. erst mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 16). Sie ist aber in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, da der Tatbestand, an den ihre Entstehung anknüpft (s. Anm. 701) – die wirtschaftliche Tätigkeit des zu prüfenden Zeitraums – in der Vergangenheit verwirklicht wurde.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 26; STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1044); KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1956); ECKERT, DB 2012, 2187 (2189).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. droht, wenn mehr Gründe für als gegen die Wahrscheinlichkeit, dass eine Betriebsprüfung durchgeführt wird, sprechen (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 19). Das ist jedenfalls zum Zeitpunkt der Ankündigung der Prüfung, spätestens aber mit Zugang der Prüfungsanordnung der Fall. Nach neuerer Rspr. haben zudem Großbetriebe, die gem. § 4 Abs. 2 BPO der Anschlussprüfung unterliegen, bei bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung eine Rückstellung für Mitwirkungspflichten zu passivieren (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 19; aA ECKERT, DB 2012, 2187 [2190]). Im Schrifttum wird zutreffend darauf hingewiesen, dass in Konsequenz dieser Entscheidung auch bei lückenlos stattfindenden Lohnsteueraußenprüfungen gem. § 42f für Betriebe der Größenklassen A1 (mehr als 500 ArbN) und A2 (100 bis 499 ArbN) die Wahrscheinlichkeit der Anordnung dieser Prüfung hinreichend groß ist, um die Bildung einer Rückstellung für die Mitwirkungspflicht zu rechtfertigen (ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), DStR 2013, 373 [374]). Gleiches gilt für allgemeine Betriebsprüfungen bei Mittelbetrieben, die statistisch einem Prüfungsturnus von ca. 14½ Jahren unterliegen, etwa ab dem 8. ungeprüften Jahr (ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), DStR 2013, 373 [374]; aA BMF v. 7.3.2013, BStBl. I 2013, 196). Noch weitergehend wird teilweise davon ausgegangen, dass ein hinreichendes Drohen einer Betriebsprüfung bereits dann gegeben sei, wenn eine StFestsetzung gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wird.

KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1956); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Außenprüfung“; aA BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 – Rn. 19; ECKERT, DB 2012, 2187 (2191).

► **Datenspeicherung:** Kosten für die Aufbewahrung und Archivierung digitaler Daten, die der Stpfl. zum Zweck des Datenzugriffs durch die FinVerw. im Rahmen einer Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 6 AO vorzuhalten hat, sind rückstellungsfähig (s. GROSS/MATHEIS/LINDGENS, DStR 2003, 921).

Buchführungskosten: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Datenspeicherung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Dienstleistungsgutschein:

Schrifttum: SCHULZE-OSTERLOH, Anmerkung zu Nds. FG v. 24.8.2009, BB 2010, 434; KRÜGER, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsrabattgutscheinen?, DStR 2011, 1095.

Gibt ein Stpfl. Dienstleistungsgutscheine an Kunden ab, die im Folgejahr eingelöst werden können, so darf er dafür keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden, da die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung weder bereits rechtl. entstanden noch im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht worden ist.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 – Rn. 42 f.; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2010, 434; im Ergebnis gegen eine Rückstellungsbildung auch KRÜGER, DStR 2011, 1095 (1097 f.), der sich für passive Rechnungsabgrenzung ausspricht.

Einheitsleergut: Siehe „Pfandrückstellung“.

Emissionsberechtigungen:

Schrifttum: GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; MUTSCHLER/LANG, Das System des Emissionshandels und seine Auswirkungen auf die Rechtsstellung der Unternehmen, DB 2004, 1711; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109.

Mit dem TEHG (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen – Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) wurden die Voraussetzungen für ein Emissionshandelssystem geschaffen. Betreiber von unter das Gesetz fallenden Anlagen brauchen für deren Emissionen Berechtigungen, die in bestimmten Grenzen kostenlos zugeteilt werden und handelbar sind (zu Einzelheiten vgl. HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109).

Hat ein Stpfl. zum Bilanzstichtag nicht genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem TEHG für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für den Erwerb weiterer Berechtigungen eine Rückstellung zu bilden.

GLASCHKE, StuB 2004, 897 (900); MUTSCHLER/LANG, DB 2004, 1711 (1712); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (336); STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1120); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119 f.); BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047, Tz. 17.

Die Verpflichtung zum Erwerb weiterer Emissionsberechtigungen ist in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil sie an die im abgelaufenen Wj. ausgestoßenen CO₂-Emissionen anknüpft und diese abgibt.

GLASCHKE, StuB 2004, 897 (900); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119); BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 – Tz.17.

Verfügt der Stpfl. hingegen über genügend Emissionsberechtigungen, hat er eine Verbindlichkeit auszuweisen (vgl. Anm. 675 „Emissionsberechtigungen“).

Energieversorgungsnetzbetreiber: Siehe „Mehrerlösabschöpfung bei Energieversorgungsnetzbetreibern“.

Entfernungsverpflichtung:

Schrifttum: CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Siehe auch Anm. 701 sowie zu Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen im Rahmen einer Restrukturierung „Restrukturierungsverpflichtungen“.

► *Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung des Mieters oder Pächters:* Ein Mieter oder Pächter hat grds. die Miet- oder Pachtsache nach Beendigung der Vertragsdauer im früheren Zustand zurückzugeben. Einrichtungen, mit denen er die gemietete Sache versehen hat, muss er entfernen, bauliche Veränderungen sind zu beseitigen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 [613]); Bauten auf fremdem Grund und Boden sind abzubrechen.

Für die Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung ist eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 108/10, EFG 2012, 1628 (1629), nrkr., Az. BFH I R 46/12; NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1505).

Anders ist es aber uU, wenn ein Vermieter sich gegenüber dem Mieter neben der Überlassung eines Gebäudes auch zum Abbruch des Altgebäudes verpflichtet und die Abbruchverpflichtung dem Saldierungsbereich eines schwebenden Geschäfts zuzuordnen ist (BFH v. 23.9.2008 – IV B 15/07, BFH/NV 2009, 28 [29]).

Rückstellungen für Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 108/10, EFG 2012, 1628 (1629), nrkr., Az. BFH I R 46/12; CHRISTIANSEN, DSStR 2008, 735 [738]; ebenso bereits BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e sind sie nunmehr abzuzinsen (anders noch BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]).

► *Öffentlich-rechtliche Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung:* Ergibt sich die Verpflichtung, eine Anlage oder Baulichkeit abzureißen oder zu entfernen, aus öffentlichem Recht, so ist ebenfalls eine Rückstellung zu bilden, wenn mit der Inanspruchnahme hinreichend sicher zu rechnen ist. Das ist jedenfalls der Fall, wenn eine behördliche Verfügung bereits vorliegt; im Übrigen ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein Zwang zum Handeln mit der erforderlichen Nähe bevorsteht.

Die Bewertung öffentlich-rechtl. Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen entspricht derjenigen der Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen des Mieters oder Pächters.

ERA-Anpassungsfonds:

Schrifttum: FREY, Keine Rückstellung für ERA-Anpassungsfonds in der Steuerbilanz, BB 2005, 1044; HERZIG/BOHN, Rückstellungspflichten aus den ERA-Einführungstarifverträgen in der Metall- und Elektroindustrie, BB 2006, 1551.

► *Begriff:* Die Tarifvertragsparteien der Metall- und Elektroindustrie haben sich auf ein einheitliches Entgeltsystem für Arbeiter und Angestellte (Entgeltrahmenabkommen, ERA) geeinigt, das die unterschiedlichen Tarifverträge ablöst. Da Modellrechnungen für Baden-Württemberg eine Entgelterhöhung um 2,79 % ergaben, aber Kostenneutralität erreicht werden sollte, verzichteten die beschäftigten ArbN auf die Auszahlung eines Teils der ausgehandelten Tarifierhöhung. In der sog. Vorbereitungsphase zur Einführung der Entgeltrahmenvereinbarung wurden daher tarifliche Erhöhungen nur teilweise ausbezahlt und teilweise einem Anpassungsfonds zugeführt. In der sog. Einführungsphase werden die Guthaben aus dem Anpassungsfonds innerhalb der folgenden fünf Jahre für die aufgrund des Entgeltrahmenabkommens zusätzlich anfallenden Leistungen des ArbG verbraucht, soweit sie über die Mehrbelastung von 2,79 % hinausgehen. Beträgt die Mehrbelastung des ArbG weniger als 2,79 %, sind die nicht mehr benötigten Guthabenbeträge aus dem Anpassungsfonds als Sonderzahlungen an diejenigen ArbN auszukehren, die durch Verzicht auf Auszahlung von Tarifierhöhungsbeträgen den Fonds mitfinanziert haben und zum Zeitpunkt der Ausschüttung noch im Unternehmen beschäftigt sind. Über diese Verwendungsbindung des Fonds hinaus besteht allerdings kein individueller Anspruch des

einzelnen ArbN (Einzelheiten bei FREY, BB 2005, 1044; HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551; vgl. auch BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301).

► *Bilanzierung*: Aufgrund der Verpflichtung zur Auszahlung aus dem ERA-Anpassungsfonds ist eine Rückstellung zu bilden (HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551; BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301 [302]; aA FREY, BB 2005, 1044). Die ArbG sind zur entsprechenden Verwendung des Anpassungsfonds verpflichtet. Von einer Inanspruchnahme ist auszugehen, da nicht anzunehmen ist, dass die ArbN auf die Auszahlung verzichten werden. Die Verpflichtung ist auch bereits rechtl. entstanden, so dass es auf ihre wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht ankommt (s. Anm. 692).

Erfüllungsrückstand:

Schrifttum: TONNER, Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, DB 1992, 1592; MÜLLER, Bilanzierung von Urlaubsrückstellungen, DB 1993, 1581; GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; MOXTER, Zur Bedeutung betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge im Bilanzrecht, StuW 1995, 378; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; HOFFMANN, Vom Erfüllungsrückstand zur Aufwandsrückstellung, StuB 2011, 361; PRINZ, Steuersystematische „Ungereimtheiten“ auf der Passivseite der Bilanz, FR 2011, 1015.

► *Grundsatz*: Zum Begriff des Erfüllungsrückstands s. Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“. Liegt im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ein Erfüllungsrückstand vor (zu den Voraussetzungen Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“), ohne dass die zu erbringende Leistung nach Grund und Höhe sicher ist, ist insoweit eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 (729 f.); GROH, StuW 1994, 90 (93); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905); PRINZ, FR 2011, 1015 (1017).

Es handelt sich um einen Sonderfall der Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 15.4.1993 – IV R 75/91, BFHE 171, 434 [440]; SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 [9]).

► Fallgestaltungen:

- ▷ *Arbeitsverhältnis/Altersteilzeit*: Siehe „Altersteilzeit“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Arbeitgeberjubiläum*: Siehe „Jubiläum“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/ERA-Anpassungsfonds*: Siehe „ERA-Anpassungsfonds“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/laufende Lohnzahlung*: Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Stpfl. gegenüber einem ArbN mit der Lohnzahlung im Rückstand ist (FUM, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 102 f., 126 f.).
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Lohn- bzw. Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall*: Kein Erfüllungsrückstand ist in der Verpflichtung eines ArbG zu sehen, in der Zukunft uU im Krankheitsfall Lohn oder Gehalt weiterzahlen zu müssen (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; im Ergebnis zust. WEBER-GRELET, BB 2002, 35 [39]).
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Urlaub*: Siehe Anm. 925 „Urlaubsrückstand“ sowie aus neuerer Zeit BFH v. 29.1.2008 – I B 100/07, BFH/NV 2008, 943 (auch zur Höhe der Rückstellung und zur Begrenzung ihrer Bildung infolge neuerer arbeitsrechtl. Rspr.); EPPINGER, DB 2010, 9; EPPINGER/FRIK, DB 2012, 132.
- ▷ *Kundenbetreuung*: Siehe „Kundenbetreuung“.

- ▷ *Mietvertrag/progressiver Mietzins*: Ein Fall eines Erfüllungsrückstands ist gegeben, wenn bei einem Mietverhältnis eine progressive Miete (Beispiel: im ersten Jahr der Mietzeit 0 €, vom zweiten bis zum fünften Jahr 100 000 €, vom sechsten bis zum zehnten Jahr 150 000 €) vereinbart wird (SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 [1100 ff.]; HOFFMANN, StuB 2011, 361). Da nicht davon auszugehen ist, dass im ersten Jahr der Mietzeit ein unentgeltliches Geschäft gewollt ist, ist die Mietzahlung jedenfalls des ersten Erhöhungszeitraums anteilig als Entgelt auch für das erste Jahr anzusehen. Die später fällig werdende Miete entfällt daher in entsprechendem Umfang auf das mietfreie Wj. und ist in diesem wirtschaftlich verursacht (vgl. demgegenüber aber BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593, der in einem vergleichbaren Fall nicht von einer progressiven Miete ausgeht und die Möglichkeit der Rückstellungsbildung verneint).
- ▷ *Nachbetreuungsleistungen*: Siehe „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Versicherungsvertrag*: Siehe „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Zuwachssparen*: Beim sog. Zuwachssparen wird ein Sparvertrag abgeschlossen, bei dem der Zinssatz von vornherein in der Weise festgelegt wird, dass er in der ersten Ansparhälfte unter und in der zweiten Ansparhälfte über dem üblicherweise erzielbaren Kapitalmarktzins liegt. Nach der Rspr. ist während der ersten Ansparhälfte kein Erfüllungsrückstand anzunehmen, weil der Stpfl. nicht mit einer vereinbarten Leistung im Rückstand ist, sondern nur die für den jeweiligen Zeitraum vertraglich vereinbarte Verzinsung schuldet (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; zust. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 400 „Zinsverpflichtungen“). Ebenso wie bei Vereinbarung einer progressiven Miete wird man demgegenüber jedoch einen Erfüllungsrückstand in der ersten Ansparhälfte bejahen müssen (glA GROH, StuW 1994, 90 [93 f.]; MOXTER, StuW 1995, 378 [381 f.]).

Erschließungsbeiträge können zur Bildung von Rückstellungen berechtigten (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

EU-Geldbußen:

Zur Abzugs- und damit Rückstellungsfähigkeit von EU-Geldbußen vgl. BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; HAHN, IStR 2004, 789; FG Münster v. 18.11.2011 – 14 K 1535/09 F, EFG 2011, 1030, nrkr., Az. BFH IV R 4/12; KIEGLER, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, BB 2004, 1436.

Euro-Umstellung:

Schrifttum: HEUSINGER, Die Einführung der EURO-Währung und ihre Auswirkungen auf die Rechnungslegung, DStR 1997, 427; PLEWKA/SCHLÖSSER, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; TISCHBIEREK, Euro-Umstellungsaufwendungen als Anwendungsfall von § 249 Abs. 2 HGB?, DB 1997, 1041.

Die Kosten der Umstellung auf den Euro berechtigten nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung, da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtl. entstanden war noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht waren.

Wie hier HEUSINGER, DStR 1997, 427 (430); TISCHBIEREK, DB 1997, 1041; aA PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (344).

Friseur-Dienstleistungsgutschein: Siehe „Dienstleistungsgutschein“.

Garantieleistungen:

Schrifttum: PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; KESSLER/RANKER, Zur Bemessung von Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen, StuB 2001, 325; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; SEIDEL, Garantierückstellungen, StBp. 2009, 281.

► *Begriff:* Unter Garantieleistungen versteht man einerseits vertragliche oder gesetzliche Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtungen sowie andererseits Kulanzleistungen, die ohne eine rechtl. Verpflichtung erbracht werden, denen sich der Stpfl. aber aus sittlichen, moralischen oder ähnlichen Gründen nicht zu entziehen können glaubt. Garantieleistungen können im Umtausch, der Nachbesserung oder der Rücknahme des Liefergegenstands sowie in der Gewährung eines Preisnachlasses, Schadensersatzes oder einer Gutschrift bestehen. Leistungen des Stpfl. aufgrund nachträglicher Änderungswünsche eines Kunden nach ordnungsmäßiger Vertragserfüllung durch den Stpfl. gehören hingegen nicht in den Bereich der Garantieleistungen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711; s. Anm. 701).

► *Abgrenzung:* Garantieverpflichtungen unterscheiden sich von der Produkt- oder Produzentenhaftung (s. „Produzentenhaftung/Produkthaftung“) insofern, als jene die Gebrauchs- und Funktionsfähigkeit der Sache betreffen, während diese die Sicherheit der gelieferten Sache betrifft.

► *Gewährleistungsverpflichtungen* sind ungewisse Verbindlichkeiten, für die eine Rückstellung zu bilden ist, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (228); KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (326); WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2117); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Gewährleistung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Gewährleistung“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Gewährleistung“.

Gewährleistungsverpflichtungen sind am Abschlusstichtag rechtl. entstanden. Auf den Eintritt des Garantiefalls kommt es nicht an; dieser betrifft lediglich die für die Beurteilung der Rückstellungsbildung nicht maßgebliche Fälligkeit (s. Anm. 685) des Anspruchs auf die Garantieleistung.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. muss wahrscheinlich, nicht nur möglich sein. Dementsprechend sind am Bilanzstichtag bereits gerügte Mängel zu berücksichtigen; noch nicht gerügte Mängel sind zu berücksichtigen, wenn und soweit mit einer Inanspruchnahme des Stpfl. zu rechnen ist (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 [438]; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 [228]). Die für die letztgenannten Fälle anzustellende Wahrscheinlichkeitsprognose kann sich aus den Erfahrungen der Vergangenheit ergeben; sie kann aber auch auf den besonderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls beruhen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 [229]). Sobald die Gewährleistungspflicht abgelaufen ist, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Gewährleistungsverpflichtung jedenfalls nicht mehr gegeben; uU kommt aber die Bildung einer Rückstellung wegen Kulanzleistungen in Betracht.

Gewährleistungsrückstellungen können als Einzel- oder Pauschalrückstellungen sowie teils einzeln und teils pauschal gebildet werden.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (264 f.); v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 2005, 1373 (1377); SEIDEL, StBp. 2009, 281 (283); ENDERT, DB 2011, 2164 (2167).

Häufig wird die Bildung sowohl von Einzel- als auch von Pauschalrückstellungen angebracht sein, wenn sich einzelne konkrete Risiken der Inanspruchnahme bereits absehen lassen und zudem die durch Schätzung quantifizierbare Gefahr weiterer Inanspruchnahmen besteht. Dabei darf es aber nicht zur Doppelerfassung von Risiken sowohl in der einen als auch in der anderen Gruppe kommen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Gewährleistung“). Einzelminderungen werden für alle bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle gebildet (SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Gewährleistung“; enger KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 [327] – Mängel müssen bis zum Bilanzstichtag geltend gemacht worden sein). Im Übrigen sind für das erfahrungsgemäß bestehende Risiko der Inanspruchnahme aus Gewährleistungsverpflichtungen pauschale Rückstellungen zu bilden.

Allgemeine Ansicht, vgl. BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); SEIDEL, StBp. 2009, 281 (284); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Gewährleistung“.

Dies geschieht üblicherweise durch Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes, aus dem sich die Inanspruchnahme ergeben kann. Der Erfahrungswert hat sich dabei in erster Linie nach den betriebsindividuellen Umständen des Stpfl. zu richten (BFH v. 19.12.2006 – I B 67/06, BFH/NV 2007, 695); ggf. kann er durch branchentypische Erfahrungen ergänzt werden (BFH v. 24.3.1999 – I R 20/98, BFH/NV 1999, 1566 [1567]).

Bei der Bewertung von Garantierückstellungen sind nach der Rspr. Rückgriffsansprüche gegen Dritte, unabhängig davon, ob sie hinreichend konkretisiert und damit aktivierungsfähig sind, rückstellungsmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 [439]; glA SEIDEL, StBp. 2009, 281 [284]). Zur Berechnung von Garantierückstellungen bei mehrjähriger Garantiefrist vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); SEIDEL, StBp. 2009, 281 (284); zur Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen eines Herstellers gegenüber seinen Vertragshändlern vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 129/90, BStBl. II 1992, 519; SEIDEL, StBp. 2009, 281 (285); zur Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen eines Kfz-Importeurs gegenüber seinen Kunden Hess. FG v. 26.4.2012 – 4 K 1729/07, EFG 2013, 194, rkr.

► *Kulanzleistungen* sind faktische Verbindlichkeiten, die zur Bildung einer Rückstellung berechtigen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (326); SEIDEL, StBp. 2009, 281; grds. zur Möglichkeit der Rückstellungsbildung für faktische Verpflichtungen Anm. 684.

In Betracht kommen Garantieleistungen nach Ablauf einer Garantiefrist oder solche Leistungen, die über das nach der gesetzlichen oder vertraglich vereinbarten Garantie Geschuldete hinausgehen (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 113; ähnlich BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]). Allerdings muss die faktische Verpflichtung zur Leistungserbringung mangels rechtl. Entstehung in der Zeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein, dh., sie muss mit einer bis zu diesem Zeitpunkt vom Stpfl. erbrachten Lieferung oder Leistung zusammenhängen (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 113). Daher versagt die Rspr. die Bildung von Kulanzrückstellungen, wenn der Stpfl. Reparaturen, die auf bestimmungsgemäßem Gebrauch und Verschleiß der von ihm gelieferten Waren sowie Fremderzeugnissen beruhen, gratis oder verbilligt durchführt, weil die beseitigten Mängel nichts mit dem ursprünglichen Verkauf zu tun hätten, sondern wirtschaftlich erst in

den Folgejahren mit dem Gebrauch der Ware zusammenhängen (BFH v. 6.4.1965 – I 23/63 U, BStBl. III 1965, 383); ebenso für Nachbetreuungsleistungen eines Optikers oder Hörgeräteakustikers für in späteren Jahren durch Verschleiß oder Behandlungsfehler der Kunden auftretende Mängel (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159 f.]; vgl. auch „Kundenbetreuung“).

Gewährleistungsverpflichtungen: Siehe „Garantieleistungen“.

Haftpflichtverbindlichkeiten: Für Haftpflichtverbindlichkeiten gilt dasselbe wie für Schadensersatzverpflichtungen allgemein; vgl. „Schadensersatzverpflichtungen“ sowie Anm. 694. Rückstellungen für Haftpflichtverbindlichkeiten können nur als Einzel-, nicht als Pauschalrückstellungen gebildet werden (BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Haftpflicht“), weil Haftpflichtfälle als verschuldensabhängige Schädigungen nur vereinzelt auftreten.

Zu Rückstellungen wegen Produzentenhaftung s. „Produzentenhaftung/Produktshaftung“.

Hauptversammlung: Eine Rückstellung für die Kosten der Durchführung einer Hauptversammlung ist nach der Rspr. des BFH nicht zulässig.

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62 (63); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Jahresabschluss“; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Hauptversammlung“.

Hinterziehungszinsen: Für Hinterziehungszinsen ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Zinsverbindlichkeit besteht, sie in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht ist und die Inanspruchnahme durch Festsetzung wahrscheinlich ist. Die Festsetzung selbst muss noch nicht vorliegen (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [594]).

IAS/IFRS-Umstellung:

Schrifttum: CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313.

Für die Kosten der Umstellung der Rechnungslegung auf IAS bzw. IFRS darf eine Rückstellung nicht gebildet werden (aA CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, BuW 2003, 313 [315 f.]), da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtl. entstanden ist noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht sind; sie beziehen sich vielmehr allein auf die zukünftige Tätigkeit des Stpfl. (s. Anm. 701).

Individualleergut: Siehe „Pfandrückstellung“.

Jahresabschluss, Buchführung:

Schrifttum: RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart 1992; EISENBACH, Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, StuB 2003, 71; GEHM, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, BuW 2003, 542; KRUPSKE, Zur Bildung und Bewertung einer Rückstellung für Aufbewahrungskosten, StB 2003, 442; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; MARX/BERG, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und EstG, DB 2006, 169; HENCKEL, Praxishinweise zur Passivierung von Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach § 249 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilMoG, BB 2009, 1798; HOFF-

MANN, Anm. zu BFH IV R 26/11, DSrR 2014, 1817; U. PRINZ, Keine Rückstellung für Kosten freiwilliger Jahresabschlussprüfung, DB 2014, 2188.

► *Grundsatz:* Der Stpfl. ist zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und damit verbunden zur Verbuchung der Geschäftsvorfälle und zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen verpflichtet. Die Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses sind für bestimmte Stpfl. gesetzlich vorgeschrieben, bei anderen Stpfl. ergibt sich eine entsprechende Verpflichtung aus der Satzung. Ein Stpfl. kann seinen Jahresabschluss allerdings auch freiwillig prüfen lassen.

► *Rückstellungen sind danach zu bilden für:*

▷ *Kosten der laufenden Buchführung* (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 [1012]), und zwar uE auch dann, wenn sich in späteren Jahren herausstellt, dass die Buchführung früherer Jahre mangelhaft war und der Stpfl. sie sodann aufarbeitet (aA BFH v. 24.8.1972 – VIII R 21/69, BStBl. II 1973, 55; KLEINE/WERNER, DSrR 2006, 1954 [1955]). Die Pflicht zur Verbuchung der laufenden Geschäftsvorfälle knüpft an die wirtschaftliche Tätigkeit im abgelaufenen Jahr an, ist also bereits wirtschaftlich verursacht; zudem ist die Inanspruchnahme des Stpfl. hinreichend wahrscheinlich, denn die Erfüllung dieser Pflicht wird regelmäßig durchgesetzt. Die Nichterfüllung der Pflichten ist auch – zB durch § 283b StGB – sanktionsbewehrt.

▷ *Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen:*

BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496 – Rn. 12; zust. GEHM, BuW 2003, 542 (547); vgl. auch EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); KRUPSKE, StB 2003, 442. Zu den in Betracht kommenden Unterlagen vgl. HENCKEL, BB 2009, 1798 (1799); ENDERT/SEPETAU, DSrR 2011, 2060; zur Höhe der Rückstellung vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BFH/NV 2013, 622 – Rn. 10 (V), Einbeziehung von Finanzierungskosten bei Poolfinanzierung.

Es gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte. Die Aufbewahrungspflicht ist mit der Entstehung der entsprechenden Unterlagen wirtschaftlich verursacht (MARX/BERG, DB 2006, 169 [171]). Ein allfälliges eigenbetriebliches Interesse des Stpfl. an der Erfüllung der Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten steht der Bildung einer Rückstellung nicht entgegen (MARX/BERG, DB 2006, 169 [171]; zum eigenbetrieblichen Interesse allgemein s. Anm. 695).

Dabei sind getrennte Rückstellungen für Unterlagen, die sechs und für solche, die zehn Jahre aufzubewahren sind, zu passivieren; ggf. darüber hinaus noch weitere Rückstellungen für Unterlagen, die besonderen branchenspezifischen Aufbewahrungspflichten unterliegen (ENDERT/SEPETAU, DSrR 2011, 2060).

Die Kosten für die Aufbewahrung künftig entstehender aufbewahrungspflichtiger Unterlagen sind hingegen nicht rückstellungsfähig (BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496 – Rn. 15).

Zu den Kosten der Aufbewahrung von Handakten eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters s. „Kosten der Aufbewahrung von Handakten eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters“.

▷ *Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses:*

BFH v. 20.3.1980 – IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297 (298); zust. WEBER-GRELLET, DSrR 1996, 896 (902); glA RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 90 ff.; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 132.

Es gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte.

▷ *Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses:*

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62, für die gesetzliche Prüfungspflicht; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechl. Prüfungspflicht HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 422; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 100 „Jahresabschluss“; aA für nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfung KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Jahresabschluss“; BMF v. 16.1.1981, DB 1981, 398; v. 19.11.1982, DB 1982, 2490.

Die Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechl. (durch Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag oder Vertrag mit einem Dritten begründeter) Verpflichtung eine Außenverpflichtung dar (ebenso für eine mit einem Kreditgeber vertragl. vereinbarte Prüfungspflicht HOFFMANN, DStR 2014, 1817 [1818]; U. PRINZ, DB 2014, 2188 [2190]; aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Jahresabschluss“), wobei im Fall der durch die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag vorgeschriebenen Prüfung Gläubiger die Gesellschafter sind (aA für den Fall einer in dem Gesellschaftsvertrag einer Personenhandelsgesellschaft begründeten Prüfungspflicht BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, DStR 2014, 1814; krit. dazu U. PRINZ, DB 2014, 2188 [2189 f.]). Zur wirtschaftlichen Verursachung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte. Die Verletzung der gesetzlichen Prüfungspflicht ist dadurch sanktioniert, dass ein nicht geprüfter Jahresabschluss gem. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig ist (zur Anwendung auch auf die GmbH s. TIEDCHEN in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, GmbHG, 5. Aufl. 2013, § 42a GmbHG Rn. 71).

Für eine nicht in der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag vorgesehen oder mit einem Dritten vertraglich vereinbarte Prüfung des Jahresabschlusses ist wie folgt zu unterscheiden: Fasst die Gesellschaft in der Gesellschafterversammlung einen entsprechenden Beschluss, besteht ebenfalls eine Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern, so dass eine Rückstellung zu passivieren ist. Beschließen die Gesellschafter demgegenüber außerhalb der Gesellschafterversammlung im Wege einer bloßen Gesellschaftervereinbarung (zu derartigen Vereinbarungen FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 3 GmbHG Rn. 56), dass eine Prüfung durchzuführen sei, so bindet dies die an der Vereinbarung beteiligten Gesellschafter untereinander, nicht aber die Gesellschaft. Eine zur Rückstellungsbildung berechtigende Verpflichtung der Gesellschaft besteht dann nicht.

▷ *Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses:*

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62, für gesetzliche Pflicht zur Veröffentlichung; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechl. Prüfungspflicht HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 422; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 100 „Jahresabschluss“.

Die Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses gem. §§ 325 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechl. Verpflichtung ebenso wie die privatrechl. Prüfungspflicht (s. „Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses“) eine Außenverpflichtung dar. Zur wirtschaftlichen Verursachung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte. Die Verletzung der gesetzlichen Offenlegungspflicht ist durch § 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB sanktioniert.

Jubiläum:

- ▶ *Begriff:* Unter Jubiläumsrückstellungen versteht man einerseits Dienstjubiläumszuwendungen an ArbN des Stpfl. und andererseits Zuwendungen an ArbN des Stpfl. aus Anlass eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums des Stpfl. selbst (ArbG-Jubiläum).
- ▶ *Dienstjubiläumszuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen:* Siehe Anm. 1830 ff.
- ▶ *Zuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich eines Arbeitgeberjubiläums* unterliegen nicht den einschränkenden Voraussetzungen des Abs. 4 (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“). Das verbindliche Versprechen von Zahlungen an ArbN des Stpfl. aus Anlass eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums des Stpfl. führt zu einem Erfüllungsrückstand, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten und somit das ArbG-Jubiläum mit den in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen verknüpfen (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41). Sagt der Stpfl. jedoch jedem zum Zeitpunkt des Jubiläums beschäftigten ArbN unabhängig von seiner Betriebszugehörigkeit die Zahlung eines bestimmten Sockelbetrags zu, ist die Bildung einer Rückstellung insoweit nicht zulässig (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41).

Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen:

Schrifttum: KLEIN/PITZKE, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Verrechnungsverpflichtungen, StuB 2012, 391.

- ▶ *Begriff:* Zweckverbände im Bereich der Wasser- und Abwasserversorgung können ihre Kosten bei der Gebührenbemessung in einem mehrjährigen Zeitraum berücksichtigen, der jedoch höchstens fünf Jahre umfassen soll. Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, sind innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen, dh. preismindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954). Die Kunden der abgelaufenen Wj., der sog. Kalkulationsperiode, haben allerdings keinen Anspruch auf Herausgabe des Betrags der Kostenüberdeckung (BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954 – Rn. 14). Die Preisminderung kommt also nicht dem Kreis der Kunden der abgelaufenen Wj., sondern dem Kreis der Kunden der folgenden Wj., der mit ersterem nicht vollständig deckungsgleich sein muss, zugute.
- ▶ *Bilanzierung:* Die Rspr. hält die Passivierung einer Rückstellung für die öffentlich-rechtl. Verpflichtung eines Zweckverbands, die Kostenüberdeckung auszugleichen, für geboten.
BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; aA KLEIN/PITZKE, StuB 2012, 391 (395).
- ▶ *Stellungnahme:* Die Bilanzierung eines passiven RAP liegt uE näher, da der Zweckverband Einnahmen in Form der überhöhten Entgelte erhalten hat, für die er eine Leistung in den folgenden Jahren noch erbringen muss.

Vgl. zu einer ähnlichen Problematik auch „Mehrerlösabschöpfungen von Energieversorgungsnetzbetreibern“.

Kulanzleistungen: Siehe „Garantieleistungen“.

Kundenbetreuung:

Schrifttum: WENDT, Anmerkung zu BFH XI R 63/03, FR 2005, 22; HEGER, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, StbJb. 2005/2006, 233; HOFFMANN,

Vom Erfüllungsrückstand zur Aufwandsrückstellung, *StuB* 2011, 361, 362; GRÜTZNER, Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, *StuB* 2012, 55; HOFFMANN, Die verschmähte Passivabgrenzung, *StuB* 2012, 369; TIEDCHEN, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, *FR* 2012, 22; WARDEMANN/POTT, Rückstellung für die Nachbetreuung vermittelter Versicherungsverträge – Besonderheiten bei der Anwendung der BFH-Rechtsprechung auf Versicherungsmakler, *DStR* 2013, 1874.

► *Begriff*: Kundenbetreuungsleistungen, die nach hM zur Rückstellungsbildung berechtigen können, kommen zum einen in Gestalt von Nachbetreuungsleistungen an der gelieferten Sache (zB bei Optikern und Hörgeräteakustikern) und zum anderen in Gestalt von Vertragsbetreuung und -abwicklung (zB bei Versicherungsvertretern) vor.

► *Nachbetreuungsleistungen*: Verpflichtet sich ein Stpfl., an den von ihm gelieferten Gegenständen in der Folgezeit Beratungs-, Anpassungs- und Nachbetreuungsleistungen vorzunehmen, die unabhängig von unsachgemäßer Behandlung und Verschulden der Abnehmer zu erbringen sind, so lässt die Rspr. die Bildung ei-

[Anschluss S. E 391]

ner Rückstellung zu, weil die Leistungspflicht sich aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft ergebe (BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 [737]; v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 [1435]). Die Bildung einer Rückstellung wird hingegen abgelehnt, wenn der Stpfl. sich verpflichtet, bestimmte Reinigungs- und Nachbesserungsleistungen zu erbringen, „soweit erforderlich“, denn insoweit sei die Verpflichtung des Stpfl. abhängig vom künftigen Entstehen der entsprechenden Erforderlichkeit zur Nachbetreuung oder Reinigung; die benutzungsbedingten Mängel seien zum Bilanzstichtag noch nicht vorhanden (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]). Die FinVerw. folgt der Rspr. und lässt Rückstellungen für Nachbetreuungsleistungen in Gestalt von Versorgung, Anpassung und Nachbetreuung zu, für Reparaturleistungen außerhalb der gesetzlichen und vertraglichen Gewährleistungsverpflichtungen hingegen nicht (BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953). Diese Unterscheidung überzeugt nicht, denn auch die Anpassungsverpflichtungen, die nach Auffassung der Rspr. und der FinVerw. zur Bildung einer Rückstellung berechtigen, sind zum Bilanzstichtag noch nicht vorhanden, sondern entstehen typischerweise erst in den Folgejahren, zB mit Veränderung der Sehkraft oder des Gehörs des Kunden. Zudem sind auch bei Garantieverpflichtungen allgemeine Mängel, die später eine Leistung des Stpfl. erforderlich machen, zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags uU noch nicht vorhanden; gleichwohl wird insoweit die Bildung einer Rückstellung zugelassen. Im Schrifttum wird allgemein angenommen, dass die Entscheidung des BFH v. 10.12.1992 (XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158) durch BFH v. 28.7.2005 (XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866, s.u.) überholt sei (WENDT, FR 2005, 22; HEGER, StbJb. 2005/2006, 233 [235]).

► *Vertragsbetreuung und -abwicklung:* Erhält ein Versicherungsvertreter seine Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung des Vertrags, sondern ist er zur weiteren Vertragsbetreuung verpflichtet, hat er nach hM für die künftigen Betreuungsleistungen eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden.

BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866; v. 16.11.2007 – X B 167/07, BFH/NV 2008, 244; v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; v. 19.7.2011 – X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032; BMF v. 20.11.2012, BStBl. I 2012, 1100; GÜNKEL, StbJb. 2009/2010, 331 (345 ff.); ENDERT, DSr 2011, 2280; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); GRÜTZNER, StuB 2012, 55 (56); WARDEMANN/POTT, DSr 2013, 1874.

Hat er sich der Versicherung gegenüber hingegen nicht vertraglich verpflichtet, die von ihm vermittelten Versicherungsverträge weiterhin zu betreuen und abzuwickeln, soll er sich nicht in einem Erfüllungsrückstand befinden, weil er zu den entsprechenden späteren Leistungen weder vertraglich noch gesetzlich verpflichtet ist.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860. Anders aber für Versicherungsmakler WARDEMANN/POTT, DSr 2013, 1874 (gesetzliche Verpflichtung des Versicherungsmaklers zur umfassenden Beratung und Betreuung der Versicherungsnehmer); dagegen FG Hamb. v. 6.9.2012 – 2 K 90/12, EFG 2012, 191, nrkr., Az. BFH X R 38/13.

Gleiches soll gelten, wenn für die späteren Leistungen eine Folgeprovision gezahlt wird.

FG Münster v. 18.12.2012 – 11 V 3094/12 E, G, EFG 2013, 528, rkr.; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); WARDEMANN/POTT, DSr 2013, 1874 (1875).

► *Stellungnahme:* Sowohl in den Nachbetreuungs- als auch in den Vertragsbetreuungs- und -abwicklungsfällen ist uE nicht die Passivierung einer Rückstellung, sondern ggf. die Bilanzierung eines passiven RAP geboten. Es handelt sich in allen genannten Fällen um Situationen, in denen der Stpfl. eine Einnahme (die Zahlung des Kunden des Hörgeräteakustikers oder Optikers bzw. des Versiche-

rungsunternehmens, soweit sie auf die noch nicht erbrachte Leistung entfällt) erhält, die Ertrag desjenigen folgenden Jahres darstellt, in dem die Leistung erbracht und damit der Ertrag realisiert wird.

GLA HOFFMANN, StuB 2011, 361 (362); HOFFMANN, StuB 2012, 369; TIEDCHEN, FR 2012, 22.

Lebenszeitkonten: Siehe „Zeitwertkonten“.

Leergut: Siehe „Pfandgeld“.

Leihemballage: Siehe „Pfandgeld“.

Mehrerlösabschöpfung bei Energieversorgungsnetzbetreibern:

Schrifttum: HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; HAGEBÖKE, Rückstellungen für „Mehrerlösabschöpfungen“ bei Energieversorgungsnetzbetreibern, DB 2011, 1480 (Teil 1), DB 2011, 1543 (Teil 2); HAUSSMANN/WEHRHEIM, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370; KLEIN/PITZKE, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Verrechnungsverpflichtungen, StuB 2012, 391; WELTER/BALLWIESER, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492.

► *Begriff:* Im Zuge der Liberalisierung des Energiemarktes wurden die für die Energiewirtschaft bestehenden Gebietsmonopole abgeschafft. Die Betreiber von Energieversorgungsnetzen haben grds. jedermann Netzzugang zu gewähren. Seit Oktober 2005 bedürfen die Netzentgelte einer Genehmigung; allerdings wurden den Energieversorgungsunternehmen Übergangsfristen eingeräumt, während derer die ursprünglich vereinbarten Netzentgelte weiterhin erhoben werden durften. Dies führte zur Erzielung von Mehrerlösen gegenüber den später genehmigten Netzentgelten. Diese Mehrerlöse waren periodenübergreifend auszugleichen, dh. in der folgenden Genehmigungsperiode entgeltmindernd in Ansatz zu bringen (BGH v. 14.8.2008 – KVR 39/07, RdE 2008, 323; zum Ganzen vgl. HRUBY, DStR 2010, 127; HAUSSMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370; WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492 [1493]; HAGEBÖKE, DB 2011, 1480 [1481 ff.]; KLEIN/PITZKE, StuB 2012, 391). Dieses System der sog. periodenübergreifenden Saldierung wurde zum 1.1.2009 durch ein sog. Regulierungskonto gem. § 5 der Verordnung über die Anreizregulierung der Energieversorgungsnetze (ARegV) ersetzt. Danach wird die Differenz zwischen den nach § 4 ARegV zulässigen Erlösen und den vom Netzbetreiber unter Berücksichtigung der tatsächlichen Mengenentwicklung erzielbaren Erlösen jährlich auf einem Regulierungskonto verbucht. In beiden Fällen besteht kein Anspruch der Kunden der abgelaufenen Wj. auf Herausgabe von Mehrerlösen; vielmehr mindern die Mehrerlöse die Netzentgelte der folgenden Jahre (WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492 [1494 f.]) und kommen damit den Kunden der folgenden Jahre, die nicht vollständig identisch mit den Kunden der abgelaufenen Jahre sein müssen, zugute.

► *Bilanzierung:* Für diese sog. Mehrerlösabschöpfung, die eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung darstellt (HAGEBÖKE, DB 2011, 1534) nimmt die hM eine Pflicht zur Rückstellungsbildung an.

HRUBY, DStR 2010, 127; HAUSSMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370 (372); HAGEBÖKE, DB 2011, 1534; WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492; aA BMF v. 28.11.2011, BStBl. I 2011, 1111; KLEIN/PITZKE, StuB 2012, 391 (392 ff.).

Es soll sich dabei um einen Fall des Erfüllungsrückstandes handeln (HAUSSMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370 [375]).

► *Stellungnahme:* Die Bilanzierung eines passiven RAP liegt uE näher, da der Energieversorgungsnetzbetreiber Einnahmen in Form der überhöhten Entgelte erhalten hat, für die er eine Leistung in den folgenden Jahren noch erbringen muss. Vgl. zu einer ähnlichen Problematik auch „Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen“.

Mehrsteuern nach Betriebsprüfung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Mieträume, leerstehende: Für leerstehende Mieträume soll in Höhe der noch anfallenden Kosten eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sein (NIEHUS, DB 2007, 1107).

Mitwirkungspflicht bei Betriebsprüfung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Nachbetreuung: Siehe „Kundenbetreuung“.

Pachterneuerung:

Schrifttum: STÜMPGES, Substanzerhaltungspflicht und -anspruch aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht am Beispiel des Hotelgeschäfts, DB 2013, 368.

Für die Verpflichtung, Pachtgegenstände zu erhalten und unbrauchbar gewordene Pachtgegenstände zu erneuern, ist eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (90); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Pachterneuerung“; STÜMPGES, DB 2013, 368 (369).

Unerheblich ist, dass die Pachterneuerungsverpflichtung noch nicht fällig ist (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Pachterneuerung“; STÜMPGES, DB 2013, 368 [369]).

Pfandgeld:

Schrifttum: KÖHLER, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbesondere Pfandrückstellung, StBp. 2001, 153; KÖHLER, Zivilrechtliche Grundlagen des Vertriebssystems bei standardisiertem Leergut in der Getränkeindustrie (sog. Einheitsflaschen) und die steuerlichen Auswirkungen, StBp. 2003, 168, 212; DENZER/RAHNER, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; JAKOB/KOBOR, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; KÖHLER, Die Unterscheidung und Abgrenzung zwischen Verbindlichkeit und Rückstellung, dargestellt am Beispiel der Rückzahlungsverpflichtung für Leihemballagen in der Getränkeindustrie, StBp. 2004, 121, 159, 193; KLEIN, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; RÄTKE, Erfolgsneutraler Ausweis von Pfandgeldern beim Getränkegroßhändler, StuB 2010, 178; SCHOITHÖFER, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746.

► *Begriff:* In der Getränkeindustrie findet man einen sog. Pfandkreislauf vor, der darin besteht, dass auf jeder Vertriebsstufe Getränke in Verbindung mit dem dazugehörigen Leergut (Flaschen und Kästen) abgegeben werden und dabei vom Abnehmer ein Entgelt für das Getränk und ein Pfandgeld für das Leergut gezahlt wird. Das Pfandgeld ist regelmäßig auf den verschiedenen Vertriebsstufen gleich hoch und übersteigt häufig den Wert des Pfandguts; es wird gegen Rückgabe des Leerguts zurückerstattet (KLEIN, DStR 2010, 712).

► *Bilanzierung:* Für die Verpflichtung, im Fall der Rückgabe von mit Pfand belegtem Leergut erhaltenes Pfandgeld zurückzuzahlen, nahm die hM bislang eine Pflicht zur Passivierung einer Pfandrückstellung an.

BMF v. 4.4.1995, BStBl. I 1995, 363; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 400 „Pfandgeld“; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (61); JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 100 „Leergut“; aA KÖHLER, StBp. 2001, 153 (160); KÖHLER, StBp. 2003, 212 (214); KÖHLER, StBp. 2004, 159 (161, 195); KLEIN, DStR 2010, 712 (716); RÄTKE, StuB 2010, 178 (180); ebenso FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 249, rkr., für aufgrund vertraglicher Vereinbarung eingenommenes Pfandgeld für individuell zuordenbare Mehrweg-Paletten.

Nach neuerer Rspr. kommt hingegen eine Passivierung bei sog. Minderrücknahmen (Überhang des vereinnahmten über das verausgabte Pfandgeld) bei Einheitsleergut (zum Begriff s. Anm. 523) nicht in Betracht, da hier jeweils das zivilrechtl. Eigentum am Leergut übertragen wird (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Rn. 44). Bei dieser Sichtweise ist das Pfandgeld der Erlös für die Veräußerung des Leerguts (SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746). Bei Individualleergut und individualisiertem Einheitsleergut (zu den Begriffen s. Anm. 523) ist entgegen der bislang hM nicht eine Rückstellung, sondern eine Verbindlichkeit zu passivieren (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 – Rn. 45).

Produzentenhaftung (Produkthaftung):

Schrifttum: SCHWARZ, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produzentenhaftung, DStR 1994, 194; HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; BEIER/GRIMME, Pauschalrückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1995, 1686; SCHWARZ, Die Informationsstände für die Produkthaftungsrickstellung dem Grunde nach, DStR 1995, 1399; PERLET/BAUMGÄRTEL, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; FUNK/MÜLLER, Produzenten- und Produkthaftungsrickstellungen nach HGB und IFRS, BB 2010, 2163.

► *Rechtsentwicklung:* Seit dem 1.1.1990 gilt das ProdHaftG (v. 15.12.1989, BGBl. I 1989, 2198). Es geht zurück auf die EG-Richtlinie Produkthaftung v. 25.7.1985 und begründet erstmalig eine verschuldensunabhängige Produkthaftung. Die bis zum 1.1.1990 mangels ausdrücklicher Regelung durch die Rspr. entwickelte verschuldensabhängige Produkthaftung nach § 823 BGB wird von der Neuregelung nicht berührt (§ 15 Abs. 2 ProdHaftG).

► *Begriff:* Als Produzentenhaftung oder Produkthaftung bezeichnet man die Haftung des Herstellers für Folgeschäden aus der Benutzung (oder bloßen Existenz) seiner Erzeugnisse, also außerhalb der Gewährleistung für Fehlerfreiheit des Erzeugnisses selbst (FUNK/MÜLLER, BB 2010, 2163). Die Schäden können an Personen, Sachen oder Vermögen auftreten. Geschädigt und anspruchsberechtigt können der bestimmungsgemäße Verbraucher oder Dritte sein. Haftender ist regelmäßig der Hersteller, uU aber auch dessen Zulieferer und der Händler. Bei der Produzentenhaftung handelt es sich um einen besonderen Fall der Haftpflicht (SCHWARZ, DStR 1994, 194; BEIER/GRIMME, BB 1995, 1686).

Zu unterscheiden sind die verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung nach dem ProdHaftG (häufig als Produkthaftung bezeichnet), die verschuldensabhängige Haftung nach § 823 BGB (häufig als Produzentenhaftung bezeichnet) sowie die besondere Produkthaftung nach bestimmten Spezialgesetzen (zB §§ 84–93 ArzneimittelG für Arzneimittel, § 37 Abs. 2 GentechnikG für gentechnisch hergestellte Produkte).

► *Abgrenzung:* Zur Abgrenzung von Garantieleistungen s. dort.

► *Bilanzierung:* Die Gefahr, aufgrund der Produzenten- oder Produkthaftung auf Schadensersatzleistungen in Anspruch genommen zu werden, stellt eine ungewisse Verbindlichkeit dar. Sie ist vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich ver-

ursacht, nämlich mit dem Inverkehrbringen – nicht schon mit der Herstellung – des Produkts (HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 [102]). Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme richtet sich nach den allgemeinen Kriterien, die für Ansprüche, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, anzuwenden sind (s. Anm. 694).

Rückstellungen für die Inanspruchnahme aus Produzenten- oder Produkthaftung können ebenso wie Gewährleistungsrückstellungen als Einzel- oder Pauschalrückstellungen gebildet werden.

Schl.-Holst. FG v. 6.12.1983, EFG 1984, 336, rkr.; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (101); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 329; BEIER/GRIMME, BB 1995, 1686 (1687); SCHWARZ, DStR 1995, 1399 (1404); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Produkthaftung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Produzentenhaftung/Produkthaftung“; FUNK/MÜLLER, BB 2010, 2163 (2164).

Einzelrückstellungen sind zu bilden, soweit sich einzelne konkrete Schadensfälle bereits absehen lassen. Dabei kann nicht gefordert werden, dass ein Schadensersatzanspruch bereits geltend gemacht wurde; es reicht aus, dass die schadensstiftenden Umstände bekannt sind und die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs droht (SCHWARZ, DStR 1995, 1399 [1403]; weitergehend HERZIG/HÖTZEL BB 1991, 99 [101] – Wahrscheinlichkeit des Inverkehrbringens mangelbehafteter Produkte, die geeignet sind, Folgeschäden herbeizuführen, ausreichend). Daneben sind für das allgemein bestehende Risiko, aufgrund von noch nicht bekannt gewordenen oder in ihrem Ausmaß noch nicht absehbaren Schäden in Anspruch genommen zu werden, Pauschalrückstellungen zu bilden, deren Höhe unter Berücksichtigung der betriebsindividuellen Erfahrungen des Stpfl., uU ergänzt durch branchentypische Erfahrungswerte, zu schätzen ist. Allerdings muss bei der Kombination von Einzel- und Pauschalrückstellung ausgeschlossen werden, dass Risiken sowohl in der einen als auch in der anderen Gruppe und damit doppelt erfasst werden.

Prozesskosten:

Schrifttum: STENGEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; OSTERLOH-KONRAD, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, Teil II, DStR 2003, 1675; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369.

Ist der Stpfl. Beteiligter eines schwebenden gerichtlichen Rechtsstreits oder droht ein solcher, kommt grds. die Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten in Betracht.

Eine Prozesskostenrückstellung setzt zunächst voraus, dass die Prozesskosten sofort abzichbare BA darstellen. Die Bildung einer Rückstellung ist daher zum einen unzulässig, wenn die Prozesskosten Teil der AHK eines WG sind (vgl. Abs. 4b Satz 1). Zum anderen ist zu beachten, dass Prozesskosten als Folgekosten das rechtl. Schicksal des Streitgegenstands teilen.

BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 (601); v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 (1263); v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 (2187).

Daher darf eine Rückstellung für sie auch dann nicht gebildet werden, wenn der Rechtsstreit nicht betrieblich veranlasst ist. Zivilprozesse, die für oder gegen den Betrieb des Stpfl. angestrengt werden, sind regelmäßig betrieblich veranlasst. Kosten erbrechtl. Prozesse sind hingegen auch dann nicht betrieblich veranlasst, wenn Gegenstand des streitigen Anspruchs ein Betrieb oder ein betrieblich ge-

nutztes WG ist (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 [601]; v. 16.5.2001 X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 [1263]). Kosten eines Prozesses wegen ESt dürfen den Gewinn nicht mindern; insofern kommt auch die Bildung einer Prozesskostenrückstellung nicht in Betracht, und zwar bei ESt-Streitigkeiten selbst dann nicht, wenn die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns im Streit ist (BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 [2187]). Nachdem auch die GewSt nicht als BA abziehbar ist, gilt entsprechendes für Streitigkeiten über GewSt. Strafprozesse sind grds. nicht betrieblich veranlasst. Eine Ausnahme gilt, wenn der gegen den Stpfl. erhobene Vorwurf durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist. Die dem Stpfl. zur Last gelegte Tat muss dabei ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); v. 30.6.2004 – VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639; v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223 (224).
Gegen die Bildung einer Rückstellung für Kosten eines betrieblich veranlassten Strafprozesses wegen der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 allerdings FG Hamb. v. 18.6.2012 – 6 K 181/11, EFG 2012, 2093 (2094), nrkr., Az. BFH X R 23/12.

Prozesskosten sind jedenfalls dann zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn der Prozess bereits anhängig ist. Sie sind aber auch bei einem noch nicht anhängigen Prozess in der Vergangenheit verursacht, wenn der Streitgegenstand mit Umständen verbunden ist, die vor dem Bilanzstichtag liegen. Das ist zB der Fall, wenn der Anspruch, um den gestritten wird, bejahendenfalls vor dem Bilanzstichtag entstanden ist oder wenn die Tat, wegen derer ein Strafverfahren droht, vor dem Bilanzstichtag begangen wurde (aA BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 [407]).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen Prozess, mit dem er in Anspruch genommen wird (Passivprozess), ist grds. hinreichend wahrscheinlich (ebenso OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1677]), da davon auszugehen ist, dass der Prozessgegner den Prozess nicht angestrengt hätte, wenn er nicht die Chance des Obsiegens sähe. Ebenso ist die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen von ihm angestregten Prozess (Aktivprozess) regelmäßig hinreichend wahrscheinlich (glA STENGEL, BB 1993, 1403 [1404]), da anzunehmen ist, dass der Beklagte es nur zu einem Prozess kommen lässt, wenn er von einem Unterliegen des Stpfl. ausgeht (OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1676]; SIELAFF, DStR 2008, 369 [371]).

Ist ein Prozess noch nicht anhängig, ist die Bildung einer Rückstellung uE entgegen der wohl hM

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 25.11.2009 – X R 28/05, juris – Rn. 55; FG München v. 24.10.2011 – 5 V 491/11, nv., juris – Rn. 39, rkr.; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Prozesskosten“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Prozesskosten“; aA für Aktivprozesse STENGEL, BB 1993, 1403 (1404).

nicht grds. ausgeschlossen (glA OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1676 f.]). Insoweit ist zwischen Aktiv- und Passivprozess zu unterscheiden. Die Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten eines drohenden Passivprozesses ist hinreichend wahrscheinlich, wenn stichhaltige Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der zukünftige Prozessgegner Klage erheben wird (OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1677]), zB weil bereits ein Mahnverfahren eingeleitet wurde und der Stpfl. nicht beabsichtigt, daraufhin die geltend gemachte Forderung zu erfüllen, oder weil außergerichtlicher Schriftwechsel nach nachvollziehbarer Einschätzung des Stpfl. nicht zu einer Einigung führt. Für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit

der Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten eines drohenden Aktivprozesses sind strengere Maßstäbe anzulegen, da der Stpfl. es selbst in der Hand hat, die Klage zu erheben oder dies nicht zu tun. Das schließt es allerdings nicht aus, auch Kosten eines noch anzustrengenden Prozesses zurückzustellen, nämlich wenn der Stpfl. absehen kann, dass er seinen Anspruch nur mit gerichtlicher Hilfe wird durchsetzen können und auch entschlossen ist, dies zu tun (ähnlich OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1676]). Im Hinblick auf Strafprozesse wird die Erhebung der Anklage ausreichen. Der Beschluss über die Eröffnung des Hauptverfahrens muss noch nicht ergangen sein, um eine Inanspruchnahme des Stpfl. hinsichtlich der Verfahrenskosten hinreichend wahrscheinlich erscheinen zu lassen.

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten weiterer Instanzen wird teilweise nur für zulässig gehalten, wenn das Rechtsmittel bereits eingelegt wurde. Aber auch wenn am Bilanzstichtag bereits eine Entscheidung gefallen ist, aber die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist, besteht Anlass, einzuschätzen, ob die Einlegung des Rechtsmittels – und damit die Gefahr der Kostentragung – hinreichend wahrscheinlich ist, und zwar sowohl bei Obsiegen als auch bei Unterliegen des Stpfl. (ähnlich BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 [407]). Vor Ergehen einer Entscheidung in der Vorinstanz ist die Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten der nächsten Instanz hingegen nicht als hinreichend wahrscheinlich anzusehen.

GLA OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 (1677); aA PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1379); wohl auch SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Prozesskosten“; für Aktivprozesse ebenso STENDEL, BB 1993, 1403 (1404).

Sie hängt in diesem Stadium von einer Reihe völlig unwägbarer Faktoren ab, zB vom weiteren Prozessverlauf – der uU auch eine Einigung der Parteien erbringen kann – und der Überzeugungskraft der Urteilsgründe.

Sofern die Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten geboten ist, umfasst sie alle mit der Rechtsverfolgung zusammenhängenden Kosten, also Gerichtsgebühren, Anwalts- und sonstige Beratungskosten, Gutachterkosten, Fahrtkosten usw., und zwar sowohl hinsichtlich der selbst zu tragenden eigenen Kosten (insoweit aA OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1676], die unzutreffend von einer Innenverpflichtung ausgeht) als auch der dem Prozessgegner zu erstattenden Kosten (PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 [1379]).

Für Prozesszinsen darf eine Rückstellung nur für die bereits abgelaufene Zeit gebildet werden; zukünftig entstehende Prozesszinsen sind nicht vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht.

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (408); BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Prozesszinsen“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 550 „Prozesskosten“.

Prüfung des Jahresabschlusses: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Rekultivierungsverpflichtungen:

Schrifttum: SCHMIDBAUER, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; BRANK/HASENCLEVER, Gegenrechnung von zukünftigen Erlösen bei der Bewertung von Rückstellungen nach BilMoG, DStR 2011, 637.

► *Begriff:* Für den Stpfl. kann sich aufgrund eines Gesetzes, behördlicher Auflagen oder vertraglicher Vereinbarung eine Pflicht zur Rekultivierung oder Wiederaufforstung von zuvor von ihm genutztem Grund und Boden ergeben. Dies

kommt insbes. beim Abbau von Bodenschätzen vor. Rekultivierungsverpflichtungen sind nicht auf fremde Grundstücke beschränkt; durch Gesetz oder behördliche Auflagen kann der Stpfl. auch zur Rekultivierung eigenen Grund und Bodens verpflichtet sein.

► *Bilanzierung*: Rekultivierungsverpflichtungen sind mit Beginn der Grundstücksnutzung rechtl. entstandene, aber der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten. Die Inanspruchnahme ist regelmäßig hinreichend wahrscheinlich, da anzunehmen ist, dass die gesetzliche Verpflichtung, behördliche Auflage oder vertragliche Vereinbarung durchgesetzt werden wird. Daher ist für eine Rekultivierungsverpflichtung grds. eine Rückstellung zu bilden.

Vgl. BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (880), für eine Wiederauffüllungspflicht; SCHMIDBAUER, BB 2000, 1130 (1136); BRANK/HASENCLEVER, DStR 2011, 637.

Die Rückstellung ist ratierlich in Abhängigkeit vom Abbaufortschritt anzusammeln.

BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 – Rn. 29, Deponie-Rekultivierung; CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (738); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Rekultivierung“.

Dies folgt allerdings nicht aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 – Rn. 30; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 100 „Rekultivierung“), sondern aus dem allgemeinen Grundsatz, dass Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind. Der für die Erfüllung der Rekultivierungsverpflichtung voraussichtlich aufzuwendende Betrag erhöht sich mit der fortschreitenden Nutzung des Grundstücks (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 – Rn. 30).

Remission:

► *Begriff*: Im Verhältnis zwischen Verlagen und Buchgroß- und -einzelhändlern besteht die Möglichkeit, unverkaufte Bücher (sog. Remittenden) nach einer bestimmten Zeit zurückzugeben und damit den Kauf rückgängig zu machen (PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, DStR 2012, 2141 [2143]).

► *Bilanzierung*: Der Verlag hat für das Remissionsrisiko eine Rückstellung zu bilden, die pauschal nach den Erfahrungswerten der Vergangenheit zu bemessen ist (PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, DStR 2012, 2141 [2143]).

Vgl. zu einer ähnlichen Problematik auch „Rückabwicklung eines Vertrags“.

Restrukturierungsverpflichtungen:

Schrifttum: HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000; PRINZ, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2007, 353; BRINK/TENBUSCH, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2008, 363.

► *Begriff*: Unter Restrukturierung ist ein Bündel von Maßnahmen zu verstehen, das zum Ziel hat, durch Einschränkung oder Beendigung der Geschäftstätigkeit in bestimmten Bereichen die Leistungsfähigkeit des Unternehmens nachhaltig zu stärken (HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 237). Die Restrukturierung kann verschiedenen Arten von Außenverpflichtungen (zB Abfindungszahlungen an ArbN, Sozialplanverpflichtungen, uU Abbruch- und Entsorgungsverpflichtungen durch Stilllegung von Anlagen) nach sich ziehen.

► *Fallgestaltungen:*

- ▷ *Abbruch/Entsorgung von Anlagen:* Rückstellungen für den Abbruch oder die Entsorgung von Anlagen können nur gebildet werden, wenn der Stpfl. dazu gesetzlich, durch behördliche Verfügung oder aufgrund vertraglicher Vereinbarung verpflichtet ist. Ansonsten liegt eine Innenverpflichtung vor, die stl. nicht zu einer Rückstellungsbildung führt.
- ▷ *Abfindungsverpflichtungen:* Siehe Anm. 925 „Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses“ sowie WENK/JAGOSCH, DStR 2009, 1712.
- ▷ *Sozialplanverpflichtungen:* Siehe Anm. 925 „Sozialplan“ sowie HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 246 ff.; PRINZ, DB 2007, 353; BRINK/TENBUSCH, DB 2008, 363.

Rückabwicklung eines Vertrags: Ist der Ertrag aus einem gegenseitigen Vertrag realisiert, so ist eine Rückstellung zu passivieren, wenn der Vertragspartner die Rückabwicklung des Vertrags verlangen kann und objektiv hinreichende Hinweise dafür vorliegen, dass dies geschehen wird (ENDERT, DB 2011, 2164 [2168]). In Betracht kommt hier die Bildung von Pauschalrückstellungen anhand der Erfahrungswerte der vorangegangenen Jahre (ENDERT, DB 2011, 2164 [2168]).

Vgl. zu einer ähnlichen Problematik auch „Remission“.

Rücknahmeverpflichtungen:

Schrifttum: FEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der Verordnungen zur Abfallbewältigung, DB 1992, 2353; EILERS, Rückstellungen für Rücknahmepflichten, in HERZIG (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 147; ROSS/SEIDLER, Rückstellungen für Altautorücknahme und -entsorgung, BB 1999, 1258; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; SCHÄFER, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; MARX/KÖHLMANN, Bilanzielle Abbildung von Rücknahmeverpflichtungen nach HGB und IFRS, BB 2005, 2007.

- *Begriff:* Hersteller und Händler von Produkten werden mehr und mehr dazu verpflichtet, diese unentgeltlich zurückzunehmen und zu entsorgen. Solche Verpflichtungen finden sich zB in der VO über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen v. 21.8.1998 (BGBl. I 1998, 2379, zuletzt geändert am 24.2.2012, BGBl. I 2012, 212), im Batteriegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Batterien und Akkumulatoren v. 25.6.2009, BGBl. I 2009, 1582, zuletzt geändert am 24.2.2012, BGBl. I 2012, 212), in der Altfahrzeug-Verordnung (Verordnung über die Überlassung, Rücknahme und umweltverträgliche Entsorgung von Altfahrzeugen v. 21.6.2002, BGBl. I 2002, 2214, zuletzt geändert am 24.2.2012, BGBl. I 2012, 212) und im Elektro- und Elektronikgerätegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten vom 16.3.2005, BGBl. I 2005, 762, zuletzt geändert am 7.8.2013, BGBl. I 2013, 3154).

► **Bilanzierung:** Für die bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von in den Verkehr gebrachten Produkten ist nach hM eine Rückstellung zu bilden.

FEY, DB 1992, 2353 (2359); EILERS in HERZIG, Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, 1994, 147 (159); FRENZ, DStZ 1997, 37 (42); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1910); WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2118); MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2007 (2008); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 793 und 920 „Entsorgung“.

Gleiches gilt bei freiwilliger Rücknahme von Produkten, etwa vor dem Hintergrund einer anderenfalls ergehenden entsprechenden staatlichen Regelung. In der Selbstverpflichtung zur Rücknahme wird uE zutreffend eine faktische Umweltverbindlichkeit gesehen.

BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102, Selbstverpflichtung zur Rücknahme von Altbatterien; ebenso bereits FRENZ, DStZ 1997, 37 (42 f.); ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 (1261).

Die gesetzlich geregelten Rücknahmeverpflichtungen entstehen mit dem Inverkehrbringen des Produkts, so dass es auf eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht mehr ankommt (vgl. Anm. 692). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob der Stpfl. selbst die Produkte in Umlauf gebracht hat, wenn seine Rücknahmeverpflichtung unabhängig davon besteht, wer sie hergestellt oder vertrieben hat. Maßgeblich ist allein, dass der Stpfl. zur Rücknahme verpflichtet ist (aA SCHÄFER, BB 2004, 2735 [2736 f.]). Faktische Rücknahmeverpflichtungen sind wirtschaftlich verursacht, wenn sich die zurückzunehmenden Güter im Verkehr befinden. Weder gesetzlich bestehende noch faktisch entstandene Rücknahmeverpflichtungen sind hingegen noch nicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht; deshalb dürfen für zukünftige Rücknahmeverpflichtungen – etwa aufgrund von noch nicht umgesetzten EU-Richtlinien – Rückstellungen nicht gebildet werden.

KESSLER, DStR 2001, 1903 (1911); BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Entsorgung“; aA HUG/ROSS/SEIDLER, BB 2000, 2510; HUG/ROSS/SEIDLER, DB 2002, 1013 (1014); MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2007 (2009).

Soweit eine Rücknahmeverpflichtung rechtl. entstanden oder vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist, besteht an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. regelmäßig kein Zweifel (glA MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2007 [2009]), da die Verbraucher von der Möglichkeit der Rückgabe in der überwiegenden Zahl der Fälle Gebrauch machen werden.

Schadensersatz: Schadensersatzverpflichtungen sind ungewisse Verbindlichkeiten, wenn sie noch nicht nach Grund und Höhe feststehen. Sie sind vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn das schadenstiftende Ereignis vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wurde. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht uE bereits dann, wenn der Stpfl. mit der Aufdeckung des zur Schadensersatzverpflichtung führenden Sachverhalts rechnen muss (s. Anm. 694); sie endet im Fall gerichtlicher Geltendmachung des Anspruchs grds. erst mit rechtskräftiger Abweisung der Klage des Gläubigers (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]).

Sozialplanverpflichtung: Siehe „Restrukturierungsverpflichtungen“.

Sozialversicherungsprüfungen: Für die Kosten der Mitwirkung des Stpfl. bei Sozialversicherungsprüfungen, die, ohne dass insoweit ein Ermessen der Behörde gegeben ist, regelmäßig durchgeführt werden, besteht nach den Grundsätzen der Rspr. zu Rückstellungen für die Mitwirkungspflicht bei stl. Außenprüfungen

(s. „Betriebsprüfung“) die Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung (ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), DStR 2013, 373 [374]).

Steuern: Siehe auch „Betriebsprüfung“. Rückstellungen können nur gebildet werden für betriebliche Steuern und Nebenleistungen zu diesen Steuern, also für GewSt, USt, GrSt und LSt, nicht hingegen insbes. für die ESt. Da die GewSt allerdings gem. § 4 Abs. 5b seit dem VZ 2008 nicht mehr als BA abziehbar ist, ist der entsprechende Rückstellungsbetrag dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzuzurechnen (OFD Rhld. v. 5.5.2009, DB 2009, 1046). Kapitalgesellschaften haben für zum Bilanzstichtag entstandene, aber noch nicht veranlagte KSt eine Rückstellung zu bilden, die gem. § 10 Nr. 2 KStG bei der Gewinnermittlung ebenfalls unberücksichtigt bleibt.

Umweltverbindlichkeiten: Siehe auch „Entfernungsverpflichtung“, „Rekultivierungsverpflichtung“.

- ▶ *Begriff:* Umweltverbindlichkeiten kommen in vielfältiger Weise vor. Sie können sich aus gesetzlichen Vorschriften sowie behördlichen Auflagen ergeben oder zivilrechtl. Natur sein. In Betracht kommen auch faktische Umweltverbindlichkeiten wie zB die Selbstverpflichtung zur Rücknahme bestimmter Produkte oder Stoffe (s. „Rücknahmeverpflichtungen“). Zu den Umweltverbindlichkeiten zählen insbes.:
 - ▷ *Anpassungsverpflichtungen*, also die Verpflichtung, betriebliche Anlagen an den Stand der Technik anzupassen bzw. umzurüsten (s. „Anpassungsverpflichtungen“);
 - ▷ *die Pflicht zur Beseitigung von Altlasten*, also von Umweltschäden, die an Grundstücken oder Gewässern eingetreten sind (s. „Altlasten“);
 - ▷ *die Pflicht zur Beseitigung von Schadstoffen*;
 - ▷ *Rekultivierungsverpflichtungen* (s. „Rekultivierungsverpflichtungen“);
 - ▷ *Schadensersatzansprüche*, die an eingetretene Umweltschäden geknüpft sind.
- ▶ *Bilanzierung von Schadensersatzansprüchen wegen Umweltschäden:* Für die Bilanzierung verschuldensabhängiger Schadensersatzverpflichtungen aufgrund von Umweltschäden gelten die allgemeinen Grundsätze, dh., es handelt sich um ungewisse Verbindlichkeiten, soweit sie noch nicht dem Grund und der Höhe nach feststehen. Sie sind vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn das schadenstiftende Ereignis vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wurde. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist uE bereits gegeben, wenn der Stpfl. mit der Aufdeckung des zum Schadensersatz verpflichtenden Tatbestands ernsthaft rechnen muss.

Neben den allgemeinen gesetzlichen Verpflichtungstatbeständen besteht seit dem Inkrafttreten des Umwelthaftungsgesetzes (v. 10.12.1990, BGBl. I 1990, 2634) eine privatrechtl. Gefährdungshaftung für bestimmte umweltgefährdende Industrieanlagen. Auch insoweit kann die Inanspruchnahme des Stpfl. uE ohne Kenntnis des Anspruchsinhabers hinreichend wahrscheinlich sein, wenn damit zu rechnen ist, dass die Kenntniserlangung bevorsteht und der Anspruchsinhaber den Stpfl. in Anspruch nehmen wird. Der Stpfl. muss wegen der Ursachenvermutung des § 6 UmweltHG bereits dann eine Rückstellung bilden, wenn der Nachweis des störungsfreien Normalbetriebs nicht möglich ist (HERZIG/KÖSTER, DB 1991, 53 [54]). Andererseits reicht eine pessimistische Beurteilung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme allein nicht aus. Deshalb ist trotz des erheblichen latenten Risikos, welches eine umweltgefährdende Industrieanlage mit sich bringt, eine Rückstellung unzulässig, wenn keine auf eine spätere Inanspruch-

nahme hindeutenden objektiven Tatsachen bekannt sind (HERZIG/KÖSTER, DB 1991, 53 [55]).

Veröffentlichung des Jahresabschlusses: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Gemäß Abs. 2a (eingefügt durch StBereing 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2691; BStBl. I 2000, 13) darf der Stpfl. Rückstellungen für einnahmen- oder gewinnabhängige Verpflichtungen erst passivieren, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 1900 ff.

Verrechnungspreisdokumentation:

► *Begriff:* Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unterhalten, haben gem. § 90 Abs. 3 AO besondere Aufzeichnungen zu führen.

► *Bilanzierung:* Es handelt sich um eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung (BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 [826]). Die Aufwendungen für die Erfüllung dieser Pflichten sind grds. rückstellungsfähig (BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 [826]). Da die entsprechenden Aufzeichnungen allerdings nur im Rahmen einer stl. Außenprüfung vorzulegen sind, hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. davon ab, ob mit hinreichender Sicherheit von der Anordnung einer Außenprüfung auszugehen ist (vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, IStR 2012, 821 [825]; zur Wahrscheinlichkeit der Anordnung einer Außenprüfung vgl. „Betriebsprüfung, Mitwirkungspflicht“).

Wartungskosten: Die Verpflichtung des Stpfl., ein technisches Gerät (zB Fluggerät) in der Zukunft überholen zu lassen, ist noch nicht rechtl. entstanden; nach hM ist sie auch nicht in den Jahren zuvor wirtschaftlich veranlasst, weil sie nicht Voraussetzung für die Nutzung bis zum Entstehen der Überholungsverpflichtung, sondern für die Nutzung des Fluggeräts nach diesem Zeitpunkt ist.

BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); zust. GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); WOERNER, BB 1993, 246; CLEMM, FS Moxter, 1994, 167 (176); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (433); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 84; ebenso für Anpassungsverpflichtungen nach den sog. Lufttüchtigkeitsanweisungen des Luftfahrtbundesamtes (LTA) und den Joint Aviation Requirements (JAR) HABERLAND, DSz 2011, 790 (796).

Wasserversorgungs- und Abwasserbeiträge: Siehe „Erschließungsbeiträge“.

Wasserversorgungsunternehmen: Siehe „Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen“.

Wiederaufforstungsverpflichtung: Siehe „Rekultivierungsverpflichtung“.

Wiederauffüllungsverpflichtung: Siehe „Rekultivierungsverpflichtung“.

Zeitwertkonten:

Schrifttum: STERZINGER, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten, BB 2012, 2728.

► *Begriff:* ArbG und ArbN können vereinbaren, dass ein Teil der Vergütung des ArbN nicht ausgezahlt, sondern auf ein Zeitwertkonto eingezahlt wird. Das Guthaben auf diesem Zeitwertkonto gibt dem ArbN einen Anspruch auf bezahlte Freistellung, der nach den vereinbarten Regelungen später eingelöst werden kann (STERZINGER, BB 2012, 2728).

► *Bilanzierung*: Die sich aus dem Zeitwertkonto ergebende Verbindlichkeit des ArbG ist eine ungewisse Verbindlichkeit, für die er eine Rückstellung zu bilden hat (FG Hamb. v. 20.8.2012 – 3 K 63/11, juris – Rn. 25, rkr.; STERZINGER, BB 2012, 2728 [2723]).

Einstweilen frei.

705–709

d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 710

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beruhen auf einem künftig zu erwartenden Verpflichtungsüberhang des Stpfl. aus einem schwebenden Geschäft. Sie dürfen gem. Abs. 4a stl. nicht gebildet werden (vgl. Anm. 666, 2050 ff.).

Einstweilen frei.

711–719

e) Aufwandsrückstellungen

Schrifttum: WILHELM, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, StuW 1990, 64; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, FS Forster, 1992, 27; WEHRHEIM/RUPP, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DSrR 2010, 821.

aa) Begriff

720

Aufwandsrückstellungen beruhen nicht auf einer rechtl. oder wirtschaftlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), sondern auf einer Verpflichtung des Stpfl. gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung). Eine Innenverpflichtung liegt vor, wenn wirtschaftliche Gegebenheiten die Erfüllung erforderlich machen (BAETGE, FS Forster, 1992, 27 [37]).

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen dient der periodengerechten Gewinnermittlung (PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 [343]).

bb) Bilanzierung

721

Aufwandsrückstellungen sind stl. insoweit zu anzusetzen, als handelsrechtl. gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB eine Verpflichtung zur Passivierung besteht.

CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 124; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 161; SARRAZIN, WPg 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 109; WEHRHEIM/RUPP, DSrR 2010, 821 (823); aA WILHELM, StuW 1990, 64.

Es handelt sich dabei um Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, sowie um Rückstellungen für Maßnahmen der Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, ohne dass insoweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung besteht.

Soweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Abraumbeseitigung besteht, ist ohne Rücksicht auf die Einhaltung der zeitlichen Grenzen des § 249 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (HERZIG, DSrJG 14 [1991], 199 [228]; RUPP, Der Gesetzesbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 66).

cc) Zeitpunkt der Bilanzierung

722

Aufwandsrückstellungen sind zu passivieren, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Die Auffassung, dass eine Passivierung nur insoweit in Betracht kommt, als der zugrunde liegende Aufwand Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres und nicht solche des folgenden Geschäftsjahres alimentiert (so

BAETGE, FS Forster, 1992, 27 [37]), ist hier ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 701) abzulehnen.

723 **dd) Auflösung der Rückstellung**

Auch für Aufwandsrückstellungen gilt § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1, dh., sie dürfen nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Das ist insbes. der Fall, wenn die unterlassene Aufwendung innerhalb der maßgeblichen Frist nachgeholt wurde oder diese Frist ungenutzt verstrichen ist.

724 **ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten**

Passive RAP sind zwingend zu bilden für Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Abschlussstichtag erhält, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, vgl. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 2150 ff.

725–879 Einstweilen frei.

III. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

Schrifttum: ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, 2099; RICHTER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010, GmbHR 2010, 505.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239.

1. Wirtschaftsgüter

880

Grundsatz: Nach Abs. 1 Satz 2 sind nur WG (zum Begriff des WG vgl. §§ 4–7 Anm. 100 ff.) in das besondere Verzeichnis aufzunehmen. Das schließt die Berücksichtigung gewinnmindernder Rücklagen im Verzeichnis aus.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 22; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385; WINKELJOHANN/BRIESE in Beck Bil-Komm. IX. § 274 HGB Rn. 236.

Der vom Wortlaut vorgezeichnete sachliche Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 2 ist uE nicht teleologisch auf andere Bilanzposten zu erweitern, weil die Bildung von gewinnmindernden Rücklagen in der StBil. oder den Zusätzen und Anmerkungen zur HBil. (Überleitungsrechnung) ausreichend erkennbar ist. Da gewinnmindernde Rücklagen bereits nach den allgemeinen Grundsätzen der ordnungsmäßigen Dokumentation (§§ 145, 146 AO) in der StBil. oder der Überleitungsrechnung gesondert auszuweisen sind und deshalb die Abweichung zur HBil. in der Überleitungsrechnung oder der eigenständigen StBil. leicht nachvollzogen werden kann, bedarf es deren Berücksichtigung in einem (weiteren) besonderen Verzeichnis auch nicht, um entsprechend § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung nachvollziehen zu können. Die Gegenauffassung, nach der die Vorschrift teleologisch auf Rücklagen zu erweitern ist, wie sie nach § 6b gebildet werden können,

SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 150.11.

überzeugt deshalb uE nicht.

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens begründen nach der Verwaltungspraxis keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 19).

2. GoB-widriger Ausweis

881

Grundsatz: In das besondere Verzeichnis sind nur WG aufzunehmen, die in der StBil. zu einem Stichtag nach dem 31.12.2008 im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts mit einem anderen als dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert ausgewiesen worden sind. Wertabweichungen aus anderen Gründen führen nicht zu dieser Pflicht. Für Zuschüsse gilt deshalb keine Verzeichnispflicht, wenn sie als Betriebseinnahme angesetzt werden (folgerichtig R 6.5 Abs. 4 Satz 2 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 23).

Neu ausgeübte Wahlrechte: Die Vorschrift gilt einerseits für die erstmalige Ausübung stl. Wahlrechte für Wj., die nach dem 31.12.2008 enden. Sie gilt nicht, wenn im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG (Art. 67 Abs. 3 und 4 EGHGB) handelsrechtl. die stl. Ansätze in der HBil. übergangsweise beibehalten worden sind.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 22; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 150.12.

Vor 2009 begonnene Wahlrechte: Die Vorschrift gilt auch für WG die erstmals in der HB nach GoB und im Rahmen eines früher ausgeübten Wahlrechts in der StBil. unverändert abweichend von den GoB angesetzt werden sollen.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 203c; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 61.

Die Gegenauffassung, nach der die Verzeichnispflicht nur für erstmals ab Inkrafttreten des BilMoG ausgeübte Wahlrechte gelten soll,

PRINZ in PRINZ/KANZLER, NWB Praxiskommentar Bilanzsteuerrecht, 2012, 73.

ist uE weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck der Regelung vereinbar, die Wahlrechtsausübung nachvollziehbar zu dokumentieren.

Umwandlungssteuerrechtliche Wahlrechte begründen keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 19), weil sie global für alle WG eines Betriebs/Teilbetriebs ausgeübt werden und leicht nachvollziehbar sind (RICHTER, GmbHR 2010, 505 [510]).

882 3. In der steuerlichen Gewinnermittlung

In der stl. Gewinnermittlung sind WG mit einem anderen als dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert ausgewiesen, wenn sie mit diesem Wert in den Zusätzen und Anmerkungen (Überleitungsrechnung) iSd. §§ 5b Abs. 1 Satz 2; 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV oder in der eigenständigen StBil. iSd. § 5b Abs. 1 Satz 3; 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV ausgewiesen sind.

883 4. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

Verzeichnisse sind den allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen der §§ 145, 146 AO und den Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung des § 147 AO entsprechende Aufzeichnungen, wie sie auch nach § 4 Abs. 3 Satz 5 (s. § 4 Anm. 640), § 4g Abs. 4 Satz 2 (s. § 4g Anm. 41), § 6c Abs. 2 (s. § 6c Anm. 40) und § 7a Abs. 8 (s. § 7a Anm. 138) zu führen sind. Über die allgemeinen Vorschriften hinaus bestehen keine besonderen Formvorschriften, weshalb das Verzeichnis auch handschriftlich geführt werden könnte (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 20; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 328).

Besondere Verzeichnisse sind neben der laufenden Buchführung, der Bilanz, des Inventars, der GuV und der Überleitungsrechnung geführte Aufzeichnungen. Sie sind Bestandteil der stl. Buchführung iSd. §§ 140 ff. AO (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 19). Der Wortlaut („Verzeichnisse“) meint nicht mehrere Verzeichnisse im körperlichen Sinne. Es genügt dem Zweck der Regelung nach ein einheitliches Verzeichnis, in das die adressierten WG aufgenommen werden (klarstellend auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 203a). Dieses Verzeichnis kann mit anderen, auch handelsrechtl. Verzeichnissen verbunden sein und etwa in zusätzlichen Spalten des im Rahmen der Inventur nach § 240 HGB aufzustellenden Anlagenverzeichnisses oder des Anlagenpiegels iSd. § 268 Abs. 2 HGB bestehen oder mit dem Verzeichnis über gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 4 verbunden sein.

BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 20; BTDRucks. 16/10067, 124; RICHTER, GmbHR 2010, 505 (511); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 150.15.

Das Verzeichnis ist nicht Gegenstand der elektronisch nach § 5b zu übermittelnden Bilanz sowie GuV.

Laufend geführt wird ein Verzeichnis, wenn es spätestens mit dem Jahresabschluss erstellt wird und die betroffenen WG chronologisch oder systematisch so verzeichnet sind, dass die Ausübung der Wahlrechte nachvollzogen werden kann. 883

Vgl. BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, unter 2.b; STRAHL, KÖSDI 2009, 16642 (16646).

Verzeichnispflichtige WG sind solange in dem Verzeichnis zu führen, wie sich das Wahlrecht auswirkt, also idR bis zur Übereinstimmung der Werte in HBil. und StBil. (PRINZ, DStJG 34 [2011], 135 [157]; weitergehend, bis zum Ausscheiden der betroffenen WG: ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2010, 2099 [2101]).

5. Inhaltliche Anforderungen (Abs. 1 Satz 3) 884

Tag der Anschaffung oder Herstellung: Tag der Anschaffung ist der Tag der Erlangung der Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 264). Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (s. § 6 Anm. 266).

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die WG sind mit den fortgeführten AHK iSd. § 6 (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 284; zum Begriff der HK s. § 6 Anm. 459) in das Verzeichnis aufzunehmen (vgl. § 6c Anm. 42; RICHTER, GmbHR 2010, 505 [511]).

Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts ist die gesetzliche Grundlage des Wahlrechts. Bei Billigkeitswahlrechten – etwa auf der Grundlage des § 163 Satz 2 AO – kann zusätzlich auf die Verwaltungsvorschrift hingewiesen werden.

Vorgenommene Abschreibungen sind nach dem Zweck der Regelung Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen, AfA, AfaA, erhöhte Absetzungen und Wertänderungen aufgrund von Bewertungsfreiheiten (§§ 7–7i, 81–82i EStDV) des betreffenden Jahres und die kumulierten Wertänderungen der Vorjahre.

6. Entbehrlichkeit des besonderen Verzeichnisses und Erleichterungen 885

Wenn sich die vorgeschriebenen Informationen vollständig aus einem anderen Verzeichnis ergeben (zB Anbauverzeichnis nach § 142 AO), ist kein besonderes Verzeichnis erforderlich (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 20). Darüber hinaus sind nach § 148 AO weitere Erleichterungen durch die Finanzbehörden zu bewilligen, soweit ein gesondertes Verzeichnis im Einzelfall unverhältnismäßig wäre. Das ist nach § 148 Satz 2 AO auch rückwirkend möglich (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 148 AO Rn. 1, 19).

7. Folge fehlerhafter Verzeichnisse und Berichtigung 886

Grundsätzliche Rechtsfolge regelwidriger Verzeichnisse:

- ▶ *Versagung des Wahlrechts:*
- ▷ *Fehler im Jahr der Wahlrechtsausübung:* Eine Abs. 1 Sätze 2 und 3 nicht entsprechende Dokumentation der Wahlrechtsausübung führt für GoB-widrige Wahlrechte grds. zu einem unzulässigen Ansatz der betroffenen WG in der stl. Gewinnermittlung, der im Rahmen des Festsetzungsverfahrens durch An-

passung an den Ausweis in der HBil. zu korrigieren ist, soweit dieser strechtl. zulässig ist. Enthält die HBil. einen strechtl. unzulässigen Ansatz, ist der strechtl. Regelsatz zugrunde zu legen (zB lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 1, HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 [924]). Andere stl. Wahlrechte sind nicht wirksam ausgeübt, wenn sie nicht ordnungsgemäß in dem besonderen Verzeichnis dokumentiert werden, weil das Verzeichnis der WG, die abweichend von den handelsrechtl. GoB ausgewiesen werden, als zusätzliche Voraussetzung neben die speziellen Voraussetzungen der jeweiligen stl. Wahlrechte tritt (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 21). In diesem Fall ist durch Auslegung des Wahlrechts, die Grundregel der stl. Gewinnermittlung zu bestimmen und anzuwenden. Bei der Auslegung des Wahlrechts ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der GoB als Wertentscheidung des Gesetzgebers zu berücksichtigen.

- ▷ *Abbruch des Verzeichnisses*: Ein späterer Abbruch des Verzeichnisses berührt die Wirksamkeit der Ausübung des Wahlrechts nicht. Die Gegenauffassung, die im bewussten Abbruch des Verzeichnisses ein Mittel der Steuerbilanzpolitik erkennt,

ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2010, 2099; abwägend HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 (924).

überzeugt uE nicht, weil nach Abs. 1 Satz 2 das in einem Wahlrecht zum Ausdruck kommende Gestaltungsrecht des Stpfl. abhängig von einer ordnungsgemäßen Dokumentation sein soll und jede Änderung der Bilanzierung wieder eine Ausübung des Gestaltungsrechts darstellt, die nachvollziehbar dokumentiert werden soll. Ein Abbruch des Verzeichnisses kann daher kein Gestaltungsinstrument sein, sondern friert das gewählte Wahlrecht ein.

- *Ordnungswidrigkeit*: Das Verzeichnis ist Teil der stl. Buchführung iSd. §§ 145 ff. AO. Wird es nach wirksamer Wahlrechtsausübung nicht entsprechend Abs. 1 Sätze 2 und 3 iVm. §§ 145 ff. AO fortgeführt, stellt dies eine Verletzung der Mitwirkungspflichten des Stpfl. dar, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bußgeldrechtl. geahndet werden und Zwangsmaßnahmen (Zwangsgeld) begründen kann (allgemein zur Durchsetzung der stl. Buchführungspflichten DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Rn. 22, 25).

Anerkennung regelwidriger Verzeichnisse durch die Finanzbehörde: Die Finanzbehörde kann nach § 148 Satz 2 AO rückwirkend von der Verzeichnispflicht befreien oder ein nicht ordnungsgemäßes Verzeichnis anerkennen, wenn der Zweck des Abs. 1 Satz 2, die Ausübung stl. Wahlrechte in der Gewinnermittlung nachvollziehbar zu dokumentieren, auf andere Weise sichergestellt ist. Die Rechtsfolge einer Versagung des Wahlrechts tritt dann nicht ein.

Berichtigung: Das besondere Verzeichnis ist nicht Teil der Bilanz iSd. § 4 Abs. 2 und kann daher nach den allgemeinen Regeln vor Bestandskraft der Festsetzung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz berichtigt werden (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 203b; PRINZ, DB 2010, 2069 [2072]). Ein wegen eines Verzeichnisfehlers unwirksam ausgeübtes Wahlrecht kann darüber hinaus im Zusammenhang mit einer deswegen durchgeführten Bilanzberichtigung im Rahmen einer dann nach § 4 Abs. 2 Satz 2 zulässigen Bilanzänderung erneut ausgeübt und das Verzeichnis auf diesem Weg ebenfalls im Ergebnis berichtigt werden (zutr. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2010, 2099 [2100]).

887–899 Einstweilen frei.