

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, Leipzig, 3. Aufl. 1929; BÜHLER, Bilanz und Steuer, Berlin 1933; NOWAK, Handelsbilanz 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 Einkommensteuerkommission, 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/SCHERPF, 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; GROBFELD/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, Bilanzrechtssprechung, 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; TITZ, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Diss., Wien 2013; VON WOLFERSDORFF, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung – Stand und Entwicklungsperspektiven der steuerbilanziellen Gewinnermittlung von Unternehmen unter Berücksichtigung freiheitlich-demokratisch verankerter Leitlinien und Prinzipien, Diss., Köln 2014; GRÖNE, Periodisierung in der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Berlin 2017.

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, FS 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 berichtet 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, FS 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; VEIEL, Unternehmensgewinn und Unternehmer Einkommen, 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 des Steuerrechts, *StuW* 1982, 35; SCHNEIDER, Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des BFH, *StbJb* 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; 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*, FS 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.), FS Karl Beusch, Berlin 1993, 77; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER (Hrsg.), *Bilanzrecht und Kapitalmarkt*, FS 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 BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, FS 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/WASSERMEYER (Hrsg.), *Unternehmen Steuern*, FS 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; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, *DStR* 1998, 1343; MOXTER, Wege zur Vereinfachung des Bilanzrechtes, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, FS 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; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien der Steuerbilanz?, *DStJG* 24 (2001), 301; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, *BB* 2002, 2372; SCHREIBER, Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *StuW* 2002, 105; SEICHT, Bilanztheorie und Bilanzsteuerrecht, in BERTEL 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; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, *BB* 2008, 152; HERZIG, Europäisierung und Internationalisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 751; LUTTERMANN, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, *StuW* 2010, 346; U. PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, *FR* 2010, 917; SCHNEIDER, Ein Jahrhundert Unmaßgeblichkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), *Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unter-*

nehmen, FS 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, FS Norbert Herzig, München 2010, 495; BALLWIESER, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz – Zur Rolle und Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS 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; U. 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.), FS Peter Hommelhoff, Köln 2012, 527; BODE, Gewinn, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; HENNRICHS, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681; HENNRICHS, Bilanzordnung, StuW 2013, 249; M. 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, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1961; KAHLE, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage zu Heft 22, 1; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; BRIESE, Rechts- und Systemgrundsätze im Bilanzsteuerrecht, DStR 2016, 2126; BALLWIESER, Fragwürdige Bilanzen – 1948, heute und in Zukunft?, DB 2018, 1.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster, Kurzinfo 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 definierten 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 korrespondierende ursprünglich auf der Rechtsfolgenreihe mit Unterschieden in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5, die durch die Rspr. aber nach und nach eingegeben 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 beschränkt 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 Bilanzauffassungen, 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 neu gefaßten §§ 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, Entwicklungszäsuren 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 Wirtschaftsjahrs 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 Wirtschaftsjahrs 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 Überschrift „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 Entscheidung 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 Rückstel-

lungen für Dienstjubiläumszusagen konkretisiert und beschränkt (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 BRat 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 Dienstjubiläumszusagen 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 Verbindlichkeiten 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 beschränkt 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 (BTDrucks. 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 BMdF 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 Einkommensteuerkommission, 1964, 82, 87, 377 f.

Der Gesetzgeber hat diesen Vorschlag nicht aufgegriffen.

b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)

11

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 ausdrücklich 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 BRat (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) Brühler 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, Brühler 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, Arbeitsrecht, 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).

Einstweilen frei.

18–29

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 wurden 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, DStJG 14 (1991), 3 (12).

bewusst verbunden und nur der 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 Einkünfteermittlung 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. Bemessungsgrundlage.

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 durchsetzen, 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. 3; 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, Abt. I/2 Rz. 63, 80 [9/2010]). Diese wirtschaftliche Zuordnung folgt sowohl für Erträge als auch für Aufwendungen nach den handelsrechtl. GoB grds. dem Realisationsprinzip (KLEINDIEK in Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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. 376). 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 Antizipation 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 Zeit-

abschnitt, 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 Gesetzgeber 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; § 7 Anm. 49).

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 Zwangssehe?, in RAUPACH (Hrsg.), Ertragsbesteuerung: Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, FS 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, StJb. 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 WEERTH, 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; KROFF, Phasengleiche Gewinnvereinnahmung aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofs, *ZGR* 1997, 115; MAYER-WEGELIN, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung, Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; W. MÜLLER, Der Europäische Gerichtshof und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts – Perspektiven und Entwicklungen, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des 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 BALLWIESE (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 Schleuse zum Gemeinschaftsrecht? in BREUNINGER (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, FS 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 WEERTH, 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; SCHEFFLER, 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/HELIOS, 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; ENGLISCH, Europäische Perspektiven des Unternehmenssteuerrechts, in Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung (Achter und Neunter Deutscher Finanzergreichtag) 2013, 87; HEUER, Art 51 Abs 1 Satz 1 GRC – Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte, Diss., München 2013; RABE, Grundrechtsbindung der Mitgliedstaaten, NJW 2013, 1407; WEIB, Grundrechtsschutz durch den EuGH: Tendenzen seit Lissabon, EuZW 2013, 287; HAHN, Berührungspunkte zwischen Grundrechte-Charta und deutschem Steuerrecht – Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache Akerberg Fransson (Teil 1), ISR 2015, 25; KOKOTT/DOBRATZ, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in SCHÖN/HEBER (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25; LEHNER, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265; ANZINGER, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, in KUBE/REIMER (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123; BRANDAU/NECKENICH/REICH/REIMER, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175; BRAUN BINDER, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil., Tübingen 2017; KOKOTT, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395.

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, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 24 ff., 79 ff.; HAHN, DStZ 2005, 433 (434); HAHN, DStZ 2005, 469 (470); REIMER in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 162; SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 68.

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.

41 **bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht**

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, BStBl. II 2013, 746, unter II.1.b dd; BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 Rz. 14; BFH v. 30.8.2016 – II B 100/16, BFH/NV 2017, 39 Rz. 13; BAG v. 8.12.2012 – 6 AZN 1371/11, BAGE 140, 76, unter II.1.b bb.; BAG v. 21.9.2016 – 10 ABR 33/15, BAGE 156, 213, unter II 2 c.

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.

Siehe Einf. ESt. Anm. 531; EuGH v. 22.12.2010 – C-279/09 – DEB, Slg. 2010, I-13849 = EuZW 2011, 137 Rz. 30; EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Akerberg Fransson, AO-StB 2013, 129, unter Nr. 19 ff., mit Anm. HAHN, jurisPR-SteuerR 30/2013 Anm. 4 und BEYER, AO-StB 2013, 130; EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – Sabou, BFH/NV 2013, 2046 Rz. 26; EuGH v. 2.6.2016 – C-122/15 – „C“, RIW 2017, 318 Rz. 28, mit Anm. SCHLÜCKE, ISR 2016, 280; EuGH v. 1.12.2016 – C-395/15 – Daouidi, EuZW 2017, 263 Rz. 63; EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – Berlioz Investment, IStR 2017, 785 Rz. 40; ELICKER, DStZ 2011, 162, unter II 1; JARASS, NVwZ 2012, 457; LEENAERTS, EuR 2012, 3 (4); DANNECKER, JZ 2013, 616; RABE, NJW 2013, 1407; WEIB, EuZW 2013, 287 (288); eingrenzend: HAHN, ISR 2015, 25 (29 ff.); KOKOTT/DOBRAZT in SCHÖN/HEBER, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25 (27 ff.); LEHNER, IStR 2016, 265 (267); ANZINGER in KUBE/REIMER, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123 (175).

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

schen 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; ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 412; ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37 ff., 115 ff.; KOKOTT, ISR 2017, 395 (398); 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.

Siehe Einf. ESt. Anm. 510; ANZINGER in KUBE/REIMER, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123 (182); BRANDAU/NECKENICH/REICH/REIMER, BB 2017, 1175 (1180 ff.); 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 – T-92/02 – Stadtwerke Schwäbisch Hall GmbH, 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. RL 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 RL 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 RL 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 RL 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 (Jahresabschlussrichtlinie). Die Änderungen in der neugefassten Jahresabschlussrichtlinie sind durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245 fristgerecht umgesetzt worden.

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, 5. Aufl. 2014, Vor § 238 HGB Rz. 15 ff.; HÜFFER in STAUB, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 7a ff.

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

BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, unter III.6; 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 Entscheidungsgründe Nr. I; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb.

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; BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; BFH 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 Rz. 7 ff. [5/2011]) über die Auslegung der Bilanzrichtlinie einzuholen, die die Kompetenz der nationalen Gerichte zur Auslegung der GoB begrenzen würden. Der BFH hat eine Vorlagepflicht in bilanzstrechtl. 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 RL verneint. Dabei sucht er im Prozess der Rechtsfindung einerseits die Abgrenzung zwischen der richtlinienkonformen Auslegung und der autonomen Anwendung des nationalen Rechts

BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178 f.), keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, unter II.4; 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. 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. 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); ähnlich FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02, EFG 2009, 316, unter VI. (juris-Rz. 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. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656, unter II.5; BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, unter II.4.

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 Rz. 7 [5/2011]) 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-Rz. 122, keine Vorlagepflicht zur Frage der Auslegung der Regelungsabgrenzungsposten, 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 – C 275/97 – DE + ES Bauunternehmung GmbH, Slg. 1999, I-5331; EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99 – BIAO, Slg. 2003, I-1, Rz. 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“ (Rz. 71).

(2) Schrifttum

44

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 RL in §§ 238 ff. HGB überschießend für alle buchführungspflichtigen Kaufleute umgesetzt, die RL 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, DSzZ 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 RL 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 8; ECKHOFF in ROTH, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (22); HÜFFER in STAUB, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 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 – C-234/94 – Tomberger, Slg. 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 Erg. DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 70.

Ein größerer Teil des Schrifttums sieht demgegenüber die §§ 238 ff. HGB als unmittlere 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 zugrundeliegenden 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 Erg. 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, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 73; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 99 (8/2015); 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, ISr 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 Erg. 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); aA TONNER in B/B, § 5 Rz. 29 (11/2017).

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).

(3) Stellungnahme

45

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.), FS 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/HAA-

KER, 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; BFH 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. (nachfolgend BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 105 (8/2015); 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.

BTDDrucks. 16/10067, 35; HENNRICHS, FS Schmidt, 2009, 581 (595); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (867); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 68; MOXTER, WPg 2009, 7; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 17 (5/2016), anders noch KAHLE/DAHLKE/SCHULZ, StuW 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 RL 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/HAAKER, 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, Slg. 2003, I-1, Rz. 118 (Ergänzende Heranziehung der IAS/IFRS); FG Düss. v. 26.4.2011 – 13 K 1159/09, nv., juris, rkr., Rz. 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 Rz. 208 (8/2015); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (867); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 68; HERZIG, WPg 2000, 104 (106 ff.); KIRSCH, DStZ 2004, 470 (473); KORT, FR 2001, 53 (60); U. PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (162 f.); WEBER-GRELLET, BB 2006, 35 (37); im Sinne eines faktischen Einflusses missverständlich wohl auch KAHLE, IRZ 2006, 87 (91 f.); KÖHRLE, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 93; DE WERTH, 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.

b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Schrifttum: ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Diss., Augsburg 1988; PAPIER, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DStJG 12 (1989), 61; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkung der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und für Jubiläumszuwendungen (§ 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, FS 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, DStJG 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 Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 167; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS 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, FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; HÜTTEMANN, Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS 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, DStJG 12 [1989], 61 [63]; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 116 ff.) muss der Gesetzgeber die wesentlichen Grundscheidungen der Verteilung und Zuteilung staatlicher Finanzierungslasten selbst treffen. Dazu gehört die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage durch Gewinnermittlungsregeln.

HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (311); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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, StuW 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 Interessen-gegensätze des Marktes, objektivierte Gewinnermittlungskonventionen dem Gesetzmäßigeitsgebot entsprechen könnte.

Ablehnend HENNRICHS, DStJG 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 Ermessensspielräume sowie Bilanzierungswahlrechte bedürfen der Rechtfertigung, die auch Praktikabilitätsabwägungen bilden können.

DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 121; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (313); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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).

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

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.); TRTZ, 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. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BStBl. II 1968, 549, unter II.2.b; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, unter C.I.1.c; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, unter C.I.; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, unter C.II.1; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.b; DRÜEN, JZ 2010, 91; ENGLISCH, FS Lang, 2010, 167 (170); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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 „entwicklungsoffene 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. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784, unter II.2.a aa; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98, unter II.2.a aa (4); 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 HGB Rz. 12, 15; abstufend HEY, DStR 2009, 2561 (2567 f.); HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, 2010, 1 (3); U. PRINZ, FR 2010, 917 (919); U. PRINZ, DStJG 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 Reinerwögenzuzuwachses (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, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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, DStJG 24 (2001), 301 (315) mwN auf das ältere Schrifttum, etwa COSTEDE, StuW 1996, 19 (23); PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (13 f.); TIPKE, Steuerrecht, 10. Aufl. 1987, 289; LANG in TIPKE/LANG, 16. Aufl. 1998, § 8 Rz. 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, DStJG 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, DStJG 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 in Verbindung mit 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 BORGDORF, 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.); U. 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 7).

71 **bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige**

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 Rz. 61 (8/2015); CREZELIUS IN KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 12; HOFFMANN in LBP, Vor §§ 4, 5 Rz. 1 ff. (11/2007); KANZLER, FR 1998, 421 (424); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 148 (1/1998); SEILER in KSM, § 4 Rz. A 62 und B 31 (1/2012); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 7, 24 (3/2016); WENDT, FS Kirchhof 2013, 1961 (1964); einschränkend U. PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (146), „in Nuancen verbleiben Unterschiede“; im Erg. inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, unter 2.b; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; BFH v. 7.10.2008 – I B 3/08, BFH/NV 2009, 374; BFH 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 Rz. 5 (10/2010); MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 38 (10/1991); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 146 (1/1998).

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

entfallen ist.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 23; CREZELIUS IN KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 12; MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 37 (4/1989); mit der rechtspolitischen Forderungen beide Vorschriften zusammenzufassen: SEILER in KSM, § 4 Rz. A 62 (2/2012), B 31 (10/2012).

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, FS 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 Rz. 162 f. [1/1998]) 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 EStH 2012; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64, unter 2.; BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277, unter 4.; BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 112 (8/2015); LEY in EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, E-Bilanz, 2013, 164; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 162 (1/1998); WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); für Österreich: BERTEL 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 umstritten, ob für die Bildung von stl. Ergänzungsbilanzen

zu deren Bedeutung s. § 15 Anm. 500; HÜTTEMANN, DStJG 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 Brönner, 2000, 377 (380); dagegen REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 117, keine handelsrechtl. Entsprechung; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 167 (1/1998), 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 Rz. 167, 173 [1/1998]).

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

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 Gesamtgewinnlichkeit der Gewinnermittlungsarten an vielen Stellen durchbrochen und damit dem BV-Vergleich angenähert (s. § 4 Anm. 530, 536 f.; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 157 [1/1998]). Deshalb können auch im Rahmen der EÜR Grundsätze des BV heranzuziehen sein, die eine entsprechende Anwendung einzelner Regeln des § 5 gebieten (s. Anm. 1662).

73

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

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).

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

§ 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.

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

§ 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 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, AEUmwSt 2016, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 03.04; BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2013, § 3 UmwStG Rz. 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 Rz. R 66, 70 (6/2008); missverständlich BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, AEUmwSt 2016, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 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).

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

Schrifttum: BACHEM, Integrierte Rechnungslegungspolitik auf der Grundlage der verlängerten Maßgeblichkeit, Diss., Köln 1997; BORGDORF, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, Diss., Münster 1997; 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.

§ 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 schenkungstpfl. 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 Rz. 265 (1/2017); 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; BORGDORF, 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 BUDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 461; KLUGE, Das internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; WASSERMAYER/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 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076; BMF v. 20.11.2000 – IV B 4 - S 1300 - 222/00, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – Änderung, BStBl. I 2000, 1509; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 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 unbeschränkt Stpfl. (s. § 1 Anm. 88), soweit dieses Einkommen durch BV zu ermitteln ist. Die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4, 5 differenzieren bei unbeschränkt Stpfl. nicht zwischen in- und ausländ. Geschäftsvorfällen. Deshalb sind auch die einer ausländ. BS zuzuordnenden Geschäftsvorfälle bei bilanzierenden unbeschränkt stpfl. Gewerbetreibenden in die nach § 5 vorzunehmende Gewinnermittlung des Gesamtunternehmens einzubeziehen.

Siehe § 4 Anm. 8; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 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; KLEINERDAM, Rechnungslegung bei Auslandbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, 140; KLEINERDAM, IStR 1993, 395 (396); KLUGE, Das internationale Steuerrecht, 2000, 485; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 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.

82 b) Beschränkt Steuerpflichtige

§ 5 gilt auch für die Bemessung des gem. §§ 1 Abs. 4, 49 der ESt unterliegende Einkommen beschränkt Stpfl., soweit dieses durch BV zu ermitteln ist (s. § 49 Anm. 241). Für die der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zuzuordnenden Geschäftsvorfälle ist eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (s. § 49 Anm. 241), die, soweit für diese BS 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; KLUGE, Das internationale Steuerrecht, 2000, 513; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 18.17; STRUNK in MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rz. 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 Rz. 30, 60 f. (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 12; HOFFMANN in LBP, vor §§ 4, 5 Rz. 1 ff. (11/2007); KANZLER, FR 1998, 421 (424); U. PRINZ, DSStJG 34 (2011), 135 (146); SEILER in KSM, § 4 Rz. A 62 (2/2012) und B 31 (10/2012); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 7, 24 (3/2016); wohl auch WENDT, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); im Erg. inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398,

unter 2.b; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715; BFH v. 7.10.2008 – I B 3/08, BFH/NV 2009, 374.

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 Rz. 5 (10/2010); MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 38 (2/2012); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 146, 150 (1/1998).

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

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

91

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, 32).

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 beschränkt stpfl. Seeschiffahrts- 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 Gewerbebetriebs, 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 (1965 f.).

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. 561; § 23 Anm. 271).

2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung

94 a) Gewinnermittlungszeitraum

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 Regelungen über die Jahresabschlussperioden enthalten (s. § 4a Anm. 3, 5; WEBER-GRELLET in KSM, § 4a Rz. A 30 [9/2016]). § 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. 12). § 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 Gestaltungspielraum 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. 31; WEBER-GRELLET in KSM, § 4a Rz. A 8, B 90 [9/2016]). 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 Rz. A 11, C 1 [10/1993]).

- ▷ *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. 880) 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 Rz. A 54 (1986).
 regelt § 6 Abs. 2 für geringwertige WG kein Aktivierungswahlrecht, sondern ebenso wie § 6 Abs. 2a ein § 7 vorgehendes Bewertungswahlrecht,
 s. § 6 Anm. 1000; WERNDL in KSM, § 6 Rz. I 3 (11/2010)
 das den handelsrechtl. GoB entspricht und diese für die Anwendung des Abs. 1 über Abs. 6 konkretisiert.
- ▷ *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 Ausweisvorschriften 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; HEGER in BLÜMICH, § 20 KStG Rz. 21 (3/2016).
- ▷ *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. 212 und § 6 Anm. 611).

c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

97

§ 4 Abs. 2 regelt außerhalb des Regelungsumfangs 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 Ausweisvorschriften 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; KUBMAUL/OLLINGER/WEILER, E-Bilanz: Kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2012, 131; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM (Hrsg.), E-Bilanz, München 2013; KPMG (Hrsg.), E-Bilanz, Köln, 2. Aufl. 2014. Siehe auch Schrifttum vor § 5b Anm. 1.

§ 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). 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); MARTINI in KSM, § 5b Rz. A 21 f., A 63 (2/2016); KUBMAUL/OLLINGER/WEILER, StuW 2012, 131 (143); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5b Rz. 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 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009, Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie, BStBl. I 2011, 855 Rz. 10; BMF v. 5.6.2012 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 27.6.2013 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 5.2 vom 30. April 2013, BStBl. I 2013, 844; BMF v. 13.6.2014 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 5.3 vom 2. April 2014, BStBl. I 2014, 886; BMF v. 25.6.2015 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 5.4 vom 3. April 2015, BStBl. I 2015, 541; BMF v. 24.5.2016 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 6.0 vom 1. April 2016, BStBl. I 2016, 500; BMF v. 16.5.2017 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10003, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 6.1 vom 1. April 2017, BStBl. I 2017, 776.

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.); KUBMAUL/OLLINGER/WEILER, StuW 2012, 131 (141, 143 f.); MARTINI in KSM, § 5b Rz. B 24 ff., B 40 ff. (2/2016); 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.

b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)

104

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.

c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten

105

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 Rz. 85 (8/2015); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rz. 4f. (10/2010); im Erg. so wohl auch GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 AO Rz. 21 (9/2008), iVm. GÖRKE in HHSp., § 145 AO Rz. 5 (3/2011).

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 nicht für den BV-Vergleich durch Bilanzierung vor, sondern nur für die zweite Stufe der Gewinnermittlung. Nichtabziehbare BA sind dem Gewinn außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen (s. § 4 Anm. 1120; HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4 Rz. 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; BFH v. 25.3.2015 – X R 14/12, BFH/NV 2015, 973 Rz. 16 mit ANM. WEBER-GRELLET, FR 2015, 944, und STADIE, FR 2016, 289; MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 51 (1986); SPILKER in KSM, § 4 Rz. I 40 (7/2015).

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 ...“).

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

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. 204), 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, 3. Aufl. 2016, § 1 AStG Rz. 45; KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 1 AStG Rz. 1, 13 (10/2011); WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 64 (6/2015).

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. Altcommentierung des § 5 – Stand Januar 2010, insbes. Anm. 19, abrufbar 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.

Einstweilen frei.

111–139

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“ EStH 2016; BFH v. 7.10.2009 – II R 23/08, BStBl. II 2010, 219, unter II.2.c; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Rz. 5 (10/2012); GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 AO Rz. 33 (9/2008); die fortbestehende Beweiskraft formell fehlerhafter Buchführungen unterstreichend SEER in TIPKE/KRUSE, § 158 AO Rz. 4, 23 (10/2017); vgl. § 4 Anm. 13.

wirken diese Dokumentationspflichten faktisch auf die Gewinnermittlung ein, ohne § 5 vorzugehen (s. Anm. 105; GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 AO Rz. 21 [9/2008]). Unwesentliche Mängel der Buchführung berühren deren Eignung zum Nachweis einer § 5 entsprechenden Gewinnermittlung nicht im Ganzen, sondern sind im Festsetzungsverfahren zu berichtigen oder im Erg. durch eine Zuschätzung richtig zu stellen, soweit sie zu einem sachlich unrichtigen Erg. der Buchführung führen.

H 5.2 „Mängel der Buchführung“ EStH 2016; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Rz. 18, 24 (10/2012); SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rz. 43 (10/2017); GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 AO Rz. 34 (9/2008).

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 Rz. 2 (6/2012); SEER in TIPKE/KRUSE, § 158 AO Rz. 3 (10/2017); SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rz. 38 f. (10/2017).

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“ EStH 2016; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rz. 4 (10/2010); GÖRKE in HHSp., § 145 AO Rz. 5 (3/2011).

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“ EStH 2016; 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 – IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl. I 1995, 738; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 145 AO Rz. 32 ff. (10/2010).

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.

MARTINI in KSM, § 5b Rz. A 64 (2/2016): 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, E-Bilanz, 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. 2035).

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 Rz. 19, 23 (10/2012); GÖRKE in HHSp., Vor §§ 140–148 AO Rz. 37 (9/2008).

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

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

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 Mitunternehmenschaften 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 Bilanzenzusammenhang automatisch ausgeglichen.

MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 238 (1/1987); 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 KÖNIG, 3. Aufl. 2014, § 163 AO Rz. 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 Steuer-

bilanz 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; WITTING, Steuerneutralität und Bilanzrichtlinien-Gesetz, Diss., Regensburg 1988; HÄGER, 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 Handelsbilanzrechts 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; KÖHRLER, 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; SENF, Grundsätzliches über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *DStBl.* 1938, 763; SENF, 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 Aktien-

rechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StBj. 1969/70, 259; KLUGE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, StuW 1970, 685; MAABEN, 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; SAELZLE, 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, StBj. 1979/80, 121; TANZER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, DStJG 7 (1984), 55; DZIADKOWSKI, Die steuergesetzliche „Verankerung“ der „umgekehrten Maßgeblichkeit“ im Rahmen der Bilanzrechtsreform, BB 1986, 329; MATHIAK, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, StBj. 1986/87, 79; SCHULZE-ÖSTERLOH, 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, FS 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-ÖSTERLOH, 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 des 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-ÖSTERLOH, 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. WASSERMEYER, 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; SIEGEL, 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 authoritativeness and reverse authoritativeness principle, 5 European Accounting Review (1996), Supplement, 963; MATHIAK, Unmaßgeblichkeit von kodifiziertem Handelsrechnungslegungsrecht für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung?, in BUDDE (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS 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 Maßgeblichkeits- 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; KUBMAUL/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; BERTL, Sonderbetriebsvermögen und Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 151; EGGER, Durchbrechung der Maßgeblichkeit, in BERTL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 169; HIRSCHLER, Maßgeblichkeitsprinzip und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, in BERTL 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 BERTL ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 73; ZORN, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTL 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 Bi-

lanzrechtsmodernisierungsgesetzes, 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 HOCHSCHULLEHRER 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, Steuerliche 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, FS 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 – Neukonkurrierung 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, FS 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; KUBMAUL/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; KUBMAUL/GRÄ-

BE, 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; U. 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.), FS 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, FS 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, Teilhaberthese 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; VELTE, Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips – Das Ende eines deutschen Sonderwegs?, Ubg 2015, 265; SCHEFFLER, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl. I 2010, 239; BMF v. 22.6.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, 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. Einordnung des Abs. 1

1. Historische Einordnung 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; KNOBBE-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, FS 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; VELTE, Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips, Ubg 2015, 265. Siehe auch oben Schrifttum zu mehreren Einzelfragen des § 5 Abs. 1 und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

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 ergänzend 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, DSzZ 1979, 63; POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 28; Velte, Ubg 2015, 265 (271).

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. ESt. 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 EStÄG 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. ESt. Anm. 30) knüpften nicht mehr an die tatsächliche Buchführung, sondern an die Buchführungspflicht der Kaufleute (vgl. KUHN, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 1923, § 33 Rz. 3 III b) und im EStG 1925 in § 13 alternativ an tatsäch-

liche 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, im Sinne 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 im Sinne 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; RFH v. 11.2.1930, RStBl. 1930, 153; RFH 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], beschränkt 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 Wirtschaftsgüter einerschwammen“).

ESTG 1934: Das EStG 1934 (s. Dok. ESt. 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 (RGL. 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 (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 eine 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 RL (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 RL 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 RL 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 aufgekommen 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 gewstrechtl. 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.

BTDrucks. 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, StbJb. 1986/87, 79 (91 f.); DÖLLERER, BB 1987, Beilage 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 (PEAHL, Die Maßgeblichkeit, 1999, 110). Dies war nicht im Sinne der BReg. (BTDrucks. 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 (BTDrucks. 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.“ (BTDrucks. 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 befriedigenden Wirkung der Formulierung aufgekommen waren (MATHIAK, DStR 1988, 274) wurde der Formulierungsvorschlag im Gesetzgebungsverfahren auf Empfehlung des Rechtsausschusses aus dem Entwurf für ein StReformG 1990 zurückgestellt (BTDrucks. 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 Steuerreformgesetz 1990 s. SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (153).

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

DMBilG: § 52 Abs. 2 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBilG) 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 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 erweiterte Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumszusagen (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 Maß-

geblichkeitsgrundsatzes dar, etwa die durch das StEntlG 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 StEntlG 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 Gewinnermittlung durch Reduzierung von Wahlrechten, BTDrucks. 16/10067, 35 f.) 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 (172 f.).

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 Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer 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 steuernerneutral auszugestalten (Maxime der Steuernerneutralität).

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“; Rechtsausschuss 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); Antwort 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; DÖRFELER/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, DStZ 2011, 507; KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Ubg 2011, 178; KAHLE/GÜNTER, StuW 2012, 43 (45); KIRSCH, DStZ 2008, 561 (564); LANGE/MÜLLER, Stbg 2013, 272 (274); KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 (1283); MEURER, FR 2009, 117 (120); RICHTER/WELLING, FR 2009, 120 (122); MARX, BB 2011, 1003; STOBBE, DStR 2008, 2432 („Auch die Frage, wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz auszulegen ist, wird wieder diskutiert werden müssen“); THEILE, DStR 2009, 2384; THEILE/HARTMANN, DStR 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.); VELTE, Ubg 2015, 265, 279; WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148), „nach dem vorgeschlagenen Entwurf werden Handels- und Steuerbilanz weiter auseinanderdriften“; WEHRHEIM/FROSS, StuW 2010, 195; WICHMANN/KEMCKE, DStZ 2012, 514 (515).

Einstweilen frei.

156–159

2. Systematische Einordnung 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; MARETTEK, 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.), FS 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 KLEIN/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, FS 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 Jahresabschlussstellung 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, FS 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, FS 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, FS 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, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 105; SÖFFING, Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in FÖRSCHLE (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 635; P. SCHMIDT, Wie maßgeblich bleibt die Maßgeblichkeit? in BAETGE (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung,

FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 901; SCHREIBER, Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in BUDDÉ/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS 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, FS 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, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 631; STROBL-HAARMANN, Zur Notwendigkeit eines einheitlichen europäischen Bilanzrechts, in BREUNINGER (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, FS 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 zukunftsfruchtige 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, FS 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 Rechnungslegung, *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 and 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, FS 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; U. 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, FS 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.), FS 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 KIESEWETER/NIEMANN (Hrsg.), *Accounting, Taxation and Corporate Governance*, FS 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 trägt 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; HILLER/BASCHNAGEL/EICHHOLZ, Reformbedarf des Maßgeblichkeits-

prinzips – Quo vadis, Maßgeblichkeit?, *StuB* 2016, 694; WEBER-GRELLET, Entwicklungstendenzen und Zukunftsperspektive des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, *DB* 2016, 1279; U. PRINZ, Differenziertes Maßgeblichkeitsverständnis im Steuerbilanzrecht, *StuB* 2017, 689. Siehe auch Schrifttum vor Anm. 150.

a) Rechtfertigung der Vorschrift

aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz

160

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 Rz. 141 (1/1998); SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 125; SCHÜTZ, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG eine 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 entgegeng gehalten 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-/Teilhaberthese: 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 Teilnehmungsmodelle Ausdruck finden und mit ihm auch unterschiedliche Ausprägungen der Maßgeblichkeit verbunden werden könnten. Die Bezeichnung Gleichstellungstheorie 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 Teilhhaberthese verfassungsrechtl. in der Eigentumsgewährleistung 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 Teilhhaberthese 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 Teilhhaberthese in Frage gestellt.

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

(2) Einheit der Rechtsordnung

161

Schrifttum: ENGISCH, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935; ECKHARDT, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, 77; BALDUS, Die Einheit der Rechtsordnung. Bedeutungen einer juristischen Formel in der Rechtstheorie, 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 StRcht 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); STAHLSCHEIDT, DStZ 2000, 415 (417); UELNER, StuB 1999, 84 (87).

Das StRcht 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 Rz. 94 (3/2016); 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.

163 **(4) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe**

Als Argument für die Maßgeblichkeit wird auch deren gesetzgebungsleitende Maßstabsfunktion 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 Krawitz, 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 Lenkungs Zwecken 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.); STAHL-SCHMIDT, 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 Darstellung 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 strechtl. Gewinnermittlung wird bis heute von Teilen des Schrifttums verbunden mit einer der

Maßgeblichkeit zugeschrieben Schutzfunktion zugunsten des Fiskus und der Minderheitsgesellschafter.

BÖCKING/GROS, DSrR 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, StJb. 2002/03, 229 (235); DRESCHER, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 77; EULER, StuW 1998, 15 (19 f.), „konfliktausgleichende Wirkung“; HAAG, DSrR 2010, 2320 (2321); KLUGE, StuW 1970, Sp. 685 (697); MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 380 (4/1993); MELLWIG, BB 1983, 1613 (1620); PAULICK, FS Reinhardt, 1972, 275 (282); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 142 (1/1998); 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 zutr. 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 entfeilt 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 Regelfolgung 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 stellten 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, StJb. 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.); KAHLER/GÜNTNER, StuW 2012, 43 (52); LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 81; MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 380 (4/1993); 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); STAHLSCHEIDT, 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. aufzeigend: 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 handels- 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 Unternehm-

men 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, StuW 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, StuB 1999, 195 (196); SIEGEL in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 301 (319); SIEGEL, ZSteu. 2011, 247 (250); STECK, StuB 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, StuB 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, StuW 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 Gestaltunspielräume 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, StuW 1984, 1 (4); FACHINSTITUT DES DEUTSCHEN STEUERBERATERVERBANDS E.V., Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, 1991, 10; HENNRICHS, StuW 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 Steu-

erbilanz sind inkompatibel“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 89 (3/2016); WEBER-GRELLET, ZRP 2008, 146 (148), „Fiskus braucht keine Informationen (...) ihn interessiert allein eine angemessene Besteuerung“; wohl auch WENDT, FS Kirchhof 2013, 1961 (1962), „überprüfbare 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; VELTE, Ubg 2015, 265 (280).

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 selbstständig.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057 (1060); ECKHOFF in ROTH, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (18); HILLER/BASCHNAGEL/EICHHOLZ, StuB 2016, 694 (698); KIRSCH, DStZ 2008, 561 (568); LAUTH, DStR 2000, 1365 (1366); U. PRINZ, DB 2010, 2069 (2074); U. PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (143); U. PRINZ, StuB 2017, 689; 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); Scheffler, Der Konzern, 2016, 482 (489); SCHNEIDER, FS Krawitz, 2010, 705 (714); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (600); STECK, StuB 2002, 487 (489); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 (289); WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700; WEBER-GRELLET, DB 2016, 1279.

Weiter seien durch das BilMoG insbes. Kleingewerbetreibende von den handelsrechtl. Buchführungspflichten befreit worden, mit der Folge, dass sich die Vorzüge 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 Maßgeblichkeitsgrundsatz an sich ermöglichte kostengünstige Einheitsbilanz aufstellen könnten (STOBBE, 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]).

169 (4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit

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 BERTEL 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.

U. PRINZ, DSjG 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.

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

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 zutr. zu informieren, nicht erfüllen konnte und auch der von ihr zu bestimmende Maßstab für die Ausschüttungsbemessung verfälscht wurde.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 152 (153); Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer 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); HENNRICHS, Ubg 2009, 533; HENSCH, 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 Erg. 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 stellen 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“.

172 cc) Stellungnahme

Die Kritik des Schrifttums an der Maßgeblichkeit in ihrer gegenwärtigen gesetzlichen Ausgestaltung ist nicht überzeugend, soweit sie sich isoliert für die formale 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 Erg. beide Systeme mit Interesseneinflüssen vermengen.

Die wirkliche Bedeutung der Maßgeblichkeit lässt sich demgegenüber erst nach Offenlegung der beteiligten Interessen ermessen. 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 internatio-

nalen 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 Handelsbilanzrecht 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.), *FS 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; ERERLE/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*, 2. Aufl. 2014, 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 gewinn-

abhängige Ansprüche gewähren, verbreiteten Einheitsbilanzklauseln hin, mit denen einerseits Transaktions- und Verwaltungskosten gespart, aber auch Bilanzierungsspielräume eingeengt 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 unauwechliche 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 Nicht-KapGes.); 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 mehr als die Hälfte aller Einzelunternehmer nach dem durch das BilMoG eingeführten § 241a HGB von der handelsrechtl. Buchführungspflicht befreit.

Nach der Umsatzsteuerstatistik 2015 fallen mehr als 4/5 der deutschen Einzelunternehmen mit einem Umsatz von mehr als 17500 € in die Umsatzgrößenklasse bis 500000 € (Statistisches Bundesamt, Umsatzsteuerstatistik (Vorankmeldungen) 2015 v. 17.2.2017, 38). Nach der Gewerbesteuerstatistik 2013 liegt der Gewerbeertrag bei mehr als der Hälfte aller gewerblichen Einzelunternehmen in der Gewinngrößenklasse bis 50000 € (STATISTISCHES BUNDESAMT, Finanzen und Steuern, GewSt. 2013 v. 1.12.2017, 19).

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.

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

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 (632 f.).

d) Reformvorschläge

175

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 Normkritik, 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 Überschußrechnung – 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 Einnahmenüberschußrechnung: 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-Überschussrechnung – Wer gewinnt, wer verliert?, ZfB 2006, 231; SIGLOCH, Einnahmen-Überschussrechnung als Regelkonzept der steuerlichen Gewinnermittlung – Königsweg oder Holzweg?, in WEHRHEIM/HEURUNG (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS 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, DStJG 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, Einnah-

men-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 Gewinnermittlungsrechts

176 (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 Zahlungszu- 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 zutr. 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 Vermögensver-

gleich. 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 Erg. auf die Übereinstimmung mit der zahlungsstromorientierten Einnahmenüberschussrechnung. Diese Übereinstimmung im Erg. 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.

FRITZ-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; PLASSCHERT, Further Thoughts on the „European Union Company Income Tax“ and its First Cousins, ET 2002, 336; 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; 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; CZAKERT, Europäische Steuerbilanz?, StbJb. 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; ANDERSSON, An optional and

competitive CCCTB – a comprehensive approach to reach the Lisbon objectives –, in SCHÖN/SCHREIBER/SPENGLER (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 94; 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/SPENGLER (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/SPENGLER (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 85; RAUTENSTRAUCH, Die gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB) als Vorbild für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht in Deutschland?, FR 2009, 114; FÖRSTER/KRAUB, Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), IStR 2011, 607; HERZIG, Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS 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-Richtlinienvorschlag 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; 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; U. PRINZ, Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Battersicht, StuB 2011, 461; 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; 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, Wege zu mehr Konvergenz in der Unternehmensbesteuerung, ISR 2012, 17; RÖDER, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary 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; 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; OESTREICHER/SCHNEFFLER/SPENGLER/FINKE/HECKEMEYER/KIMPEL/KÖSTLER/VOMDAMME, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland, StuW 2014, 326; EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Diss., Köln 2015; EVERS/KÖSTLER/MEIER/NICOLAY/SCHNEFFLER/SPENGLER,

Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, *StuW* 2015, 359; BENZ/BÖHMER, Die Richtlinienvorschlüsse der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, *DB* 2016, 2800; ANZINGER, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, in KUBE/REIMER, Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123; JAKOB/FEHLING, Harmonisierung 2.0 – Überblick über die wesentlichen Neuerungen im GKB-Richtlinienentwurf, *ISR* 2017, 290; KÖSZEGHY, Corporate Tax Harmonization: C(C)CTB 2.0?, in HASLEHNER/KOFER/RUST, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, *Alphen* 2017, 305; ROSE, Zinsbereinigte EU-Körperschaftsteuer – Kritische Würdigung eines innovativen Vorschlags der EU-Kommission zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, *StuW* 2017, 217; SCHEFFLER/KÖSTLER, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der wesentlichen Gewinnermittlung, *ifst-Schrift* 518, Berlin 2017; VELTE/MOCK, EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016, *StuW* 2017, 126; SPENGLER/STUTZENBERGER, Widersprüche zwischen Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), länderbezogenem Berichtswesen (CbCR) und Wiederaufnahme einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GK(K)B), *ISr* 2018, 37.

(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)

180

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

Der Vorentwurf wurde nicht weiterverfolgt.

(2) Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB)

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 der Entwürfe von 2011 und 2016:

► *Vorüberlegungen*: Ausgehend von der Entscheidung für eine konsolidierte 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 RL 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, 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“ (AG GKKB), 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.

► *IAS/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“ (AG 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, *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 einer GKKB (2011)*: 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 ersten 2011 vorgelegten Richtlinienentwurf ein Gesetzgebungsverfahren.

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

► *Entwurf einer GKB und einer GKKB (2016)*: Das dreifache Ziel einer Harmonisierung der KStBemessungsgrundlage in der Europäischen Union, der Einigung auf Konsolidierungsmethoden und auf einen Aufteilungsmechanismus überforderte sowohl die nationalen als auch die europäischen Konsensbildungsmechanismen. Der Richtlinienvorschlag von 2011 erwies sich selbst für einen kleineren Kreis der verstärkten Zusammenarbeit als zu komplex, um die notwendige Einstimmigkeit zu erlangen (JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [291]). Die Kommission kündigte daher bereits 2015 einen Neustart der Initiative an,

Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und an den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU – fünf Aktions-schwerpunkte, *COM*(2015) 302.

dem 2016 ein in zwei Richtlinien aufgespaltener neuer Vorschlag folgte, der den Richtlinienentwurf von 2011 ablöste. Der erste Gesetzgebungsvorschlag sieht vor, das Regelungsziel einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften in eine selbständige RL auszugliedern. Der zweite Richtlinienvorschlag umfasst die weitergehenden Konsolidierungs- und Aufteilungsmechanismen. Diese Aufteilung soll einen abgestuften Einigungs- und Einführungsprozess ermöglichen.

Vorschlag der Europäischen Kommission v. 25.10.2016 für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, *COM*(2016) 685; Vorschlag der Europäischen Kommission v. 25.10.2016 für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, *COM*(2016) 683; JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 (291).

Die Struktur und die Grundkonzeption des Richtlinienvorschlages von 2011 wurde in den beiden Richtlinien von 2016 fortgeführt. Beide Richtlinienvorschlüsse von 2016 berücksichtigen die Erkenntnisse der rechtspolitischen und wissenschaftlichen Diskussion sowie die, insbes. durch die zwischen EU, OECD und G 20 abgestimmten Maßnahmen zur Bekämpfung grenzüberschreitender Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS), geänderten internationalen Rahmenbedingungen (zum Einfluss des BEPS-Projekts auf den Richtlinienvorschlag 2016: KÖSZEGHY in HASLEHNER/KOFLER/RUST, *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, 2017, 305 [309 ff.]). Sie bilden insofern keinen Neuanfang, sondern eine Weiterentwicklung der ersten RL von 2011 (ähnlich JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [291]; VELTE/MOCK, *StuW* 2016, 126 [127]).

Ausgestaltung:

► *Optionalität*: Der Richtlinienvorschlag von 2011 sah ergänzend zu fortgeltenden nationalen Einkünfteermittlungsregeln für die vom Anwendungsbereich erfassten Stöpl. alternativ wählbare unionseinheitliche Gewinnermittlungsregeln vor, die eigenständig und unabhängig von nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards angewandt und ausgelegt werden sollen. Diese in Art. 6 GKB-RL-E 2011 geregelte Optionalität war im Schrifttum kritisiert worden, weil sie einerseits weitere Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet und zum anderen den angestrebten Vereinfachungseffekt konterkariert hätte.

Zu den Vor- und Nachteilen der Optionalität: ANDERSSON in SCHÖN/SCHREIBER/SPEN-
GEL, *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, 2008, 94 (96 f.); CZAKERT, *BFuP* 2008, 433 [437]; HEY, *CCCTB-Optionality* in LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER, *Common consolidated corporate tax base*, 2008, 93 (102 ff.); MÜLLER-GATERMANN/MÖHLENBROCK/FEHLING, *Wege zu mehr Konvergenz in der Unternehmensbesteuerung*, *ISR* 2012, 17 (22).

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c iVm. Abs. 3 GKB-RL-E 2016 beschränkt dieses Wahlrecht auf Unternehmen mit einem konsolidierten Gruppenumsatz von weniger als 750 Mio. €. Diese Schwelle entspricht den Größenkriterien für das nach BEPS-Aktionspunkt 13 vorgesehene und in der RL (EU) 2016/881 v. 25.6.2016 (*ABl. EU* 2016 Nr. L 146, 8) sowie § 138a AO umgesetzte Gebot, in multinationalen Unternehmensgruppen einen länderbezogenen Bericht in die Verrechnungspreisdokumentation aufzunehmen (*Country-by-Country reporting*). Diese größenabhängige Einschränkung des Wahlrechts verfehlt den Vereinfachungszweck für die Masse der kleineren Unternehmen, denen zu einer vergleichenden Steuerbelastungsrechnung geraten werden müsste. Wie sich aus Erwägungsgrund 5 GKB-RL-E 2016 ergibt, sollen mit dieser Einschränkung nur Gestaltungen unterbunden werden. Um die Verwaltungskosten für die Unternehmen zu senken, könnte der nationale Gesetzgeber aber die GKB überschießend verpflichtend umsetzen (ähnlich JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [292]).

► *Anwendungsbereich*: Der Anwendungsbereich der RL ist auf bestimmte Rechtsformen und die KSt begrenzt (Art. 2 Abs. 1 iVm. Anhang I und II GKB-RL-E 2016). Das schließt aber eine nationale Erweiterung der Geltung nicht aus.

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

► *Gewinnermittlungssystem*: Ausgangspunkt der Gewinnermittlung bildet nicht der BV-Vergleich, sondern die GuV (Art. 7 GKB-RL-E 2016 = Art. 10 GKB-RL-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.

EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 99; EVERS/KÖSTLER/MEIER/NICOLAY/SCHEFFLER/SPENGLER, *StuW* 2015, 359 (362 f.); SCHEFFLER/KÖSTLER, *ifst-Schrift* 518 (2017), 33 f. 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*, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 61; HERZIG, *DB* 2011, 2053 (2054); U. PRINZ, *StuB* 2011, 461 (462 f.); VELTE/MOCK, *StuW* 2017, 126 (137 f.).

► *Die Periodenzuordnung* der Erträge und Aufwendungen folgt grds. dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip (Art. 6, 15, 16 GKB-RL-E 2016), die durch Regelungen über Verträge mit langer Laufzeit (Art. 22 GKB-RL-E 2016: Realisation entsprechend Grad der Fertigstellung), Rückstellungen (Art. 23 GKB-RL-E 2016: wirtschaftlich verursacht und rechtlich entstanden, Ansammlung, Abzinsung), Pensionsrückstellungen (Art. 24 GKB-RL-E 2016: Mitgliedstaatenausgestaltung; Art. 26 GKB-RL-E 2011: Versicherungsmathematisch zutreffender Wert), Uneinbringliche Forderungen (Art. 25 GKB-RL-E 2016), Sicherungsgeschäfte (Art. 26 GKB-RL-E 2016), Vorräte und unfertige Erzeugnisse (Art. 27 GKB-RL-E 2016) konkretisiert werden.

Zum Gewinnermittlungskonzept des Richtlinienvorschlags: EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 95 ff.; FÖRSTER/KRAUB, *ISr* 2011, 607 (608 ff.); HERZIG/KUHR, *StuW* 2011, 305 (309 ff.); HERZIG, *DB* 2012, 1 (2); KAHL/DAHLKE, *StuB* 2011, 453 (456); LENZ/RAUTENSTRAUCH, *DB* 2011, 726 (727); SCHEFFLER/KREBS, *DStR-Beihefte* 2011, 13 (14-28); VELTE/MOCK, *StuW* 2017, 126; krit. MARX, *DStZ* 2011, 547 (550).

► *Forschung und Entwicklung-Förderung, Zinsschranke, fiktiver Eigenkapitalabzug und grenzüberschreitender Verlustabzug*: Der neue Richtlinienvorschlag einer GKB von 2016 enthält zwei wirtschaftspolitische Lenkungsinstrumente und eine typisierende Missbrauchsregelung, die den Abzug von Zinsaufwendungen begrenzt. Art. 9 Abs. 3 GKB-RL-E 2016 sieht einen erhöhten Abzug von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE) vor. Aufwendungen, die nicht körperliche WG betreffen, könnten danach im Regelfall bis 20 Mio. € zu 150 % und darüber hinaus zu 125 % geltend gemacht werden. Für neugegründete Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten und weniger als 10 Mio. € Umsatz und/oder Bilanzsumme kann sich der Abzug auf 200 % erhöhen (zutr. krit. JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [293]). Während Art. 13 GKB-RL-E 2016 vergleichbar der deutschen Zinsschranke, den Abzug von Zinsaufwendungen beschränkt, sieht Art. 11 GKB-RL-E 2016 einen Abzug für Wachstum und Investitionen (*Allowance for growth and Investment*, „AGI“) vor. Dieser Freibetrag knüpft an Veränderungen des Eigenkapitals an und fördert die Zuführung, nicht den Bestand an Eigenkapital (zur Ausgestaltung ROSE, *StuW* 2017, 217 [223]). Das kann in Verlustsituationen zu Mehrbelastungen führen (zutr. JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [295]; mit weiterreichenden Änderungsvorschlägen: ROSE, *StuW* 2017, 217 [225 ff.]). Schließlich sieht Art. 42 GKB-RL-E 2016 einen Mechanismus für einen temporären grenzüberschreitenden Verlustabzug vor, der in dem Mitgliedstaat, in dem er geltend gemacht wird, binnen fünf Jahren durch Hinzurechnungen ausgeglichen oder nachversteuert werden muss. Ungeklärt ist das Verhältnis dieser Regelung zu bestehenden nationalen Gruppenbesteuerungsregeln (JAKOB/FEHLING, *ISR* 2017, 290 [296]).

Kritik: Der begrenzte Anwendungsbereich der GKKB und das auch im 2. 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 HENNRICH in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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“; VELTE/MOCK, *StuW* 2017, 126 [139]). 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 (ANZINGER in KUBE/REIMER, *HFSt.* 6 [2017], 123 [134 ff.]), 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 mögliche 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

182 (1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)

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).

183 (2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)

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 RL 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, 54f., 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.); U. PRINZ, DStJG 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, FS 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 beigefügte 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 fördern 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.); KAHLÉ/GÜNTER, StuW 2012, 43 (52 f.); DZIADKOWSKI, IStR 2011, 917 (919).

Deshalb bildet die Bilanzordnung einen ernstzunehmenden 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 Bilanzrechts187 **(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht**

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; KOSTOL, Bilanzreform und Einheitsbilanz, 1949, 186 ff.; KOSTOL, 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 Bilanz-

steller 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 (310f.); SPRITZ, 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 BERTL *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

(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 190

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 (Seite 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.

(2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards 191

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 ua. 2009.

Aufsätze: MAYER-WEGELIN, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung – Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; BIPPUS, US-amerikanische Grundsätze der Rechnungslegung von Unternehmen und die Maßgeblichkeit im deutschen Bilanzrecht – keine unvereinbaren Bilanzierungsphilosophien, DStZ 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 zeitgemäße Betrachtung, BB 1999, 148; OESTREICHER/SPENGL, International Accounting Standards, Maßgeblichkeit und Besteuerung, DB 1999, 593; OESTREICHER/SPENGL, 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, FS 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/SPENGL, 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; SPENGL, 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 SEGEL/SCHNEELOCH/SCHRAMM/KIRCHHOF (Hrsg.), Steuertheorie, Politikberatung und Steuerpraxis, FS 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/DREISBACH/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; SPENGL, 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 Hochschullehrer 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); KÖHRLE, 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 fortentwickelnden Dogmatik der IAS/IFRS hin. Die aufgezeigten Schwierigkeiten, eine zeitlich nachlaufende hoheitliche Auslegung durch die Gerichte mit den zeitlich vorlaufenden Interpretationen der Auslegungs-Komitees 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, 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 Ausschüttungsbemessungsfunktion 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 BERTEL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrecht-

lichen 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); KAHLÉ/GÜNTER, *StuW* 2012, 43 (dagegen noch gemeinsame Zwecke erkennend KAHLÉ, *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 Erg. 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/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung*, 2004, 19; EICHORN, *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); KAHLÉ, *WPg* 2002, 178 (188); KAHLÉ, *IRZ* 2006, 87 (89); KIRSCH, *DStZ* 2007, 514 (522); KIRSCH, *DStR* 2006, 1198 (1199); KIRSCH, *DStZ* 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/SPENGL, *DB* 1999, 1513 (1514 f.); OESTREICHER/SPENGL, *DB* 1999, 593 (594); OESTREICHER/SPENGL, *RIW* 2001, 889 (893 f.); OESTREICHER/SPENGL, *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, *DStR* 2005, 1351 (1355); SELCHERT, *FS Fischer*, 1999, 913 (921); SPENGL, *IStR* 2003, 29 (30, 35 f.); SPENGL, *FR* 2009, 101 (107); SPENGL, *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 unterscheidet. 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 BERTL 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, DStR 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 zutr. entgegnet worden, dass zumindest 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, DStR 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 entgegen, 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, DStJG 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.

e) Rechtsentwicklung im Ausland

193

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; ELIFSEN, 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 Accounting 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; KADEL, Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht, IStR 2001, 419; LISCHER/MÄRKL, 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, Gedenschrift 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, Gedenschrift 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 Rechnungs-

legung auf die Gewinnsteuer, ST 2011, 234; SCHÜLE, Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuernneutral 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; HIRSCHLER, Einheitsbilanz: Implikationen für das Steuerrecht, RWZ 2015, 210 (212); LINDBAUER, Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, RWZ 2015, 215; STARINGER, Bilanzrechtsreform und Einheitsbilanz, in BERTL/EBERHARTINGER/EGGER/KALSS/LANG/NOWOTNY/RIEGLER/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Reform der Rechnungslegung in Österreich, Wien 2015, 121; ESSERS, Accounting and Taxation: Netherlands, in GRANDINETTI (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 151; GRANDINETTI, Accounting and Taxation: Italy, in GRANDINETTI (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 125; JAMES, Accounting and Taxation: UK, in GRANDINETTI (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 203 (205); JAUNE, Accounting and Taxation: France, in GRANDINETTI (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 101; MORENO, Accounting and Taxation: Spain, in GRANDINETTI (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 183 (187); SOPP/RICHTER/MEYERING, Felix Austria und seine Maßgeblichkeit – Was Deutschland hinsichtlich der Zukunft der Maßgeblichkeit von Österreich lernen kann, StuW 2017, 234.

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.

JAUNE in GRANDINETTI, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 101 (103); KAHLE/SCHULZ, FR 2012, 741 (742ff.); 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; GRANDINETTI in GRANDINETTI, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 125 (126); im deutschsprachigen Schrifttum wird dies als strenges Maßgeblichkeitsprinzip beschrieben, LOBIS in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Ame-

rika und Asien, ITALIEN Rz. 32, 35 (109. Lfg. 2016); 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 Periodengrenzung nach den kaufmännischen Bilanzierungsgrundsätzen vorzunehmen ist,

„De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtning 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 in GRANDINETTI, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 151 (151 f.); 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, DStJG 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 v. 22.3.2005, 06/0104/9-IV/6/00, Rz. 433: „Maßgeblich ist der konkrete Ansatz in der UGB-Bilanz, soweit nicht zwingende Vorschriften des EStG 1988 entgegenstehen“; HIRSCHLER, Einheitsbilanz: Implikationen für das Steuerrecht, RWZ 2015, 210 (212); TANZER in BERTL 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).

dafür aber aus den Vorschriften der §§ 4–14 öEStG ein eigenständiges System des Bilanzsteuerrechts entwickelt, dessen Reichweite und wie der verbleibende Anwendungsbereich der unternehmensrechtlichen GoB umstritten ist.

öVwGH v. 27.9.2000 – 96/14/0141; öVwGH v. 28.3.2000 – 94/14/0165; zum Meinungsstand: SOPP/RICHTER/MEYER, StuW 2017, 234 (236); STARINGER in BERTL ua., Reform der Rechnungslegung in Österreich, 2015, 121 (125).

Nach Vorschlägen des österreichischen Rechnungslegungs- und Prüfungsausschusses (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) und einer Reform der handelsrechtl. Rechnungslegung durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (öBGBI. I 2015, 22) überwog in Österreich zuletzt das rechtspolitische Ziel einer einheitlichen Bilanz für handels- und strechtl. Zwecke

ACHATZ, GS Gassner, 2005, 81; öBMF, Bericht der Steuerreformkommission 2014, 2015, 15 f.; öBREG., Regierungsprogramm 2017 – 2022, 2017, 126; HIRSCHLER, RWZ 2015, 210 (214); MAYR, DSStJG 34 (2011), 327 (335); RUPPE, GS Gassner, 2005, 1 (15); STARINGER in BERTL ua., Reform der Rechnungslegung in Österreich, 2015, 121 (128 ff.).

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

TRITZ, 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.

HELLWEGE in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, SPANIEN Rz. 103 (104. Lfg. 2015); KAISER, Steuerliche Gewinnermittlung in Spanien und Deutschland, 2008, 68 ff.; MORENO in GRANDINETTI, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 183 (187); 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.

ALTMANN in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, GROSSBRITANNIEN Rz. 50 (110. Lfg. 2017); JAMES in GRANDINETTI, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 203 (205); 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/MÄRKEL, 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 im Sinne 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 Herzig, 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; MAYWALD/MIETHE in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, USA Rz. 68 (113. Lfg. 2017); KAHLE, *StuW* 1997, 323. Zur vereinfachten Gewinnermittlung (cash accounting) in den USA: TRINKS/TRINKS, *ISr* 2012, 201; WILLIS in GRANDINETTI, *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach*, Alphen 2016, 215 (219).

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); LON AREVIC, Die Steuern der Republik Kroatien, 2008, F. 17; VAN EYSINGA in GRANDINETTI, *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach*, 2016, 141 (143); 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, Portugal, 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 Rz. 70 (112. Lfg. 2017); SIGLOCH, *BFuP* 2000, 157 (165), zur Entwicklungsgeschichte in Belgien; TRAVERSA/PEETERS in GRANDINETTI (Hrsg.), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach*, 2016, 67 (69); 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; AGUIAR/TORMENTA in GRANDINETTI, *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach*, 2016, 163 (167); KRISTOFFERSSON/STRÖMBERG in MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, SCHWEDEN Rz. 224 (112. Lfg. 2017); 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-)RL 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 aufgegeben (NOBES/SCHWENCKE, *European Accounting Review* 15 [2006], 63; EILIFSEN, *European Accounting Review* 5 [1996], Supp. 1, 835).

Einstweilen frei.

194

195 3. Geltungsbereich des Abs. 1

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 übergehenden 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 Rz. R 66, 70 (6/2008); SCHIEBL in WIDMANN/MAYER, § 11 UmwStG Rz. 27 (7/2012); FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 780 (1/2017); aA, „Das UmwStG 2006 hat sich von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (...) vollständig gelöst“, NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 195 (10/2016).

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 – IV C 2 - S 1978, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 03.10, 11.05; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; BFH v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2b; BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 3 UmwStG Rz. 64; BRINKHAUS/GRABBE in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 3 UmwStG Rz. 73; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, Vor §§ 3-9 UmwStG Rz. 8; BÄRWALDT in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 11 UmwStG Rz. 34; RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 11 UmwStG Rz. 153; SCHIEBL in WIDMANN/MAYER, § 11 UmwStG Rz. 14.33 (7/2012); SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 11 UmwStG Rz. 49; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rz. 173a; MENNER in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 20 UmwStG Rz. 326; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 292; BEHRENS in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 21 UmwStG Rz. 202; RABBACK in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 21 UmwStG Rz. 76; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 21 UmwStG Rz. 63; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rz. 81; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 181; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 195f. (10/2016).

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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 24; zust. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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. 66 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. 66 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 Rz. 40 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 32. Aufl. 2013, § 5 Rz. 2.

Die Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 17.7.2015 (BilRUG, BGBl. I 2015, 1245) sind nach Art. 75 Abs. 1 Satz 1 EGHGB idF des BilRUG erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften

196

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. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2.b; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916, unter II.4; 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 Rz. B 1, B 4 (7/1994); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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).

201–209 Einstweilen frei.

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.), FS 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; DRÜEN, Ausländische Buchführungspflichten und innerstaatliche Wirkung, ISR 2014, 265; HENNRICHS, Zum Wahlrecht gemäß § 4 Abs. 3 EStG bei mitunternehmerischer Beteiligung an einer ausländischen, bilanzierenden Gesellschaft, DStR 2015, 1420; MÜLLER, Das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG, die Goldfingerfälle und die Auslegung des BFH, BB 2015, 2327; SANDLEBEN/HÖRTNAGEL, Zur Frage einer Bilanzierungspflicht aufgrund ausländischen Steuerrechts. Materielle Steuerfolgen im Inland durch ausländisches Steuerrecht?, DStR 2017, 2298; WICHMANN, Fragen zu der Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen und deren Begründung – zugleich Würdigung des BFH-Urteils vom 23.10.1990 – VIII R 142/85, DStZ 2017, 254.

Verwaltungsvorschriften: BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart bei Betrieben gewerblicher Art, BStBl. I 2013, 59; OFD Magdeburg v. 19.2.2013 – S 2706 - 58 - St 217, Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, KSt-Kartei ST § 4 KStG Karte 1.9.

a) Bücher und Abschlüsse

210

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 EStH 2016; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 12, B 13 (7/1994); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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. EigBetrVO; §§ 19, 21 NRW EigVO; §§ 20, 22 Rhld.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saarl 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 AO Rz. 19 (9/2008); GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 11, 19 (9/2008) 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530 Rz. 3; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 6, 7 (10/2012); GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 4 (9/2008).

Verwaltungsvorschriften und (gesellschafts-)vertragliche Vereinbarungen sind keine gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 1 Satz 1.

Vgl. GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 13 (9/2008).

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 600 000 € Umsatzerlöse und 60 000 € 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 vor Inkrafttreten des BilRUG 2015 (Einfügung ‚jeweils‘ in § 241a HGB) 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 (so KERSTING, BB 2008, 790 [791]; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 241a HGB Rz. 2, 3, SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 63 [71]; SCHULZE-OSTERLOH, 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, 37. Aufl. 2016, § 241a HGB Rz. 3: Befreiung erst nach dem ersten Abschlussstichtag; andererseits BALLWIESER in MÜKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 241a HGB Rz. 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 Rz. 16 (9/2008); MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 7; WINKELJOHANN/LEWE in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 238 HGB Rz. 23; aA PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 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 Zbragesellschaften 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 Rz. 18 (9/2008); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 219 [1/1998]).
- ▷ *Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaft und Partenreederei* (§ 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 Rz. 118 mwN [8/2015]).

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/LEWE in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 238 HGB Rz. 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 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59 Rz. 1 aE; BEINERT/KOSTIC in Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Aufl. 2012, § 11 Rz. 52 ff.; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 1 HGB Rz. 27; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 11; KRONAWITTER, KStZ 2010, 217 (218 f.); SCHULTE DE GROOT, ZKF 1995, 271; STAPELFELD/HEYER, DB 2003, 1818; WINKELJOHANN/LEWE in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 238 HGB Rz. 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 Rh.-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 Rz. 11 (10/2012); GALLI, DStR 1998, 263 (266); PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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, 37. Aufl. 2017, § 13 HGB Rz. 3 und § 13d HGB Rz. 5; KOCH in STAUB, 5. Aufl. 2009, § 13 HGB Rz. 25–30 und § 13d HGB Rz. 16–19 mwN und Beispielen: Produktionsstätten, Werkstätten, Waren und Auslieferungslager, Verkaufsstellen, Zahl- und Annahmestellen, Ingenieurbüros von Bauunternehmen; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 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 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 1.1.3.2; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 11 (10/2012); HÜFFER in STAUB, 4. Aufl. 2002, § 238 HGB Rz. 24; KINDLER in MüKo BGB, 7. Aufl. 2018, Bd. 12, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht, Rz. 277; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 9; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 244 (1/1998); BÖCKING/GROS in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 10; anders PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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 Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 13; GROBFELD in STAUDINGER, Int-GesR, 1998, Rz. 362; KOCH in STAUB, 5. Aufl. 2009, § 13d HGB Rz. 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.

(2) Steuerrechtliche Buchführungspflichten

213

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 Rz. 85 (8/2015); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 15 (7/1994).

Originäre steuerliche Buchführungspflichten: Die Vorschrift des § 141 AO erweitert die gesetzlichen Buchführungspflichten im Anwendungsbereich des Abs. 1 für Gewerbetreibende, die unbeschränkt stpfl. sind oder im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rz. 5 [10/2015]) und die nach den Feststellungen des FA für einen Betrieb die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO definierte Umsatzschwelle von 600 000 € im Kj. oder die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO definierte Gewinnschwelle von 60 000 € 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 Rz. 12 (10/2015).

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 Rz. 36 [10/2015]).

cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten

214

Buchführungspflichten nach ausländischem Recht: In der Rspr. ist nicht einheitlich und abschließend geklärt, ob auch ausländ. gesetzliche Vorschriften gesetzlichen Buchführungspflichten iSd. Abs. 1 Satz 1 begründen können.

BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, mit Anm. ANZINGER, NZG 2017, 599 (Rz. 59) hat diese Frage ausdrücklich offen gelassen: „Die vom BFH höchstrichter-

lich noch nicht geklärte Frage, ob sich eine materiell-rechtliche Buchführungspflicht isoliert aus § 140 AO i.V.m. ausländischem Handelsrecht ergeben kann (...), bedarf daher keiner Klärung.“ [weil in der Tatsacheninstanz festgestellt worden war, dass keine Buchführungspflicht besteht]. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57, unter II.5.a, hatte noch ausdrücklich festgestellt, dass § 5 Abs. 1 nicht auf die nach ausländ. Handelsrecht bestehende Verpflichtung zur Führung von Büchern verweist. Demgegenüber hat BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667 (Rz. 6) ohne Begründung eine gesetzliche Buchführungspflicht aus ausländ. gesetzlichen Vorschriften hergeleitet.

Die Verwaltungspraxis leitet aus ausländ. gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungspflicht iSd. § 140 AO ab (BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530 Rz. 3; zust. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7 [10/2012]). Davon zu trennen ist die Frage der Buchführungspflicht nach Abs. 1 (zutr. DRÜEN, ISR 2014, 265 [271]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7a [10/2012]).

Nach uE überzeugender Auffassung im Schrifttum bilden ausländ. gesetzliche Vorschriften keine gesetzlichen Buchführungspflichten iSd. Abs. 1.

BERNÜTZ/KÜPPERS, IStR 2011, 587 (588); DORNHEIM, DSStR 2012, 1581 (1584); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7a (10/2012); DRÜEN, ISR 2014, 265 (271); GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 11 (9/2008); HENNRICHS, DSStR 2015, 1420 (1423 f.); MÜLLER, BB 2015, 2327 (2329); SANDLEBEN/HÖRTNAGEL, DSStR 2017, 2298 (2299).

Das ergibt sich aus deren fehlendem Bezug zu den nach handelsrechtl. GoB zu führenden Büchern (s. Anm. 210). Ein wesentlicher Zweck der Maßgeblichkeit ist die Vermeidung mehrfacher Rechnungslegung nach unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften. Nur dort, wo bereits eine Verpflichtung zur Buchführung nach den (deutschen) handelsrechtl. GoB besteht, soll diese Verpflichtung auch für stl. Zwecke gelten. Eine Buchführungspflicht nach ausländ. gesetzlichen Vorschriften lässt sich nur dann überzeugend begründen, wenn diese ausländ. Vorschriften auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich wären. Das ist nicht der Fall (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.

215 dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten

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, 37. Aufl. 2016, § 1 HGB Rz. 51; GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 28 (9/2008); PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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 Rz. 17; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 23 (10/2012); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 23; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 17; KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 41 AktG Rz. 10; JOSWIG, DStR 1996, 1907 (1908); MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 16; BÖCKING/GROS in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 17; WINKELJOHANN/LEWE in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 238 HGB Rz. 44.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind ab Erlaubniserteilung durch die Aufsichtsbehörde buchführungspflichtig (PÖSCHKE in STAUB, Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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, 37. Aufl. 2017, § 1 HGB Rz. 52; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 14, 15; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 16; BÖCKING/GROS in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477, unter 3.b; BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825, unter 2; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 124 (8/2015); PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 16; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 27 (7/1994).

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 Rz. 47 [10/2015]). 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 Rz. 49 [10/2015]).

c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter 216

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, 37. Aufl. 2017, § 1 HGB Rz. 32). Bei Personenhandelsgesellschaften ist die Gesamthand buchführungspflichtig (GÖRKE in HHSp., § 140 AO Rz. 17 [9/2008]), 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 Rz. 22 [9/2008]). Stiftungen und Vereine sind für ihre Wirtschaftsbetriebe buchführungspflichtig. Bei inländ. Zweigniederlassungen ausl. Unternehmen ist das ausl. Unternehmen Träger der Buchführungspflicht (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 21).

217–229 Einstweilen frei.

230 3. Freiwillige Buchführung

Begriff: Freiwillig führen Stpfl. Bücher und stellen regelmäßig 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 Rz. 28 f. (9/2008): „Ausreichend ist, dass die GoB bei der Buchführung und Jahresabschlusserstellung annähernd erfüllt werden“; missverständlich KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 147 (8/2015): „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 Rz. 116 [8/2015]).

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 Rz. 147 (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 16; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 29 (7/1994); MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 39 (4/1989); Zu den Voraussetzungen der Wahlrechtsausübung s. § 4 Anm. 550. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.

231–239 Einstweilen frei.

240 4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln

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).

241–249 Einstweilen frei.

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; BARKE, Verfassungsrechtliche Grundfragen steuerrechtlicher Bilanzierungswahlrechte als Auslegungsmaßstab für § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG, DStZ 2015, 302.

Schrifttum zu mehreren Einzelfragen und zum Maßgeblichkeitsgrundsatz insgesamt s. vor Anm. 150.

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit)

aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen

(1) Handelsrechtliche GoB

250

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 EStH 2016.

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. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291, unter II.2; BFH v. 6.12.1996 – I B 40/96, BFH/NV 1997, 474; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04 („BIAO“), BStBl. II 2009, 100, unter II.2; BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215, unter II.1; 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 70; HÜFFER in STAUB, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 4; KÖHRLE, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 97; KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 (340); MATHIAK, FS Beisse, 1997, 323 (330); MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 382 (4/1993); 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 handelsrechtl. 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, mit 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, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 113; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 38 (7/1994); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 207 (8/2015); PANNEN, Messtheoretische Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips, 2000, 27; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 321 (1/1998); SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989, 242 (247); SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1991, 284 (285); SCHULZE-OSTERLOH, DSjG 14 (1991), 123 (130); SCHULZE-OSTERLOH, DSStZ 1997, 281 (285); SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 (596); SCHULZE-OSTERLOH, DSrR 2011, 534 (535); WILHELM, StuW 1990, 64 (65); MOXTER, DSStZ 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, DSStZ 1998, 637 (643); ROMBACH, Maßgeblichkeitsprinzip im System, 1988, 308; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405; WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 (103); WEBER-GRELLET, DB 1997, 385; WEBER-GRELLET, BB 1999, 2659; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 (überzeugend 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 ausdrücklich auf diese verwiesen wird (s. Anm. 46; LENZ, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2008, 95 f.).

(2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB

251

Allgemeine Grundsätze: Abs. 1 Satz 1 verweist für alle Stpfl. auf die allgemeinen branchen- und rechtsformunabhängigen handelsrechtl. GoB.

H 5.2 EStH 2016; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954, unter II.1; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 206 (8/2015).

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. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616, unter B.I.1; BFH v. 26.4.2006 – I R 50/04, BStBl. II 2006, 656, unter II.1; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; BFH v. 6.5.2015 – I R 7/14, BFH/NV 2016, 69 Rz. 9; BFH v. 7.9.2016 – I R 23/15, BStBl. II 2017, 472 Rz. 8; FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 (BIAO), EFG 2004, 746, rkr., unter II.1.d; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 207 (8/2015); HENNRICHS, StuW 1999, 139 (141); HÜFFER in STAUB, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 4; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 318 (1/1998).

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,

Vorauslage § 5 Anm. 103 – Stand 4/2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm mwN; HENNRICHS, StuW 1999, 138 (150); STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 81; einschränkend BEISSE, FS Döllner, 1988, 25 (42 f.); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 39, B 40 (7/1994); auch die §§ 264 ff. HGB enthalten einzelne kodifizierte GoB; abgeschwächt gegenüber Vorauslage auch HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 71.

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).

(3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze

252

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 Rz. 207 (8/2015); LEFFSON, GoB, 1982, 21; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 319 (1/1998); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 (1991), 123 (130).

253 (4) „Buchführungs“-grundsätze

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).

254 (5) Überleitung ausländischer GoB

Abs. 1 verweist auf die deutschen handelsrechtl. GoB, nicht auf ausländ. GoB. Deshalb ist für unbeschränkt stpfl. ausländ. Gesellschaften (zB englische Ltd. mit Verwaltungssitz in Deutschland) und die inländ. Betriebsstätte eines beschränkt 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]).

255 bb) Schluss des Wirtschaftsjahres

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 Rz. 160 [8/2015]).

256 cc) Betriebsvermögen

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. 42) 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 Rz. B 32, B 112 (7/1994); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 383 (1/1998); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 72 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 22; WASSERMAYER, DSStjG 14 (1991), 29 (31); WASSERMAYER, DSStjG 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; BFH 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, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 53 mwN; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 7; PLEWKA/SCHMIDT

in LADEMANN, § 5 Rz. 241, 287 [1/1998]). Die von der Rspr. für das StRecht zur Abgrenzung des BV entwickelten Kriterien (s. § 4 Anm. 42) 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. 60). Im Schrifttum vereinzelt beschriebene Unterschiede in den handels- und strechtl. Ermessensspielräumen (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 285 [1/1998]) 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 Rz. 241 [1/1998]). 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 Wahlrechtsausübung. Die Bilanzierung ist vielmehr Ausdruck eines Widmungsaktes, der als Tatbestand in der StBil. zu berücksichtigen ist (zutr. PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 284 [1/1998]). 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 Rz. 288, 299 [1/1998], auch für das Liebhabereivermögen 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; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, unter 2.; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 1371, unter 2.a; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 289 (1/1998); STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 99.

Keine formelle Maßgeblichkeit des Betriebsvermögensausweises: Nach den handelsrechtl. GoB auszuweisendes BV muss auch 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 Rz. 164 mwN [8/2015]).

dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit)

(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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 3, 4).

258 (2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit

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 (s. § 4 Anm. 40). 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.

► *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. „Sachgesetzhlichkeiten“ 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 3, 4; BFH 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, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 113; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 119 (7/1994); 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 Rz. 185a (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 30; GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 147; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 102 (3/2016).

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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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]). Das Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB bildet uE keinen GoB und ist deshalb nicht maßgeblich.

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)

(1) Grundsatz

259

Nach Abs. 1 Satz 1 sind die handelsrechtl. GoB auch für die Bewertung maßgeblich.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 1, 5; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, unter II.2.b dd; BFH 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; BFH 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 Rz. 186 (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 31; DÖLLERER, BB 1987, Beilage 12, 14; DZIADKOWSKI, WPg 1988, 409 (411); FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342 (1343); GRÄBE, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 148; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 326 (8/2010); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 121 (7/1994); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 18, 21; KORT, FR 2001, 53 (57); KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 327 (343); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 5; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 337 (1/1998); ROBISCH, DSrR 1993, 998; SARRAZIN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (146); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 110 (3/2016); WASSERMEYER, DSrJG 14 (1991), 29 (38 f.); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405; WOERNER, BB 1976, 1569 (1570). Vgl. § 6 Anm. 55.

Die Gegenauffassung, nach der Abs. 1 nur die Maßgeblichkeit der GoB für den Ansatz vorschreibt,

HUMMEL, FR 2010, 163 (166 f.); TANZER, DSrJG 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.

(2) Bewertungsvorbehalte nach Abs. 6

260

Abs. 6 stellt klar, dass speziellere strechtl. Vorschriften für die Bewertung widersprechenden GoB vorgehen (s. Anm. 2360).

(3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen

261

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 StRcht, 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 Gesamtaufpreises (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).

262 (4) Bewertungswahlrechte

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; SCHOOR, Teilwertabschreibung und Wertaufholung, NWB 2015, 1865; MEYERING/GRÖNE, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten. Wünschenswerte Reaktivierung der (umgekehrten) Maßgeblichkeit?, DStR 2016, 1696; SCHUMANN, Steuerliche Herstellungskosten – Aufgabe des Vollkostenansatzes durch § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG – neu, DStZ 2016, 660; SCHÜPPEN, Der Große Senat des BFH zum Sanierungserlass – Steuerrechtliche Systematik trifft auf erfolgreiche Interessenvertretung, ZIP 2017, 752; ZWIRNER/ZIMNY, Steuerbilanzpolitik im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen, StuB 2017, 43.

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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 5).
 - **Beispiele:** Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB.
- Demgegenüber führen nach überholter Rspr. zu § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aF 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.
- ▷ *Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten*: Bezogen auf § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB war die Verwaltungspraxis zunächst der Rspr. gefolgt und hatte 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 angenommen.

R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 8.

Diese Verwaltungspraxis war aber vorübergehend außer Kraft gesetzt worden

Fußnote 1 zu R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296; s. § 6 Anm. 490.

und mündete schließlich in der gesetzlichen Neuregelung eines eigenständigen stl. Bewertungswahlrechts in § 6 Abs. 1 Nr. 1b (s. § 6 Anm. 490).

► *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 gebietet

KÜTING/LORSON, DStR 1994, 729 (733); MATHIAK, DStJG 7 (1984), 97 (113); RAUPACH, FS Moxter, 1994, 102 (117)

und nur ausnahmsweise unter Vereinfachungsgesichtspunkten Durchbrechungen zuließe.

HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 (921); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rz. 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 Rz. 102 (3/2016).

► *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:*

▷ *Einbeziehung der allgemeinen Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen in die Herstellungskosten*: Die durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679) eingefügte Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG gewährt ein mit § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB korrespondierendes Wahlrecht (s. § 6 Anm. 490; krit. MEYERING/GRÖNE, DStR 2016, 1696 [1702]; SCHUMANN, DStZ 2016, 660). Sie gilt gem. § 52 Abs. 12 Satz 1 EStG auch für Wj. vor ihrem Inkrafttreten.

▷ *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. 218, § 7 Anm. 253).

▷ *Bewertungsvereinfachung für gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens*: § 6 Abs. 1 Nr. 2a beschränkt 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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. 307).
- ▷ *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. kann danach auf eine handelsrechtl. gebotene Teilwertabschreibung verzichten.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 15.

In der Rspr. zeichnet sich die Anerkennung dieses Wahlrechts ab (BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821 Rz. 20; BFH v. 8.11.2016 – I R 49/15, BStBl. II 2017, 1002 Rz. 16).

Ein Teil des Schrifttums folgt der Verwaltungspraxis mit dem Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 („kann“).

BARKE, DStZ 2015, 302 (310); BRUCKMEIER/ZWIRNER/BUSCH, DStR 2010, 237 (238); ERNSTING, FR 2010, 1067 (1069); DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (390); GEBERT/BLASIUS, FR 2010, 408 (412); EHMKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 561 (4/2017); HERZIG, DStR 2010, 1900 (1902); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917 (919); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 (929); HERZIG, DB 2012, 1343 (1347); KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2266); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 361; MITSCHKE, FR 2010, 214 (218); U. PRINZ, DB 2010, 2069 (2071); SCHINDLER in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 6 Rz. 101; ZWIRNER/KÜNKELE, Ubg 2013, 305; ZWIRNER/ZIMNY, StuB 2017, 43 (50); WERNDL in KSM, § 6 Rz. B 411 (5/2008); so auch noch § 6 Anm. 411.

Ein anderer Teil des Schrifttums betont überzeugend den fehlenden Zweck eines stl. Wahlrechts zur Teilwertabschreibung und den ausdrücklich gegen die Reaktivierung dieses Wahlrechts gerichteten Willen des Gesetzgebers (s. Anm. 155).

ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 (398); ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DB 2009, 2570 (2572); HENNRICHS, GmbHR 2010, 17 (21); HENNRICHS, Ubg 2009, 533 (541); HENNRICHS in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 320; HOFFMANN, StuB 2009, 515; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5

Rz. 331 (8/2010); SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (536); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 26; WEHRHEIM/FROSS, DStR 2010, 1348 (1349f.); im Erg. wohl auch HÜTTEMANN, DStZ 2011, 507 (509); RICHTER, GmbHR 2010, 505 (509).

In der durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) unter dem Vorbehalt der beihilferechtl. Genehmigung durch die EU-Kommission eingefügten Vorschrift des § 3a hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 3 ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung anerkannt. Tritt diese Vorschrift in Kraft (zweifelnd SCHÜPPEN, ZIP 2017, 752 [759]), bleibt die Frage, ob bereits vor ihrem Inkrafttreten ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung bestand.

- ▶ *Kodifizierte GoB-beinflussende 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. 1000). Dieses ursprünglich strechtl. Wahlrecht hat die handelsrechtl. GoB beeinflusst, die dieses Wahlrecht mit übereinstimmenden Voraussetzungen übernommen haben (BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 253 HGB Rz. 47; SCHUBERT/ANDREJEWSKI in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 275; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 253 HGB Rz. 16).
 - ▷ *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 (s. § 6 Anm. 1100). Die Regelung ist erstmals mit UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 in das Gesetz eingefügt und für die handelsrechtl. GoB teilweise rezipiert worden.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 253 HGB Rz. 47; SCHUBERT/ANDREJEWSKI in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 275; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 253 HGB Rz. 16; für Sammelposten von untergeordneter Bedeutung: IDW FN 2017, 848.

ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit)

263

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; GROBE, 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; LEX, Das Eigenkapital der abgeleiteten Steuerbilanz und der E-Bilanz, DStR 2013, 271; HÖNG, Der Debt-Mezzanine-Swap in Handels- und Steuerbilanz, Ubg 2014, 27; LINK/SCHLOTTER, Steuerliche Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, StbJb. 2014/15, 325; GRÜTZNER, Zur Zuordnung von Genussrechtskapital zum Eigenkapital, StuB 2016, 654; HENNRICHS/

SCHLOTTER, Körperschaftsteuerliche Behandlung von Genussrechten – Zugleich kritische Anm. zur Verfügung der OFD NRW vom 12.5.2016, DB 2016 S. 1407 –, DB 2016, 2072; HOFFMANN, Die Genüsse des Genussrechts, StuB 2016, 761; ALTVATER/HÜBNER, Bilanzsteuerliche Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital – das Maßgeblichkeitsprinzip bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2017, 65; ANZINGER, Bilanzierung und Betriebsausgabenabzug bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2018, 64.

Grundsatz: Die handelsrechtl. GoB gelten nach Abs. 1 Satz 1 auch für die Zuordnung der Bilanzposten innerhalb der Bilanzgliederung (Bilanzausweis),

BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686 Rz. 15; OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 – S 2742 - 2016/0009 - St 131, DSr 2016, 1816; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 348, 473 (1/1998); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 79 (3/2016).

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 strechl. 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.

OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 – S 2742 - 2016/0009 - St 131, DSr 2016, 1816; OFD Rhld. v. 14.12.2011, GmbHR 2012, 543; ANZINGER, RdF 2018, 64 (68 f.); BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 (274); GROBE, DSr 2010, 1397 (1398); HENNRICHS/SCHLOTTER, DB 2016, 2072 (2075); HOFFMANN, StuB 2016, 761; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 111 (7/1994); LINK/SCHLOTTER, StbJb. 2014/15, 325 (332, 339).

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. 184) nicht erfüllen, in der StBil. als Fremdkapital ausgewiesen werden müssen,

ALTVATER/HÜBNER, RdF 2017, 65 (67); 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 Einkünfteermittlungsnorm eine außerbilanzielle Korrektur des Einkommens der KapGes. (s. § 8 KStG Anm. 204). 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. 231; ANZINGER, RdF 2018, 64 [69]).

b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (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 (152f.).

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, 182ff.

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 Rz. B 134, B 141 (7/1994); KLUGE, StuW 1970, Sp. 685 (699); LAUSE/SIEVERS, BB 1990, 24 (25); MEINCKE, StuW 1990, 15 (20); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 366, 481 (1/1998); RAUPACH, BFuP 1990, 515 (516ff.); 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, DSStJG 7 (1984), 55 (93); THIEL, DB 1989, 537; WASSERMAYER, DSStJG 14 (1991), 29 (31); WETZEL, Die Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt, 1984, 53.

(2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)

271

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.

BTDrucks. 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 Rz. 194 (8/2015); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 133 (7/1994); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 22; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 377, 483 (1/1998); 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 13, 16, 24.

Ausgehend von dieser Verwaltungspraxis musste der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG idF Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (s. Anm. 262) die einheitliche Wahlrechtsausübung ausdrücklich anordnen.

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 Rz. 202 (8/2015); DÖRFLER/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);

U. PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (155); U. 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); weiter differenzierend BARKE, DStZ 2015, 302 (313).

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 HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, DB 2009, 2570 (2572); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 54; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 399 (400); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 106; HENNRICHS, GmbHR 2010, 17 (21); HENNRICHS, Ubg 2009, 533 (536, 543); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 329 (8/2010); HOFFMANN, StuB 2009, 515 (516); HOFFMANN, StuB 2009, 787; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2011, 534 (538); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Erwidierung der BReg., den Ausschussberichten und in den Plenarprotokollen dokumentierte Wille des Gesetzgebers (s. Anm. 155) 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 Steuerergünstigungen verbunden worden (PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 479 [1/1998]). Die systematische Stellung des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2. qualifiziert den Wahlrechtsvorbehalt („... es sei denn ...“) als Ausnahme vom

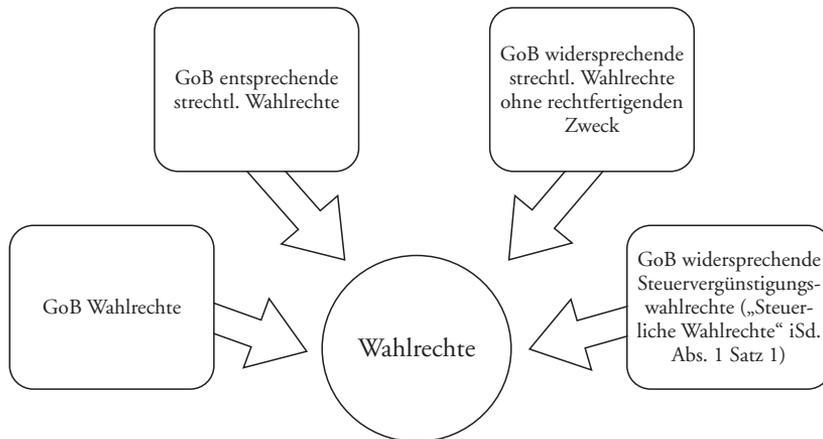
Grundsatz der Maßgeblichkeit, die eng auszulegen ist (ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [397]). Der Zweck des Abs. 1, die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nach objektiven Regeln zu bestimmen, setzt der Ausübung von Wahlrechten Grenzen durch ein Rechtfertigungsbedürfnis. Während sich stl. Subventionswahlrechte 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]; HENNRICHS, 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 strechl. 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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, 36. Aufl. 2017, § 4g Rz. 20; WIED in BLÜMICH, § 4g Rz. 11 (6/2017); aA, Merkposten außerhalb der Bilanz: CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 4g Rz. 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. 253, 319).
 - Insoweit zutr. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 18.
 - Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1, Abs. 2 (s. § 7g Anm. 3, 90).
 - 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.
 - 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: M. 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:*
 - Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB.
 - Es ist auch nach der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 6) einheitlich auszuüben (s. § 6 Anm. 255).
 - Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB: Festwertansatz und Gruppenbewertung (s. § 6 Anm. 110, 130). Sie sind auch nach der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 7) einheitlich anzuwenden.
 - ▶ *Steuerrechtliche Bewertungswahlrechte ohne Lenkungszweck:*
 - Herstellungskosteneinbeziehungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Die Vorschrift regelt in Satz 2 – deklaratorisch – das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung (s. § 6 Anm. 490).

- Abschreibungsmethodenwahlrecht nach § 7 Abs. 1 Satz 6 (s. § 7 Anm. 218) ist uE einheitlich auszuüben, weil ihm anders als das für bestimmte VZ geltende Wahlrecht zur depressiven AfA bei beweglichen WG nach § 7 Abs. 2 und bei Gebäuden nach Abs. 5 (s. § 7 Anm. 253) kein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zugrunde liegt.
- Verbrauchsfolgeverfahrenswahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) ist uE entgegen der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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. 646 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 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 26).

Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2:

Nach der Verwaltungspraxis und sich abzeichnender Rspr. enthält § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ein stl. Wahlrecht, das in § 3a Abs. 1 Satz 2 auch der Gesetzgeber anerkannt hat (s. Anm. 262). Nach mE überzeugender Ansicht regelt die Vorschrift bei verfassungskonformer Auslegung jedenfalls bis zum Inkrafttreten des § 3a Abs. 1 Satz 3 idF des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) kein ausübbares Wahlrecht (s. Anm. 262).

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.

282 cc) Beibehaltung und Stetigkeit

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 Rz. 203b (8/2015).

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 verschiedener Ansichten im Schrifttum

BARKE, DStZ 2015, 302 (310); 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 Stetigkeitsgebote

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 (ähnlich HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 333 [8/2010]).

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. 460). 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 Altcommentierung der Einf. ESt. – Stand 2/1990 –, 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 Altcommentierung der Einf. ESt. – mit Stand Februar 1990 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

d) Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognose-spielräumen

284

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 derselbe Sachverhalt zugrunde zu legen.

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 107; MATHIAK, DStR 1988, 274 (276); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 355 (1/1998).

Beispiele:

► *Nutzungsdauer*: Die bgN eines WG, die im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung durch Schätzung zu ermitteln ist (s. § 7 Anm. 179), 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. 187) 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; Mox-

TER, 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, ZfB 2007, 882; KIRSCH, Nutzen des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 561; 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); STAPPERFEND, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, IPSt-Schrift Nr. 464, 2010; STAPPERFEND, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die vom Steuerpflichtigen eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, DStR 2010, 2161; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krautz, Wiesbaden 2010, 751; HENNRICHS, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861; MARX, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267; PITTROFF/SCHMIDT/STEGEL, Allgemeine Bewertungsgrundsätze, in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 (6/2011); HIRSCHBERGER/LEUZ, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Jahresabschlussstellung, DB 2012, 2529; KÜTING/EICHENLAUB, Verabschiedung des MicroBilG – Der „vereinfachte“ Jahresabschluss für Kleinstkapitalgesellschaften, DStR 2012, 2615; DRÜEN, Der Große Senat des BFH und die objektiv richtige Bilanz, GmbHR 2013, 505; HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, Düsseldorf 2013; LUTTERMANN, Neue Bilanzrichtlinie: Europäisches Bewertungsrecht in prozessualer Praxis, NZG 2013, 1128; NAUMANN/BREKER/STIEBLER/WEISER, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IFRS, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/7 (4/2013); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731; BRAVIDOR/MEHNERT, Bedeutung der Bilanzwahrheit in der Rechtsprechung des EuGH: Implikationen für die HGB-Rechnungslegung, StuB 2014, 596; KAHLE, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage 4, 1; LÜDENBACH/FREIBERG, BilRUG-RefE: Nur „punktueller Änderungen“?, BB 2014, 2219; VELTE, Entwicklungslinien des Stetigkeitsprinzips in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, StuW 2014, 240; WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; ZWIRNER, Reform des HGB durch das BilRUG – Ein Überblick über die wesentlichen Detailänderungen im Einzelabschluss, DStR 2014, 1784; HAAKER, Ausschüttungssperre ohne Geltungsbereich, DB 2015, 879; HENNRICHS, Bilanzwahrheit, Realisationsprinzip und wirtschaftliche Betrachtungsweise nach EU-Bilanzrecht, WPg 2015, 315; HOFFMANN, Ausbuchung ohne Realisation, StuB 2015, 81; RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, Düsseldorf 2015; WENGEROFSKY, Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, DB 2015, 873; WENGEROFSKY, Die neue Stetigkeitsforderung des Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, StuB 2015, 172; ZWIRNER, Das BilRUG ist da – Überblick über die wesentlichen Unterschiede zwischen Regierungsentwurf und verabschiedeter Gesetzesfassung, DStR 2015, 1640; BUCHNER/ERNSTBERGER/FRIEDL, Das Handelsrecht im Wandel – Eine Betrachtung der nationalen Bilanzrechtsentwicklung und ihre Folgen, DStR-Beihefter 2016, 11; MARX, Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im geltenden Steuerbilanzrecht, FR 2016, 389; U. PRINZ, Realisationsprinzip bei Abschlagszahlungen, DB 2016, 371; SCHULZE-OSTERLOH, Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/1 (9/2016); KLEISSLER, Die Bilanzgarantie: Eine Betrachtung von Tatbestand und Rechtsfolgen nach einem Urteil des OLG Frankfurt a.M., NZG 2017, 531.

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 Rz. 7 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010, 14; STAPPERFEND, DStR 2010, 2161 (2167); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 6; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 204 (8/2015); MARX, FR 2016, 389 (392); PRIESTER in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, § 120 HGB Rz. 21; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 4; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 37; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 31. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 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; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 7; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 204 (8/2015); NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 4. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 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 Rz. 11 (9/2010). Gegen die Annahme GoB-widrigen Gesetzesrechts hingegen PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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.); WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 87; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 66; WENGEROFSKY, DB 2015, 873 (874); MARX, FR 2016, 389 (391 f.); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 37; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 19.

Dadurch wird eine zweckgerechte Fortentwicklung ermöglicht (SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 17).

HGB idF des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes v. 25.5.2009 (BilMoG, BGBI. 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; vgl. auch BUCHNER/ERNSTBERGER/FRIEDL, DStR-Beihefter 2016, 11 [14]; MARX, FR 2016, 389 [394]). Die Ausschüttungsbemessungsfunktion der Bilanz ist somit unverändert geblieben (BUCHNER/ERNSTBERGER/FRIEDL, DStR-Beihefter 2016, 11 [14]; MARX, FR 2016, 389 [390]). Der Gesetzgeber hat sich auch eindeutig für die GoB und damit gegen die Geltung zB der IFRS für alle Bilanzierenden entschieden (HENNRICH, WPg 2011, 861 [862]). Im Hinblick auf das System der GoB haben sich durch das Inkrafttreten des BilMoG nach hM keine Änderungen ergeben.

KAHLE, DB 2014, Beilage 4, 1 (5); MARX, FR 2016, 389 (394); NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 4; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 17 (9/2016).

Nur vereinzelt wird eine Hinwendung zur Informationsfunktion mittels Stärkung der Grundsätze der Bilanzklarheit, Bilanzwahrheit, Vollständigkeit und Stetigkeit (so KIRSCH, DStZ 2008, 561 [564]; insbes. für den Stetigkeitsgrundsatz auch WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 108 [140]) zu Lasten zentraler GoB wie Vorsichts-, Imparitäts-, Realisations- und Anschaffungspreisprinzip vermutet (so BRAVIDOR/MEHNERT, StuB 2014, 596 [602]). Die genannten GoB sind unangetastet geblieben (für das Realisationsprinzip vgl. U. PRINZ, DB 2016, 371), wenn auch in Einzelfällen eine Abschwächung des Realisationsprinzips konstatiert wird, etwa durch die Zeitwertbewertung des Planvermögens und dessen Verrechnung mit Pensionsrückstellungen nach § 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB (weitergehend – Verstoß gegen das Realisationsprinzip – HOFFMANN, StuB 2015, 81) so-

wie durch die Kodifikation der Bewertungseinheiten in § 254 HGB (MARX, FR 2016, 389 [394]).

HGB idF des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes v. 20.12.2012 (MicroBilG, BGBl. I 2012, 2751): Das MicroBilG setzt die EU-Richtlinie 2012/6/EU v. 14.3.2012 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben (sog. Micro-Richtlinie, ABl. EU 2012 Nr. L 81, 3) um (zum Gesetzgebungsverfahren KÜTING/EICHENLAUB, DStR 2012, 2615). Dadurch wurden für Kleinstgesellschaften Erleichterungen bei der Erstellung und Offenlegung der Jahresabschlüsse geschaffen. Auswirkungen auf die GoB ergaben sich nicht.

HGB idF des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 17.7.2015 (BilRUG, BGBl. I 2015, 1245): Das BilRUG dient der Umsetzung der sog. Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19), die die 4. und 7. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss und zum Konzernabschluss zusammenfasst und ersetzt (zum Gesetzgebungsverfahren ZWIRNER, DStR 2015, 1640). Die Bilanzrichtlinie reformiert den Jahresabschluss und den Konzernabschluss von KapGes. sowie oHG und KG ohne persönlich haftenden Gesellschafter (LUTTERMANN, NZG 2013, 1128). Mit dem BilRUG wurden ua. die Schwellenwerte des § 267 HGB erhöht und die Vorschriften über die Anhangangaben in §§ 284 f. HGB modifiziert.

Zu Einzelheiten LÜDENBACH/FREIBERG, BB 2014, 2219; ZWIRNER, DStR 2014, 1784; RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015.

Die Bilanzrichtlinie erwähnt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j ausdrücklich den Grundsatz der Wesentlichkeit; dies hat jedoch nicht zu einer Kodifizierung dieses Grundsatzes im HGB geführt (dazu Anm. 460 ff.). Zu den Auswirkungen der Bilanzrichtlinie auf die Auslegung des in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB kodifizierten Stichtagsprinzips vgl. Anm. 345.

In Art. 6 Abs. 1 Buchst. h der Bilanzrichtlinie wird der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kodifiziert. Dieser Grundsatz ist als Auslegungsmethode im deutschen Handelsrecht allg. anerkannt.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731 (2732); HENNRICHS, WPg 2015, 315 (319). BAUMANN in RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 28, nennt diesen Grundsatz allerdings einen GoB. Missverständlich insoweit WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 39, der meint, der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei durch die EU-Bilanzrichtlinie verpflichtend eingeführt worden.

Einer Änderung der handelsrechtl. Regelungen bedurfte es insoweit nicht. Das Absehen von einer entsprechenden Gesetzesänderung wurde im Schrifttum unterschiedlich bewertet.

Zustimmend ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731 (2732); HAAKER, DB 2015, 879 (880); krit. demgegenüber LÜDENBACH/FREIBERG, BB 2014, 2219 (2225).

b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

301 aa) Grundsätze

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind Regelungen, die sowohl allgemeine Prinzipien (sog. obere Normschicht, vgl. BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 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 Rz. 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 Rz. 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; U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 390; MARX, FR 2016, 389 (392); NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 4; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 19.

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 Rz. 18 (9/2010); U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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 Rz. 18 [9/2010]); allerdings gibt es auch branchenspezifische GoB, etwa für die Bilanzen von Banken (BEISSE, BFuP 1990, 499 [506]).

bb) Ordnungsmäßig

302

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 Rz. 20; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 2, 4; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11; KLEISSLER, NZG 2017, 531 (533); ähnlich HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 36 (GoB dienen der Konkretisierung der Jahresabschlusszwecke).

cc) Buchführung

303

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne/formelle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*: Der Begriff der GoB umfasst auch – aber nicht nur – die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung iES, die die Technik der Buchführung betreffen.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; BALLWIESER in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 1 (9/2010); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 2; MERKT in BAUMBACH/HOPT,

37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 (9/2016); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 1.

Diese werden auch als „Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation“ oder „formelle“ GoB bezeichnet.

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 80; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 41.

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung/materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*: 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 Rz. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 1 (9/2010); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 2; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 (9/2016); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 1.

Sie werden häufig als materielle GoB (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 41; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 [9/2016]), teilweise auch als „GoBil“ (so von BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [387]) bezeichnet.

► *Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)*: Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sind Teil der GoB.

BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 13 (10/2009); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 41; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 1; für die Geltung der GoB auch für die Inventur auch KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 2; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11.

Sie finden sich in §§ 240 und 241 HGB und bestimmen, wie der Kaufmann den Bestand zu erfassen und das Erg. dieser Erfassung (Bestandsaufnahme) darzustellen hat (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 44; zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen Rz. 12 ff.).

► *Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)*: Die von der FinVerw. veröffentlichten GoBD sind nur für das StRecht beachtliche Verwaltungsgrundsätze und nicht eine Form der GoB (MARX, FR 2016, 389 [393]).

304–305 Einstweilen frei.

c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

306 aa) Rechtsnorm

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 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 Rz. 2, 18 (9/2010); BIEG/WASCHBUSCH in BÖCKING ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 31 (5/2010); STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010, 15; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, FS Krawitz, 2010, 751 (755); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 48; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 204, 209 (8/2015); DRÜEN, GmbHR 2013, 505 (508); PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 42; U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 391; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 3; SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 (9/2016); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 12; ähnlich BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rz. 20 („überindividuelle Verhaltensnormen“).

Dafür spricht die weitgehende, wenn auch nicht abschließende, Kodifizierung von GoB im HGB durch das BilMoG v. 25.5.2009 (SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 13; ähnlich STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010, 16).

bb) Handelsbräuche

307

In früherer Zeit wurden GoB demgegenüber teilweise als Handelsbräuche angesehen.

KRUSE, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl. 1978, 52 ff.; ähnlich noch heute MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11 (teilweise Gewohnheitsrecht, teilweise Handelsbrauch); 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 Rz. 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.

cc) Gewohnheitsrecht

308

Gelegentlich wurden jedenfalls auch Teile der GoB, soweit sie nicht kodifiziert sind, als Gewohnheitsrecht bezeichnet.

BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (24); ähnlich noch heute MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 238 HGB Rz. 11 (teilweise Gewohnheitsrecht, teilweise Handelsbrauch); aA bereits DÖLLERER, BB 1959, 1217.

Einstweilen frei.

309–310

d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Induktive Methode

311

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 Rz. 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 Ver-

kehrsanschauung (MOXTER, FS von Wysocki, 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 Rz. 20 [9/2010]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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 Rz. 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 (BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rz. 21; ähnlich SCHULZE-OSTERLOH in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 [9/2016]). 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 Rz. 51.

312 bb) Deduktive Methode

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; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 2, 21 f. [9/2010]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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 Erg. zu gelangen.

In diesem Sinne BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607 (609); BFH 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 Rz. 21 f. (9/2010); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 243 HGB Rz. 60 (1/2011); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 52; ähnlich SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 243 HGB Rz. 17.

cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode

313

Für eine Kombination von induktiver und deduktiver Methode sprechen sich insbes. SCHMIDT/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 (SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 16; ähnlich KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 4; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 238 HGB Rz. 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 Rz. 44; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 18).

dd) Hermeneutische Methode

314

Noch weitergehend hat die heute wohl hM die deduktive Methode zu einer sog. hermeneutischen Methode fortentwickelt.

BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 23 ff. (9/2010); BIEG/WASCHBUSCH in BÖCKING ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 40 (5/2010); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 238 HGB Rz. 23; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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 Rz. 24 [9/2010]; ähnlich GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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 Rz. 24 (9/2010); HENNRICHS, WPg 2011, 861 (863); GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 53.

Gleichzeitig sind die anzuwendenden Normen am Maßstab der Verfassung zu messen (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 24 [9/2010]). Auch die höchstrichterliche Rspr. ist Teil der Auslegung nach der hermeneutischen Methode (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 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 Vorabentscheidungsersuchen 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; KIRSCH, Die Bedeutung der Generalnorm für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und nach dem Gesetz zur Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften, DStZ 2013, 258; DZIADKOWSKI, Bilanzwahrheit aus europäischer Sicht – zugleich Anmerkungen zum EuGH-Urteil Gimle SA, IStR 2014, 461.

320 (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.

PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 36 (6/2011); ZWIRNER/BUSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 239 HGB Rz. 51 (2/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 217 (8/2015); aA KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (33 f.); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 7 (nicht kodifiziert); MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 243 HGB Rz. 5 (Herleitung aus § 246 Abs. 1 HGB).

Es handelt sich jedoch um einen althergebrachten GoB.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 60 (7/1994); DZIADKOWSKI, IStR 2014, 461 (464); vgl. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 Rz. 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 Rz. B 62 [7/1994]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 85). Er umfasst nach heute hM aber auch die Komponente der Willkürfreiheit.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 202 ff.; RÜMELE, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 126; 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 Rz. 8; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 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 insbes. 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., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 68; vgl. auch HILDEBRANDT, DB 2011, 1999 [2000]; wohl auch VELTE, StuW 2014, 240 [249]).

(2) Geltungsbereich

321

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 (QUICK/WALZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 240 HGB Rz. 14 [1/2009]; GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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; PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 36 (6/2011). Besonders auf die Geltung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit auch für die GuV weist MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 243 HGB Rz. 5, hin.

Steuerliche Gewinnermittlung: Insbes. gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit auch für die StBil. (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 67).

(3) Begriff

322

Der Begriff „Wahrheit“ entstammt eher der philosophischen Begriffswelt (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. 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 (BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 55 [9/2010]); daher wird der Begriff „Wahrheit“ für die Beurteilung von Bilanzierungsfragen als „wenig geeignet“ (so KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 60 [7/1994]) oder als ein „zu viel versprechender Begriff“ (so HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 85) angesehen. LEFFSON hält den 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; KIRSCH, DStZ 2013, 258 [259]; 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.

LEFFSON in KSM, § 5 Rz. B 62 (7/1994); SOLMECKE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 35; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 7; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 217 (8/2015).

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 Rz. B 62 (7/1994); 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 zutr. sind (GRAF in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 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 zutr. bezeichnet sind und die Werte nach den dafür maßgeblichen Vorschriften und GoB ermittelt wurden (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; KIRSCH, DStZ 2013, 258 [260]). Auch die Vollständigkeit wird in diesem Zusammenhang gefordert.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 62 (7/1994); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 85; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 243 HGB Rz. 5.

Insoweit überschneidet sich der Grundsatz der Richtigkeit mit dem Vollständigkeitsprinzip (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. 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 PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 38 [6/2011], für die Bewertung). Der Bilanzierende selbst muss die notwendigen Schätzungen oder Prognosen für zutr. 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; KIRSCH, DStZ 2013, 258 (260); 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]; KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 8).

Die Ausübung von Wahlrechten im Rahmen bilanzpolitischer Erwägungen ist jedoch zulässig.

(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 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 Rz. 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 (vgl. VELTE, StuW 2014, 240 [249]).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip und der Grundsatz der Bilanzwahrheit bestehen uE konfliktfrei nebeneinander (glA MARX, FR 2011, 267 [268]; für eine ergänzende Funktion des Wesentlichkeitsprinzips auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 150 [3/2016]). 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 Rz. 259 [8/2015]).

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 (glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 124 [3/2016]).

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 VU (§ 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 Rz. 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 Rz. 90 (10/2009); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 93 ff.; HERZIG/BRIESEMEISTER in KÜTING/WEBER, Kap. 3 Rz. 38 aE (2/2016); aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); LUTTERMANN, NZG 2013, 1128 (1130); HENNRICHS, WPg 2015, 315 (317).

Das Einblicksgebot kann als Auslegungshilfe für die Vorschriften über die Rechnungslegung herangezogen werden (KIRSCH, DStZ 2013, 258 [260]; WINKELJOHANN/SHELLHORN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 264 HGB Rz. 34).

325–327 Einstweilen frei.

bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit

Schrifttum: LUTTERMANN, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346.

328 (1) Kodifikation

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 Rz. 20) und findet sich auch in Art. 4 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19).

Der Grundsatz wird konkretisiert durch das in § 247 HGB kodifizierte Gebot der hinreichenden Aufgliederung.

THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 85 (9/2002); KLEIN-DIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 13; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 54 (4/2013); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 40; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rz. 24; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 54.

Auch das in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB festgeschriebene Saldierungsverbot (dazu Anm. 440 ff.) dient der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses und wird daher zutr. als Konkretisierung des Grundsatzes der Bilanzklarheit angesehen.

Vgl. THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 85 (9/2002); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 9, 77 (10/2009); NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 26; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rz. 24; SCHIFFERS in

KORN, § 5 Rz. 146 (3/2016); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 54.

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, Rz. 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, Rz. D 80; ähnlich PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rz. 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 Rz. 81 (9/2002); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 76 (10/2009); PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rz. 20; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 52; insbes. für die GuV vgl. LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 215 ff.; THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 92 ff. (9/2002); KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 18; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 20.

► *Lagebericht*: Auch der nach § 264 Abs. 1 HGB von KapGes. aufzustellende Lagebericht, der nicht Teil des Jahresabschlusses ist (aA offenbar THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 81 [9/2002]) muss klar und übersichtlich sein (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 81 [9/2002]).

Steuerliche Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgen.

(3) Begriff

330

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 Rz. 76 [10/2009]). Die einzelnen Posten des Jahresabschlusses müssen zum einen eindeutig und zutr. bezeichnet werden; zum anderen müssen die einzelnen Teile des Jahresabschlusses in nachvollziehbarer Weise gegliedert werden (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 54 [4/2013]). Die Verhältnisse dürfen nicht verschleiert werden (SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 52); ebenso wenig darf der Rechnungslegungsadressat irregeführt werden (KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht,

2013, § 243 HGB Rz. 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 Rz. B 70 [7/1994]) abzustellen (ähnlich NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 54 [4/2013], „mit der Rechnungslegung durchschnittlich vertrauten Adressaten“).

331 (4) Inhalt

Bezeichnung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und der Posten des Jahresabschlusses: 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 Rz. 21); mehrdeutige Bezeichnungen sollen vermieden werden (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 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 Rz. 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 (SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 57).

Soweit darüber hinaus gefordert wird, dass die Posten des Jahresabschlusses sachlich zutr. bezeichnet werden müssen (so THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 89 [9/2002]), handelt es sich nicht um ein Element der Bilanzklarheit, sondern, weil den Inhalt des Jahresabschlusses betr., 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 Rz. B 70 (7/1994); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 77 (10/2009); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 56.

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 Bilanzklarheit entgegenstehen, weil sie verhindert, dass der Adressat sich einen Überblick über die Verhältnisse verschaffen kann (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 87, 91 [9/2002]; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 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 (SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 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 Rz. 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 Staffelform und die GuV in Kontoform aufstellen, wenn dies in klarer und übersichtlicher Form geschieht (KLEINDIEK in MÜKO Bilanzrecht, 2013, § 243 HGB Rz. 16, 19; zurückhaltender PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 243 HGB Rz. 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 Rz. 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

332

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 VU 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 Rz. 82 [9/2002]; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 243 HGB Rz. 66).

(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

333

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 Rz. 7). 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).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip ergänzt den Grundsatz der Bilanzklarheit (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 150 [3/2016]).

Einstweilen frei.

334–336

cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/Bilanzenzusammenhang

Schrifttum: HENSE, Rechtsfolgen nichtiger Jahresabschlüsse und Konsequenzen für die Folgeabschlüsse, WPg 1993, 716; KROPPF, Auswirkungen der Nichtigkeit eines Jahres-

abschlusses auf die Folgeabschlüsse, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 341; HEB, Kommentar zu FG Köln v. 1.3.2016 – 15 K 317/12, BB 2016, 1394; TIEDCHEN, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/16 (9/2016); WEBER-GRELLET, BB-Rechtsprechungsreport zu 2015 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2016, 43.

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 Rz. 316; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 33 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 24 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 10; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 25; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 9; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 22; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 5.

Es handelt sich um einen allgemein anerkannten GoB (LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 3), der auch bereits vor der Kodifizierung in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB zu beachten war (WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KÜPSCH, § 252 HGB Rz. 5 [6/2012]; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 17).

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 dem Grunde nach 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 Rz. 25 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 107 (4/2013); SEILER in KSM, § 4 Rz. C 47 (6/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 9; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 9; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 26; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 25; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 7.

Zu den Bilanzposten, die danach unverändert übernommen werden müssen, gehören auch die Bestandteile des Eigenkapitals.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 8; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 26; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 6.

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 Rz. 14; BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 Rz. 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 Rz. 7) und für die Bewertung. Den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs kann man auch § 4 Abs. 1 Satz 1 entnehmen, nach dem das Endvermögen eines Wj. dem Endvermögen des vorangegangenen Wj. gegenüberzustellen ist. Dies kann sinnhaft nur geschehen, wenn das Endvermögen des vorangegangenen Wj. zugleich das Anfangsvermögen des nächsten Wj. ist (HEB, BB 2016, 1394; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 147 [3/2016]). Zur Fehlerkorrektur in der stl. Gewinnermittlung vgl. Anm. 339.

(3) Inhalt

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 Rz. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 10; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 6; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 6 [6/2012], vgl. aber demgegenüber Rz. 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 Rz. 25 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 10; aA WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 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 Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs wirkt sich der Fehler jedoch in dem oder den Folgejahren in entgegengesetzter Richtung aus.

STRAHL in KORN, § 4 Rz. 428 (12/2005); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 9 (6/2012); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 32 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 11; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 148 (3/2016); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 41; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 4; vgl. auch bereits BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (275).

339

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 Erg. der einzelnen Geschäftsjahre zutr. ermittelt wird.

BFH v. 30.4.2013 – I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572 Rz. 8; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 32 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 7 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 107 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 11; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 13; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 Rz. 22; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 Rz. 77 mwN; FG Köln v. 1.3.2016 – 15 K 317/12, EFG 2016, 999 Rz. 38, nrkr., Az. BFH IV R 19/16; vgl. auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. I/16 Rz. 103 ff. (9/2016). WEBER-GRELLET, BB 2016, 43 (49), bezeichnet diese Verfahrensweise als „notwendige[s] Korrektiv zu den Unsicherheiten und Vagheiten des Bilanzsteuerrechts“.

Eine Berichtigung der StBil. in dem ersten noch änderbaren Jahr setzt aber voraus, dass der Fehler noch vorhanden ist und sich nicht bereits aufgrund der Zweischneidigkeit der Bilanz ausgeglichen hat (FG Köln v. 1.3.2016 – 15 K 317/12, EFG 2016, 999 Rz. 38, nrkr., Az. BFH IV R 19/16; BODE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 4 Rz. 121).

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 Rz. 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, obwohl 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 Rz. 27 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 14; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 31; krit. insoweit aber KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 27; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 8.

► *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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 44 [12/2010]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 14; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 34).

► *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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 44 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 28 (10/2011); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 8.

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 Rz. 14; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 29 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 13; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 10; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 31.

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 Rz. 11; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 13).

341 (5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

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 Rz. 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; EIERLE/WENCKI, Wird das handelsrechtliche Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten vom deutschen Mittelstand angenommen?, DB 2014, 1029; WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; MARX, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, StuB 2015, 443; MEYERING/GRÖNE, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten, DStR 2016, 1696; OSER/WIRTZ, Rückstellungsreport 2016, StuB 2017, 3.

345 (1) Kodifikation

Gesetzliche Regelung:

► *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 Rz. 82 mwN; BALLWIESER in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 67 (10/2009); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 107; VELTE, StuW 2014, 240 (244); vgl. auch WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 46 ff. AA wohl THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.51 (10/2014) – mit der Gesetzesänderung wird der Grundsatz der Ansatzstetigkeit „vom nicht kodifizierten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zu einer handelsrechtlichen Gesetzesvorschrift“.

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 121 (12/2010); PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 58 (6/2011); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 241 (10/2011); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (776); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 65 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 94; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 (242 f.); WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 23 ff. und 65 ff., jeweils 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).

► *Keine inhaltliche Änderung des Stetigkeitsprinzips*: Die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) verlangt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. b nunmehr die stetige Anwendung der Rechnungslegungsmethoden und Bewertungsgrundlagen von einem Geschäftsjahr zum nächsten. Darin ist aber weder eine sachliche Erweiterung hin zu einer stetigen Anwendung sämtlicher angewandter Prinzipien und Praktiken, grundlegender Überlegungen und getroffener Konventionen, für die sich der Rechnungslegende bei der Aufstellung des Jahresabschlusses entscheidet (so WENGEROFKY, StuB 2015, 172 [173]; gegen eine solche Erweiterung aber KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 128), noch eine Beschränkung auf eine rein zeitlich verstandene Stetigkeit in Abkehr der sachlichen Stetigkeit (dazu Anm. 347) zu sehen.

► *Einschränkung der Ausnahmen vom Stetigkeitsprinzip*: Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der Bilanzrichtlinie unterscheidet sich insoweit von der Vorgängerregelung in Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie, als nicht die Abweichung in begründeten Ausnahmefällen ausdrücklich zugelassen wird. Zwar findet sich in Art. 4 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie die allgemeine Regelung, dass in Ausnahmefällen, wenn die Anwendung einer Bestimmung der Richtlinie mit der Anforderung nach Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens gem. Art. 4 Abs. 3 der

Richtlinie unvereinbar ist, die betreffende Bestimmung nicht anzuwenden ist. Gleichwohl besteht die Vermutung, dass bei richtlinienkonformer Anwendung des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB nicht alle bisher als begründete Ausnahmen iSv. § 252 Abs. 2 HGB vom Stetigkeitsgrundsatz anerkannten Fälle (dazu Anm. 349) das Abgehen vom Stetigkeitsgrundsatz rechtfertigen.

ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731 (2732 f.); WENGEROFKY, StuB 2015, 172 (174); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 61; ähnlich WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 41. Für eine Einschränkung der Ausnahmetatbestände im Hinblick auf das Stetigkeitsprinzip bereits durch das BilMoG WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 140 f.

346 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Ansatzstetigkeit*: Vermögensgegenstände 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 Rz. 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 Rz. 66 (10/2009); KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491; SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 57 (6/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 88; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 242 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 248 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 89; WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 165 ff.; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 45 (12/2016); MEYERER/GRÖNE, DStR 2016, 1696 (1700); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 62. Ebenso für die Bewertungsstetigkeit KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 189.

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 „Anwendungsfälle“). 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.

SCHAEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (892); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 254; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 239 (4/

2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 257; ausführl. dazu auch WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 110 ff. („... systematische Folge von Maßnahmen, (vor-)definierten Regeln und individuellen Entscheidungen ..., an deren Ende der Ansatz oder Nichtansatz eines Aktiv- bzw. Passivpostens steht“).

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; HOSSELD, BB 1996, 1707 (1710); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 331; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 67 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 126 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 243 (10/2011); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (892); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 68.1 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 236 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 48; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 45 (12/2016); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 56; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 190 ff.; ähnlich bereits KAMMERS, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 53. Eingehend zum Begriff der Bewertungsmethode KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1406 f.); WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 42 ff.

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 Rz. 237 [4/2013]; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 45 [12/2016], oder faktische Wahlrechte, vgl. WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 63) nach denselben Methoden auszuüben.

KÜTING/TESCHE, DStR 2009, 1491 (1493); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 254; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 92; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108, § 252 HGB Rz. 48; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 125; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57; für den Grundsatz der Ansatzstetigkeit ebenso THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.52 (10/2014); für den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 69; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 45 (12/2016).

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); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891; ebenso für die Ansatzstetigkeit SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 256; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 125; für die Bewertungsstetigkeit WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 66 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 241 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 90, 93; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 bzw. Vergleichbarkeit von Bilanzposten vgl. KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1408). Dazu auch WENGEROF-SKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 53 ff. (Bewertungsstetigkeit), 114 ff. (Ansatzstetigkeit), der die Art- und Funktionsgleichheit nicht als geeignetes Kriterium für die Bestimmung gleichartiger bzw. vergleichbarer Vermögensgegenstände hält, sondern insofern auf den Gesetzeszweck abstellen will, es also als maßgeblich für das Vorliegen gleichartiger Vermögensgegenstände ansieht, ob „... unter Zugrundelegung der Teleologie des Gesetzes die Bewertungsobjekte als gleichartig einzuordnen ... sind ...“ (59) bzw. „... ob die Ansatzobjekte unter Zugrundelegung der Gesetzesteleologie als gleichartig zu beurteilen sind ...“ (117).

Dieser Aspekt der Stetigkeit wird häufig als „Einheitlichkeit der Bewertung“ bezeichnet (so zB KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; WENGEROF-SKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 53; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 196); eine Bezeichnung, die aus der Zeit vor Kodifizierung der Ansatzstetigkeit stammt. In Befolgung des Grundsatzes der sachlichen Stetigkeit 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 Rz. 332; KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 67; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); BALLWIESER in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 69 (10/2009); SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 891 (892); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 58; ebenso für die Ansatzstetigkeit SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 109; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.53, 280.57 (10/2014); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 256; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 125; für die Bewertungsstetigkeit SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2358); KUPSCH/ACHTERT, BB 1997, 1403 (1405); BRIESE/SUERMANN, DB 2010, 121 (125); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 249 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 241 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 90, 93; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 49; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 129; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 195.

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 Rz. 250 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 93; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 109, § 252 HGB Rz. 49; WENGEROF-SKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 71 ff. (Bewertungsstetigkeit), 121 ff. (Ansatzstetigkeit); aA KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 131 (nicht zwingend, aber sinnvoll); THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.59 (10/2014).

(4) Anwendungsfälle**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 Rz. 281 (4/2011); EIERLE/WENCKI, DB 2014, 1029; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108; VELTE, StuW 2014, 240 (247); MÜLLER in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 247 HGB Rz. 63.4 (2/2015); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 248 Rz. 37; HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 2.2 (6/2016); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 57.

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 Rz. 281 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57.

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 Rz. 281 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); WENGEROFKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 113 f.; VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57.

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 (1495); SCHERFF/WILLEKE, StuB 2010, 769 (770); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 108; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57.

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); THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.57 (10/2014); VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57.

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 Rz. 108; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); VELTE, StuW 2014, 240 (247); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 57; OSER/WIRTZ, StuB 2017, 3 (11).

Hier ist in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 125 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 244 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 125 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 245 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 68.1 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 48; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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.

► *Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren (MARX, StuB 2015, 443 [444]).* Steuerlich lässt § 6 Abs. 1 Nr. 2a allerdings anders als § 256 HGB nur das sog. Lifo-Verfahren (*last in – first out*), nicht auch das sog. Fifo-Verfahren (*first in – first out*) zu. Entscheidet sich der Stpfl. für die Anwendung einer Lifo-Methode, hat er auch für die stl. Gewinnermittlung das Stetigkeitsprinzip zu beachten, und zwar auch hinsichtlich der gewählten besonderen Ausprägung, etwa der Anwendung des permanenten Lifo oder Perioden-Lifo (MARX, StuB 2015, 443 [446]).

► *Bestimmung des Rückzahlungsbetrags von Verbindlichkeiten (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 91; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 48).*

► *Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungsverfahren (KALABUCH, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 204 ff.).*

349 **(5) Grenzen**

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 Rz. 92). Solche Einzelfallentscheidungen sind zB diejenigen über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder über Wertberichtigungen von Forderungen.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 92; ebenso für außerplanmäßige Abschreibungen KUPSCH, FS Börner, 1998, 31 (40); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 242 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 137; KAHLER/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 193.

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 Rz. 89; ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 2077 (2079); WENGEROFOSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 168 f.

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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 15).

Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB (vgl. aber auch Anm. 345 aE):

▶ *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 Rz. 105; SCHEFFLER/BINDER, StuB 2012, 771 (772); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 243 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 96; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 51; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 Rz. 139; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 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 Rz. 96; KREIPL/MÜLLER in *BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER*, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 139.

▷ *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 Rz. 96; KLEINDIEK in *STAUB*, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 51; KREIPL/MÜLLER in *BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER*, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 139; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 61.

▷ *Anpassung der Bilanz an die Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung.*

SCHEFFLER/BINDER, *StuB* 2012, 771 (773); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rz. 96; KREIPL/MÜLLER in *BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER*, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 139; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 62 [6/2011]; TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rz. 96).▷ *Änderungen der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung oder der wirtschaftlichen Entwicklung der einschlägigen Branche.*

PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in *BÖCKING ua.*, *Beck-HdR*, B 161 Rz. 57 (6/2011); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rz. 96; aA KÜTING/TESCHE, *DStR* 2009, 1491 (1496); ähnlich KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in *HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN*, 2018, § 246 Rz. 259 (keine Durchbrechung der Ansatzstetigkeit wegen veränderter Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens oder der Konjunktur).

▷ *Änderungen der Unternehmenspolitik.*

PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in *BÖCKING ua.*, *Beck-HdR*, B 161 Rz. 69 (6/2011); TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rz. 96; ebenso für die Ansatzstetigkeit KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in *HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN*, 2018, § 246 Rz. 259; aA KREIPL/MÜLLER in *BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER*, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 139; einschränkend insoweit (nur wenn gleichzeitig besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in *HdJ*, *Abt. I/7 Rz.* 244 (4/2013).

▷ *Wesentliche Änderungen der Gesellschafterstruktur.*

SCHULZE-OSTERLOH in *BAUMBACH/HUECK*, 18. Aufl. 2006, § 42 *GmbHG Rz.* 336; TIEDCHEN in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 252 HGB Rz. 97; aA aber die wohl hM, vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 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*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 139; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 61.

350 (6) **Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**

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 Rz. 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 konfliktiert 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); PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 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 (glA WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 54 ff.).

Einstweilen frei.

351–354

ee) Vollständigkeitsprinzip

Schrifttum: WICHMANN, Fragen zu der Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen und deren Begründung – zugleich Würdigung des BFH-Urteils vom 23.10.1999 – VIII R 142/85, DStZ 2017, 254.

(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; QUICK/WALZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 240 HGB Rz. 13 (1/2009); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 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 Vollständig-

keitsprinzips im Gesetz zeigt dabei zutr., 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 Rz. B 66 (7/1994); KUBMAUL in KÜTING/WEBER, HdR, § 246 HGB Rz. 20 (11/2016); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 34; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rz. 35 (4/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 1; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 246 HGB Rz. 1; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 1; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 203.

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.

KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 1; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 39; WICHMANN, DStZ 2017, 254 (257).

357 (3) Inhalt

Grundsatz: Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Geschäftsvorfälle und Bilanzposten lückenlos zu erfassen sind (DRÜEN in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 239 Rz. 14). Kein Geschäftsvorfall oder Bilanzposten darf weggelassen werden (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 12). Gleichzeitig dürfen aber auch tatsächlich nicht vorhandene Geschäftsvorfälle oder Bilanzposten nicht ausgewiesen werden (WICHMANN, DStZ 2017, 254 [257]); 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 Rz. 12; WINKELJOHANN/LEWE in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 239 HGB Rz. 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 Rz. 34 [4/2011]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 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 Rz. B 66 (7/1994); KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rz. 41 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 15; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 221 (8/2015).

Dieser sog. Erinnerungswert beträgt 1 €.

(4) Grenzen

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 (SCHMIDT/RIES in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 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 Rz. 13; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 246 HGB Rz. 1). 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 Rz. 13; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 221 [8/2015]). 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 (MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 246 HGB Rz. 1; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 9).

Für die stl. Gewinnermittlung sind gesetzlich 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 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 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. 410).

▶ *Nichtausweis von Privatvermögen:* Die allgemein anerkannten Maxime, dass nur das BV, nicht aber das PV in der Bilanz erscheinen darf (vgl. Anm. 580), ist ebenfalls vorrangig gegenüber dem Vollständigkeitsprinzip (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 66 [7/1994]).

▶ *Wesentlichkeitsprinzip:* Vielfach wird auch das Wesentlichkeitsprinzip als ein das Vollständigkeitsprinzip einschränkender Grundsatz angesehen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 221 [8/2015]; vgl. aber Anm. 465).

(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Bilanzwahrheit/Richtigkeit: Das Vollständigkeitsprinzip ergänzt den Grundsatz der Bilanzwahrheit (MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 246 HGB Rz. 1; vgl. auch Anm. 357).

Stichtagsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip wird ergänzt durch das Stichtagsprinzip (THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rz. 51 [9/2011]; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 242 HGB Rz. 92 [11/2011]).

Saldierungsverbot: Das Saldierungsverbot ergibt sich aus dem Vollständigkeitsprinzip.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 231; THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 (3/2016) 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; BERGER, Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, StuB 2005, 381; GROB/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; MÜLLER/WELLER, Mezzanine-Kapital im Fokus der Krisenbilanzierung – Auswirkungen einer eingetretenen Unternehmenskrise auf die Bilanzierung von Mezzanine-Kapital im Jahresabschluss der GmbH, WPg 2008, 400; LILLENBECKER/LINK/RABENHORST, Beurteilung der Going-Concern-Prämisse durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen in der Krise, BB 2009, 262; ZWIRNER, Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ohne going concern-Prämisse, StuB 2010, 763; KAISER, Die Crux mit dem Going-Concern – Einige Gedanken zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, ZIP 2012, 2478; WILLEKE, Das Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose, StuB 2012, 856; HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, Düsseldorf 2013; EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, Wiesbaden 2014; BÖHMER/METZING, Die Erstellung des Jahresabschlusses bei existenzgefährdenden Risiken – Neue Hinweise der Bundessteuerberaterkammer, DStR 2015, 1824; HARRISON/SOLMECKE, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1266; FRYSZTATZKI, Going-Concern-Bilanzierung bei Vorliegen von Insolvenzgründen, DStR 2017, 1494; MIELKE, Verschärfung der Insolvenzzerschleppungshaftung von Steuerberatern und Maßnahmen zur Haftungsvermeidung, DStR 2017, 1060; HOMMEL/UMMENHÖFER, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip- eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2119; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 42.

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 wurde bereits in einer Entsch. des ROHG v. 3.12.1873 erwähnt, in der ausgeführt wird: „Der Bilanz liegt hiernach in der Tat die Idee einer fingierten augenblicklichen allgemeinen Realisierung sämtlicher Aktiva und Passiva zugrunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht die Liquidation des Geschäfts, sondern dessen Fortführung beabsichtigt ... ist, ...“. Dementsprechend war das Fortführungsprinzip bereits 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 Rz. 15; KAISER, ZIP 2012, 2478; EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 113; FRYSZTATZKI, DStR 2017, 1494 (1497).

Auch die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) bestimmt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. a, dass die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt wird.

Zu beachten ist, dass das Gesetz und die Bilanzrichtlinie von der „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ sprechen und damit nicht auf die Fortführung oder das Fortbestehen des Unternehmens selbst abstellen (BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348, Rz. 26 aE; KAISER, ZIP 2012, 2478 [2480 f.]). Gefordert ist damit eine Fortführungs-, keine Fortbestehensprognose (vgl. GROß/AMEN, DB 2005, 1861). Es ist also zu beurteilen, ob das Unternehmen als werbendes Unternehmen – wenn auch uU mit geändertem Unternehmenszweck – weitergeführt werden kann und soll (HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 91 f.).

(2) Geltungsbereich

366

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, DSrR 2007, 1006; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 20 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 54 (12/2010); EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 113; HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 40; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 17; HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 (2220); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (429); KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 69, 77; aA BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 32.

Eine Frage des Ansatzes ist es zB, ob abwicklungs- bzw. zerschlagungsspezifische Schulden (Sozialplanverpflichtungen, Kosten für die vorzeitige Abwicklung geschlossener Verträge, Rückbau- und Abbruchverpflichtungen etc.) zu passivieren sind (HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 40 f.; KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 79).

► *Bewertung von Vermögensgegenständen 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 Rz. 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 Rz. 44 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 20; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 19; KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 47.

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 Rz. B 74 (7/1994); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 44 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 144 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 36; KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 47.

367 (3) Inhalt

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 s. „Entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten“, „Entgegenstehende rechtliche Gegebenheiten“) entgegenstehen. 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 Rz. 22; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 14; aA SARX, FS Budde 1995, 561 (562); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 137 (4/2013); MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 7; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 35).

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 Erg. einer impliziten oder expliziten Prognose sein. Bei einer sog. Schönwetersituation (HARRISON/SOLMECKE, WPg 2016, 1266 [1267]), also bei nachhaltiger Gewinnsituation, hinreichender Liquidität bzw. leichtem Zugriff auf finanzielle Mittel und keiner Gefahr einer bilanziellen Überschuldung ist eine implizite Fortführungsprognose gegeben, dh., dass keine besondere Analyse hinsichtlich der Lage des Unternehmens notwendig ist.

GROB/AMEN, DB 2005, 1861; WILLEKE, StuB 2012, 856 (857); BÖHMER/METZING, DStR 2015, 1824 (1825); HARRISON/SOLMECKE, WPg 2016, 1266 (1267); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 39; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 10; ebenso wohl HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 78 f.; aA ZWIRNER, StuB 2010, 763; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 7.

Eine nachhaltige Gewinnsituation in diesem Sinne liegt vor, wenn das Unternehmen über mehrere Jahre hinweg Gewinne erzielt hat (HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 79). Hinreichende Liquidität erfordert zumindest, dass das Unternehmen leichten Zugriff auf finanzielle Mittel, etwa durch Kredite, hat (HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 80). Die Gefahr einer drohenden Überschuldung muss für die überschaubare Zukunft ausgeschlossen werden können. Das ist zB nicht der Fall, wenn die Eigenkapitalausstattung signifikant sinkt, im Verhältnis zum Eigen-

kapital hohe Verluste zu verzeichnen sind, ein hoher Abwertungsbedarf auf der Aktivseite besteht oder die Verbindlichkeiten in großem Umfang steigen (vgl. HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 80).

Ist danach eine „Schönwittersituation“ nicht gegeben 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.); HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 79; BÖHMER/METZING, DSr 2015, 1824 (1825); HARRISON/SOLMECKE, WPg 2016, 1266 (1267 f.); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 10.

Einer expliziten Fortführungsprognose bedarf es insbes. bei Vorliegen von Insolvenzantragsgründen (BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348, Rz. 23; MIELKE, DSr 2017, 1060 [1062]).

► *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.

BERGER, StuB 2005, 381 (384); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 60 (10/2011); KAISER, ZIP 2012, 2478 (2485); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 142 (4/2013); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 12; ähnlich BERGER, StuB 2005, 381 [384]; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 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, DSr 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 Rz. 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.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 24; SARX, FS Budde 1995, 561 (571); LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262 (263); ZWIRNER, StuB 2010, 763; WILLEKE, StuB 2012, 856 (858); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 139 (4/2013); BÖHMER/METZING, DStR 2015, 1824 (1825); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 37; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 11; FRYSZTATZKI, DStR 2017, 1494 (1495); MIELKE, DStR 2017, 1060 (1061); 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 Rz. 139 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 20; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 12; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 11.

Auch ein kürzerer Prognosezeitraum als zwölf Monate wird im Einzelfall als hinreichend angesehen.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 20; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 12; zurückhaltender FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 48 (12/2010); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 11; aA wohl auch WILLEKE, StuB 2012, 856 (858).

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.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 26; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 52 (12/2010); KAISER, ZIP 2012, 2478 (2487); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 24; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 7.

Darüber hinaus können aber auch die nachhaltige Erwirtschaftung erheblicher Verluste, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung und Liquiditätsgpässe unüberwindbare wirtschaftliche Schwierigkeiten darstellen, die dazu nötigen, von der Fortführungsprämisse abzugehen.

LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 24; MIELKE, DStR 2017, 1060 (1062); vgl. auch FRYSZTATZKI, DStR 2017, 1494.

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.

ZWIRNER, StuB 2010, 763; KAISER, ZIP 2012, 2478 (2487); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 223 (8/2015); vgl. auch FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 49 (12/2010); vgl. auch HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 160 f.; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 41; KAHL/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 61; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 15, 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 Rz. 25; FRYSTATZKI, DStR 2017, 1494).

Entgegenstehende rechtliche Gegebenheiten:

► *Entgegenstehende Gegebenheiten* sind zB die Eröffnung des Insolvenzverfahrens; LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); BERGER, StuB 2005, 381; SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (5); LILIENBECKER/LINK/RABENHORST, BB 2009, 262; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 49 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 57 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 19 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 26; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 223 (8/2015); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 44; FRYSTATZKI, DStR 2017, 1494; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 16.

sowie die Erfüllung des Tatbestands einer gesetzlichen Vorschrift oder einer Satzungsbestimmung, die die Auflösung des Unternehmens zur Folge hat.

LÜCK, DB 2001, 1945 (1947); BERGER, StuB 2005, 381; SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (5); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 57 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 19 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 135 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 26; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 13; MIELKE, DStR 2017, 1060 (1063); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 16. Vgl. dazu die Beispiele bei KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 64.

Auch gesetzliche Vorschriften oder behördliche Auflagen können der Fortführung des Unternehmens entgegenstehende rechtl. Gegebenheiten sein, so zB die Einführung oder Änderung von Grenzwerten für Emissionen, das gesetzliche Verbot bestimmter vom Unternehmen genutzter Technologien oder Chemikalien oder der Entzug einer Konzession, etwa zum Ausschank von Alkohol.

ZWIRNER, StuB 2010, 763; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 44; vgl. auch HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 164; FRYSTATZKI, DStR 2017, 1494; MIELKE, DStR 2017, 1060 (1063); KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 66.

► *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 Rz. 319; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 135 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 26; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 13; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 7; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 46; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 16; aA KAISER, ZIP 2012, 2478 (2483); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 223 (8/2015); FRYSTATZKI, DStR 2017, 1494 (1495).

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.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 27; KAISER, ZIP 2012, 2478 (2481); noch großzügiger EICKES, DB 2015, 933 (935) – Beibehaltung der Fortführungsprognose bis zur tatsächlichen Einstellung des Geschäftsbetriebs. Eingehend zu

der Frage, unter welchen Umständen die Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Fortführungsprognose entgegensteht HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 122 ff.

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 der Unternehmenstätigkeit abzugehen.

LÜCK, DB 2001, 1945 (1946 f.); SCHULZE-OSTERLOH, DSr 2007, 1006; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 22; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 19, 21 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 27; KAHLE/CORTEZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 74.

Erforderlich ist vielmehr, dass die Unmöglichkeit der Unternehmensfortführung zweifelsfrei feststeht.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 25; SCHULZE-OSTERLOH, DSr 2007, 1006 (1007); KAISER, ZIP 2012, 2478 (2483); EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 115; FRYSTATZKI, DSr 2017, 1494 (1497); MIELKE, DSr 2017, 1060 (1062); aA HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 177 ff., der einen Gleichlauf mit der insolvenzrechtl. Fortbestehensprognose favorisiert.

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, Rz. E 26). Anderenfalls käme es uU zu einem mehrfachen Wechsel zwischen der Bilanzierung nach allg. 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 Rz. 19 [6/2012]; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 40). Eine zu frühzeitige Aufgabe der Fortführungsprognose könnte somit zu einer *self fulfilling prophecy* werden (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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 (Zerschlagungswerten) zu bewerten.

SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (4); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 320; SCHULZE-OSTERLOH, DSr 2007, 1006 (1007); MÜLLER/WELLER, WPg 2008, 400 (404); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 67 (10/2011); EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 114; HATER, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 14; BÖHMER/METZING, DSr 2015, 1824 (1825); HARRISON/SOLMECKE, WPg 2016, 1266 (1268).

Nebenkosten der Veräußerung sind abzuziehen (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 67 [10/2011]; TIEDCHEN in MüKo Bi-

lanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 28). Das Anschaffungskostenprinzip ist weiterhin zu beachten, dh die ursprünglichen AHK dürfen nicht überschritten werden.

SARX, FS Budde, 1995, 561 (575); BERGER, StuB 2005, 381 (384); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 320; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 (1007); ZWIRNER, StuB 2010, 763 (765); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 21 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 146 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 28; EICKES, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 114; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 14.

Auch das Stichtagsprinzip (dazu Anm. 420 ff.) und der Einzelbewertungsgrundsatz (dazu Anm. 450 ff.) gelten weiterhin (BERGER, StuB 2005, 381 [384]).

Ein aktivierter Geschäfts- oder Firmenwert dürfte regelmäßig auszubuchen sein. Er ist nur insoweit weiter zu aktivieren, als mit einem Veräußerungserlös gerechnet werden kann (ZWIRNER, StuB 2010, 763 [766]).

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, Rückbau- und Abbruchverpflichtungen) in Betracht zu ziehen.

SARX, FS Budde, 1995, 561 (575); BERGER, StuB 2005, 381 (383); SEMLER/GOLDSCHMIDT, ZIP 2005, 3 (4); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 20 (10/2009); ZWIRNER, StuB 2010, 763 (765); BÖHMER/METZING, DStR 2015, 1824 (1825); HARRISON/SOLMECKE, WPg 2016, 1266 (1268).

Für die Bewertung von Schulden sind die sog. Abschaffungskosten maßgeblich (MÜLLER/WELLER, WPg 2008, 400 [404]). Das ist idR der Erfüllungsbetrag (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 145 [4/2013]). Hinsichtlich der Bewertung abzuzinsender Rückstellungen ist zu berücksichtigen, dass die zugrunde liegende Verbindlichkeit aufgrund der Einstellung der Unternehmens-tätigkeit uU früher zu erfüllen ist, so dass die Diskontierung angepasst werden muss (ZWIRNER, StuB 2010, 763 [766]). Ansammlungsrückstellungen sind mit dem vollen Wert der Verpflichtung zu passivieren, da eine weitere Ansammlung nicht mehr in Betracht kommt (ZWIRNER, StuB 2010, 763 [766]).

(4) Grenzen

368

Das Fortführungsprinzip gilt ausnahmslos.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 74 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 29; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 15.

(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

369

Stichtagsprinzip: Das Stichtagsprinzip ist uE auch im Rahmen der Prüfung der Fortführungsaussichten 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-CRIG, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips, BB 2014, 489; WOLLNY, Die (Un-)Beachtlichkeit des bilanziellen Vorsichtsprinzips in der Unternehmensbewertung, DStR 2016, 2415.

375 (1) **Kodifikation**

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.

WOLLNY, DStR 2016, 2415, spricht von der „Gesetz gewordene[n] Leitlinie des vorsichtigen Kaufmanns“.

Das Vorsichtsprinzip war aber bereits zuvor als zentraler GoB anerkannt und wird nunmehr auch von der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c erwähnt. Konkretisiert wird das Vorsichtsprinzip 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, zB das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 48), das sich aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB ergebende Aktivierungsverbot für einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert (CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 45), die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf transitorische Posten ieS (CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 8; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 48; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 123) sowie von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rz. 9; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 123).

376 (2) **Geltungsbereich**

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Vorsichtsprinzip wird vielfach als zentraler und übergeordneter GoB (NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 181 [4/2013]; ähnlich FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 48 [12/2010] – „zentrale Stellung“; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 120 – „oberstes Prinzip“), 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 Rz. 25 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 76 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 48; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 88; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 Rz. 2; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 122 f.; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 30. Kritisch gegenüber einer Ausdehnung als „allgemeines Vorsichtsprinzip“ über die Bewertung hinaus hingegen KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 84 f.

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 Rz. 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 Rz. 20; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 184 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 50; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 129; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 30.

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 DStJG 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 Rz. 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 Rz. 185 (4/2013); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 129; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 30.

(3) Inhalt

377

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 ND der angeschafften Güter, das Ausfallrisiko der bestehenden Forderungen). Für die erstgenannte Gruppe von Daten hat das Vorsichtsprinzip keine Bedeutung. Hier sind die zutr. 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 Rz. 144 [10/2011]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 28; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 125). 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 Rz. 47; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 41; WOLLNY, DStR 2016, 2415; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 120.

Es sichert die Erhaltung des Unternehmensvermögens als Haftungsbasis und dient damit gleichzeitig der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahres-

abschlusses (WOLLNY, DStR 2016, 2415) und damit der Kapitalerhaltung (KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 120). 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 Rz. 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 zutr. 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 ND 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 79 [12/2010]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 52; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 128).

378 (4) Grenzen

Informationsfunktion des Jahresabschlusses: Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) sollte die Informationsfunktion des handelsrechtl. Jahresabschlusses 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., 11. Aufl. 2018 § 252 HGB Rz. 30; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 124; aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 58 (6/2012); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 28; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 127; ähnlich KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 Rz. 86 (keine sog. *worst case*-Bilanzierung).

Ausgeschlossen ist ebenso die willkürliche Schaffung stiller Reserven durch eine bewusst zu ungünstige Bewertung.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 78 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 143 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 40; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 47; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 41; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 127.

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Ausnahmen vom Vorsichtsprinzip iSv. § 252 Abs. 2 HGB werden nicht anerkannt.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 54; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 42; ähnlich FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 48 (12/2010); ähnlich KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 88, und KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 130 – de facto keine Ausnahmen erkennbar.

(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 379

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren das Vorsichtsprinzips.

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 96 (7/1994); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 75; HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 (47); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 35 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 47; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 88, 403; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 27; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 45; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 29; ebenso bezogen auf das Realisationsprinzip BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668 Rz. 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).

Einstweilen frei.

380–384

hh) Imparitätsprinzip

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; WÜSTEMANN, Funktionale Interpretation des Imparitätsprinzips, ZbF 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;

HOMMEL/RAMMERT/KIY, Die Reform des Abzinsungssatzes für Pensionsrückstellungen nach § 253 Abs. 2 HGB – GoB-konform oder Beihilfe zur Bilanzpolitik?, DB 2016, 1585; DORALT, Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, FR 2017, 377.

385 (1) Kodifikation

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 (BGBl. I 1985, 2355) als GoB anerkannt.

CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 6; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 34; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 131. WÜSTEMANN, ZfbF 1995, 1029 (1036), bezeichnet das Imparitätsprinzip als uralten GoB.

Auch die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) sieht in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c die Befolgung des Imparitätsprinzips vor. 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.

Ebenso wie das ihm zugrunde liegende Vorsichtsprinzip (s. Anm. 377) und das Realisationsprinzip (Anm. 395) dient das Imparitätsprinzip dem Gläubigerschutz (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 43 [10/2009]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 41).

386 (2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Dem Imparitätsprinzip wird eine ähnlich zentrale Bedeutung wie dem mit ihm eng verbundenen Vorsichtsprinzip zugemessen (vgl. zB KESSLER, DSrR 1994, 1289 – „Grundpfeiler der handelsrechtlichen Vermögens- und Gewinnermittlung“; MÜLLER, DB 1996, 689 – „neben dem Realisationsprinzip die zweite tragende Säule des Handelsbilanzrechts“). Obgleich ebenso wie das Vorsichtsprinzip als Bewertungsprinzip kodifiziert, gilt es jedoch auch für den Ansatz von Bilanzposten.

KESSLER, DSrR 1994, 1289 (1290, 1294 f.); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 47 (10/2009); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 56; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 38; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 132.

So ist zB die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auf das Imparitätsprinzip zurückzuführen (Anm. 385).

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 zur Recht fest.

BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 Rz. 13; KESSLER, DSrR 1994, 1289; KÜTING/KESSLER, DSrR 1998, 1937 (1939 f.); GROH, DB 1999, 978 (979); HENNRICHS in DSrJG 24 (2001), 301 (324); ARNOLD, StuW 2005, 148 (155); SIGLOCH, FS Siegel 2005, 551 (556); KAHLE/GÜNTHER, StuW 2012, 43 (54); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuer-

recht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 104; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 133.

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 DSStJG 23 (2000), 9 (56); SCHULZE-OSTERLOH in DSStJG 23 (2000), 67 (72 ff.); DORALT, FR 2017, 377 (378 f.).

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 DSStJG 24 [2001], 301 [323]). Im Hinblick auf vorhersehbare Risiken lässt sich die Geltung des Imparitätsprinzips mit einer eigentumsschonenden 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 verhindern, 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 Rz. 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 entsprechende Beschränkung der Zuschreibung von Verbindlichkeiten auf die Fälle voraussichtlich dauernder Werterhöhung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 (s. § 6 Anm. 696) 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 (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 34). 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, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 89; dazu ebenfalls Anm. 388).

387

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 84 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 166 (10/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 46 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 58; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 134.

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 Rz. 45 [10/2009]; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 161 [6/2011]; ähnlich HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 [50]). Es muss eine selbständig bewertbare greifbare finanzielle Belastung identifizierbar sein (HOMMEL/RAMMERT/KIY, DB 2016, 1585 [1589]). 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 Rz. 46 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 83 (12/2010).

Insofern wird dem Stichtagsprinzip (dazu Anm. 420 ff.) Rechnung getragen (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 46 [10/2009]; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 161 [6/2011]).

► *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 betrieblichen 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 insofern auch von „Konkretisierung“ gesprochen, vgl. KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 7. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 91), ist zu berücksichtigen, wenn es vorhersehbar ist (für die Beschränkung des Merkmals der Vorhersehbarkeit auf Risiken auch KREIPL/MÜLLER).

LER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 91 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 82 (12/2010); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 59; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 39; ähnlich BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 167 (10/2011); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 92.

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 Rz. 160 (6/2011); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 45 (6/2012); vgl. auch CRIC, 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 zutr. 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

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 78 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 166 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 61; KAHL/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 146.

390 (6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vorsichtsprinzip: Das Imparitätsprinzip ist eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips (vgl. Anm. 379; KESSLER, DStR 1994, 1289 [1294]; MARX, FR 2016, 389).

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).

391–394 Einstweilen frei.

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, Internationali-

sierung 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/ESrG, 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; NICHT/SCHILDT, Der Vorschussanspruch des Insolvenzverwalters – Rechtsgrundlage, Festsetzung und Rechtsmittel des Insolvenzverwalters, NZI 2010, 466; WEILAND, Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen im Berufsstand der selbständigen Vermögensberater und Versicherungsmakler, DStR 2011, 2213; 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; JOISTEN, Ertrags- und Aufwandsrealisierung bei stornobehafteten Provisionen eines Versicherungsvertragers, FR 2013, 206; SCHUSTER, Bilanzierungsfragen bei Mehrkomponentengeschäften, Ubg 2013, 312; HOFFMANN, Gewinnrealisierung von Teilleistungen, StuB 2014, 829; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH VIII R 25/11, FR 2014, 1138; HOFFMANN, Die Abnahme als Realisationsstatbestand beim Werkvertrag, StuB 2015, 609; KNOBLOCH/BAUMEISTER, Realisationszeitpunkt für den Verkäufer beim Versandkauf: Zum Spannungsverhältnis von Gefahrübergang und Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, DStR 2015, 2403; MARX/JUDS, Gewinnrealisierung bei Ingenieuren und Architekten – Zum BFH-Urteil vom 14.5.2014, DStR 2015, 1014; MARX/JUDS, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen – Zum BMF-Schreiben v. 13.5.2015, DStR 2015, 1462; ORTMANN-BABEL, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, DB 2015, 1690; U. PRINZ, Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts, StJb. 2015/2016, 296; BAUMEISTER/KNOBLOCH, Zugangsbewertung von Warenverkäufen bei Skontogewähr: Beitrag der Mehrkomponentengeschäftssicht auf die Kreditierungsdebatte, DB 2016, 186; HOFFMANN, Gewinnrealisation beim Gerüstbau, StuB 2016, 717; HOMMEL/RAMMERT/KIV, Die Reform des Abzinsungssatzes für Pensionsrückstellungen nach § 253 Abs. 2 HGB – GoB-konform oder Beihilfe zur Bilanzpolitik?, DB 2016, 1585; KORTE/MUJKANOVIC, Erlöserfassung von Abschlagszahlungen?, StuB 2016, 843; MARX, Grundsätze der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht, StuB 2016, 327; MÜLLER, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, WPg 2016, 474; U. PRINZ, Steuerbilanzielles Realisationsprinzip erneut im Rechtsstreit, DB 2016, 1897; U. PRINZ, Überraschende „Wende“ der Finanzverwaltungsauffassung zu Abschlagszahlungen für Werkleistungen, DB 2016, 684; VELTE/STAWINOJA, Handels- und steuerbilanzielle (Teil-) Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen, StuW 2016, 118; WOLLNY, Die (Un-) Beachtlichkeit des bilanziellen Vorsichtsprinzips in der Unternehmensbewertung, DStR 2016, 2415; HARTMAN, Vorräte, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICH/S/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. I/5 (5/2017); OSER/BELLERT/KÖNIG, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49.

(1) Kodifikation

Das Realisationsprinzip ist ebenso wie das Vorsichts- und das Imparitätsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert und in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) vorausgesetzt. 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 Rz. 38 (6/2012); MARX, StuB 2016, 327 (328).

Es galt zunächst somit nur für Aktiengesellschaften. In der Folgezeit – etwa in den 20er-Jahren des vergangenen Jahrhunderts – wurde das Realisationsprinzip

395

aber allg. als rechtsformunabhängig zu beachtender GoB anerkannt (BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [391, 392]; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 38 [6/2012]). Durch die Kodifikation in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB bekannte sich der Gesetzgeber zu dieser Auffassung.

Eine Konkretisierung des Realisationsprinzips stellt das Anschaffungskostenprinzip dar.

LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 252; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. 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 Rz. 9, 35 (10/2009); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 90 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 182 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 62; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 241 (8/2015); MARX, StuB 2016, 327 (328); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 23 (11/2016); WOLLNY, DStR 2016, 2415; HARTMANN in HdJ, Abt. II/5 Rz. 76 (5/2017); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 150.

Danach ist die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgsneutral.

BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 30; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 239; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 241c (8/2015); HARTMANN in HdJ, Abt. II/5 Rz. 76 (5/2017); vgl. auch § 6 Anm. 182.

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 Rz. 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 Rz. 185.1 [10/2011]; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 49). Insbesondere die in § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgeschriebene Abzinsung von Rückstellungen wird im Schrifttum teilweise zutr. als Verstoß gegen das Realisationsprinzip angesehen.

BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 185.1 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rz. 52 mwN; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 65; aA HOMMEL/BERNDT, BB 2009, 2190 (2193); HOMMEL/RAMMERT/KIY, DB 2016, 1585 (1589 f.); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 49; vgl. auch zur vergleichbaren Problematik des § 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 240 mwN.

Das Realisationsprinzip sichert die Kapitalerhaltung und dient dadurch ebenso wie das Vorsichtsprinzip (s. Anm. 377) und das Imparitätsprinzip (s. Anm. 385) dem Gläubigerschutz (MARX, StuB 2016, 327 [328]; MARX/LÖFFLER in BÖCKING

ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 23 [11/2016]; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 147).

(2) Geltungsbereich

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Ansatz- und Bewertungsprinzip:* Das Realisationsprinzip ist eng mit dem Vorsichts- 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 Rz. 36 (10/2009); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 64; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 31; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 241 (8/2015); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 149.

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 Rz. 31 f. (10/2009); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314 f.); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 31; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 148; aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 187 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 241b (8/2015).

Das ist insoweit zutr., 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 Rz. 63; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 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 vorausgezählte 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); BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 18; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 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/THIELE, § 252 HGB Rz. 185 (10/2011); JOISTEN, FR 2013, 206 (207); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 401; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 65; U. PRINZ, StbJb. 2015/2016, 295 (296); U. PRINZ, DB 2016, 371; U. PRINZ, DB 2016, 1897; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 151.

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 Rz. 403). Darin liegt eine Ausprägung der eigentumsschonenden Besteuerung (HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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 allg. Realisationsvoraussetzungen ein Gewinn nicht realisiert – und folglich nicht besteuert – wird, sondern der Buchwert der WG des BV entweder zwingend fortgeführt wird oder aber 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 Rz. 421). Zu Einzelfällen s. 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 Rz. 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 s. § 4 Anm. 220 ff., § 16 Anm. 620 ff., § 12 KStG Anm. 1 ff.

Zu Einzelfällen der Entstrickung s. 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 allg. 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, ZfB 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 Rz. 190 (10/2011); JOISTEN, FR 2013, 206 (207); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314).

Häufig wird darauf abgestellt, dass ein Umsatzakt am Markt

KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 83 (7/1994); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 189 (4/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 147.

oder ein „Wertsprung am Absatzmarkt“ (KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 111; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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 allg. Realisationskriterium die „sichere Realisierbarkeit des künftigen Geldzuflusses“ vorgeschlagen wird (so von DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 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 Rz. 191 (4/2013); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 412.

(4) Inhalt

398

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); BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 21; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 10; Nds. FG v. 12.1.2016 – 13 K 12/15, EFG 2016, 1158, Rz. 36, nrkr., Az. BFH III R 5/16; FG Düss. v. 28.1.2016 – 16 K 647/15 F, EFG 2016, 1686, Rz. 19, nrkr., Az. BFH IV R 20/16; FG Ba-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071, Rz. 31, rkr.; 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, ZfbF 2007, 882 (889); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 91 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 189 (10/2011); KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348; JOISTEN, FR 2013, 206 (207); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 190 (4/2013); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 66; HOFFMANN, StuB 2014, 829; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32; KNOBLOCH/BAUMEISTER, DStR 2015, 2403 (2404); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 939 (8/2015); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 7. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 98; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 44.

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 Rz. 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.; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 93 (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32; KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 (844); MARX, StuB 2016, 327 (328); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (11/2016); im Erg. ebenso KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 98. Insbesondere bezogen auf Werkverträge auch VELTE/STAWINGOGA, StuW 2016, 118 (120).

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; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 93 (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (11/2016); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 43; im Erg. ebenso HOFFMANN, StuB 2014, 829.

► *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.

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 Rz. 192 (10/2011); KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 66; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 33; KNOBLOCH/BAUMEISTER, DStR 2015, 2403 (2404f.); KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 (844); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 940d (8/2015); VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 (120).

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 Rz. 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 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; Nds. FG v. 12.1.2016 – 13 K 12/15, EFG 2016, 1158 Rz. 36, nrkr., Az. BFH III R 5/16; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071, Rz. 35, rkr.; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 12f.; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (901); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (42); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 66; HOFFMANN, StuB 2014, 829; VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 (120); grds. ebenso KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 101; U. PRINZ, DB 2016, 371.

Er kann nur dann als Realisationszeitpunkt angesehen werden, wenn er mit der Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung zusammenfällt (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 48; weitergehend KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 101; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 158 – auch wenn Rechnungsstellung der Lieferung bzw. dem Gefahrübergang 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 zutr., wenn die Rechnung gleichzeitig mit der Leistungserbringung bzw. mit dem Übergang der Preisgefahr abgesandt wird (FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 94 [12/2010]; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033 Rz. 12; Nds. FG v. 12.1.2016 – 13 K 12/15, EFG 2016, 1158, Rz. 36, nrkr., Az. BFH III R 5/16; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071, Rz. 35, rkr.; WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (901); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (42); WEILAND, DStR 2011, 2213 (2217); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 66; HOFFMANN, StuB 2014, 829; U. PRINZ, DB 2016, 371; VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 (120).

► *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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 93 (12/2010); HOFFMANN, StuB 2014, 829; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32; KNOBLOCH/BAUMEISTER, DStR 2015, 2403 (2404); KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 (844); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 98; U. PRINZ, DB 2016, 371; VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 (120); KAHL/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 157; im Erg. ebenso MARX, StuB 2016, 327 (328).

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 Rz. 39 [6/2012]; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 192 [4/2013]).

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 92 [12/2010]; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 98; KAHL/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 157).

► *Ablauf von Gewährleistungs- oder Produkthaftungsfristen:*

▷ *Ablauf von Gewährleistungs- oder Produkthaftungsfristen grundsätzlich unerheblich:* Die Gewinnrealisierung wird nicht bis zum Ablauf von Gewährleistungs- oder Produkthaftpflichtfristen hinausgeschoben.

JOISTEN, FR 2013, 206 (207); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 98; MARX, StuB 2016, 327 (328 f.).

Damit würde das Vorsichtsprinzip geradezu überstrapaziert. Insoweit gelten dieselben Argumente, die ein Zuwarten bis zur Zahlung nach Erbringung der Sachleistung nicht geboten erscheinen lassen. Soweit Gewährleistungs- oder Produkthaftungsrisiken bestehen, ist dem durch die Passivierung entsprechender Rückstellungen Rechnung zu tragen (JOISTEN, FR 2013, 206 [207]).

▷ *Stornobehaftete Provisionen von Versicherungsvertretern:* Zwischen VU und Versicherungsvertretern wird gelegentlich vereinbart, dass Provisionen, die durch die Vermittlung eines Vertragsabschlusses entstanden sind, ganz oder teilweise

zurückzuzahlen sind, wenn während der Vertragslaufzeit Leistungsstörungen eintreten. Dabei kommt es auch vor, dass der Teil der Provision, der uU zurückgezahlt werden müsste, zunächst gar nicht an den Versicherungsvertreter ausgezahlt, sondern vom VU in eine sog. Stornoreserve eingestellt wird. Die Gefahr einer Leistungsstörung betr. den vermittelten Vertrag ist uE mit dem Gewährleistungsrisiko bei anderen Geschäften vergleichbar, so dass der Versicherungsvertreter den Gewinn aus der Vermittlungsleistung sogleich in voller Höhe realisiert und in Höhe zu erwartender Rückzahlungen bzw. ausbleibender Zahlungen aus der Stornoreserve eine Rückstellung zu passivieren hat.

Ebenso JOISTEN, FR 2013, 206 (209); aA BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033; FG Münster v. 28.4.2016 – 9 K 843/14 K, G, F, Zerl, EFG 2016, 1284, nrkr., Az. BFH XI R 32/16; WEILAND, DStR 2011, 2213 (2215).

▷ *Die Höhe der Rückstellung* orientiert sich dabei an der Wahrscheinlichkeit, dass die Provision nicht in voller Höhe bei dem Versicherungsvertreter verbleibt und nicht zwingend an der Höhe einer vom VU einbehaltenen Stornoreserve (aA WEILAND, DStR 2011, 2213 [2216]).

▷ *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 Rz. 940g (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 616; vgl. insbes. zur Vertragsauflösung BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 Rz. 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 Rz. 16; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 92 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 195 (10/2011); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 46; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 67; MARX, StuB 2016, 327 (329); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 162; aA BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382 (383 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 939, 940 f. (8/2015); 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 § 312b BGB betr. Haustürgeschäfte und § 312c BGB betr. 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 zutr. 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.; ähnlich KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 102: Gewinnrealisation bei (im Onlinehandel: erwarteter) Lieferung in Kombination mit Berücksichtigung der statistischen Rücksendungsquote durch eine Rückstellung zulässig.

► *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 Rz. 952 [8/2015]; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 77) und muss aktiviert werden. „So gut wie sicher“ bzw. „konkretisiert“ idS 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 Rz. 77; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 32 aE; vgl. auch BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, *DStR* 1998, 383; 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 Rz. 77 aE; vgl. auch Anm. 399 „Bestrittene Forderungen“).

399 (5) Einzelfälle

Veräußerungsgeschäfte:

► *Grundsätzlich Übergang der Preisgefahr maßgeblich:* Gewinnrealisierung tritt bei Veräußerungsgeschäften grds. mit der Lieferung der Sache ein.

Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 63, rkr.; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., *Beck-HdR*, B 700 Rz. 24 (11/2016); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 160.

► *Maßgeblich ist der Übergang der Preisgefahr.*

Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 63, rkr.; HENNRICH in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 412; MARX, *StuB* 2016, 327 (329). Vgl. auch Anm. 398.

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 Rz. 14; BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, *BStBl. II* 2006, 26 Rz. 18; Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728

Rz. 64, rkr.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 941a (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 608; MARX, StuB 2016, 327 (330).

Das gilt auch, wenn der Kaufvertrag noch andere unwesentliche Nebenpflichten enthält, die am Bilanzstichtag noch nicht erfüllt sind, zB die Verpflichtung zur Übernahme von Erschließungsmaßnahmen (ebenso Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728, rkr.; MARX, StuB 2016, 327 [330]). Liegt hingegen eine wesentliche weitere Leistungsverpflichtung vor, handelt es sich um ein Mehrkomponentengeschäft (s. dazu „Mehrkomponentengeschäfte“).

► *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; damit ist der Gewinn für den Veräußerer realisiert.

DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 145; MARX, StuB 2016, 327 (329).

► *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, Rz. 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 Rz. 195 aE (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 67 aE; MARX, StuB 2016, 327 (329).

Werkverträge:

► *Grundsätzlich 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 Rz. 19; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 Rz. 25; Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 65, rkr.; FG Düss. v. 28.1.2016 – 16 K 647/15 F, EFG 2016, 1686 Rz. 20, nrkr., Az. BFH IV R 20/16; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 34, rkr.; 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 Rz. 196 (10/2011); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 68; HOFFMANN, StuB 2015, 609; MARX/JUDS, DStR 2015, 1462 (1463); MARX, StuB 2016, 327 (330); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 107; U. PRINZ, DB 2016, 371; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 164; abw. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rz. 608 – Erfüllung; Abnahme nur Indiz.

Vgl. aber zu einem Sonderfall – Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI aF – BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 (dazu MARX/JUDS, DStR 2015, 1014; ORTMANN-BABEL, DB 2015, 1690; KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843; U. PRINZ, DB 2016, 371; sowie – zweifelnd im Hinblick auf die Abnahme als Realisationskriterium – WEBER-GRELLET, FR 2014, 1138). Das BMF nahm die Entsch. des BFH (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968) zunächst zum Anlass, generell von einer er-

heblich erweiterten Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkverträge gem. § 632a BGB auszugehen (vgl. BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542; dazu MARX/JUDS, DStR 2015, 1462; U. PRINZ, DB 2016, 371; VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 [129]), hat dieses Schreiben aber mittlerweile wieder aufgehoben und die Anwendung der Grundsätze der genannten Entsch. auf Abschlagszahlungen gem. § 8 Abs. 2 HOAI aF eingeschränkt (BMF v. 15.3.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2016, 279; dazu MÜLLER, WPg 2016, 474; U. PRINZ, StbJb. 2015/2016, 295 [296 ff.]; U. PRINZ, DB 2016, 684; VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 [129 f.]; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 171).

► *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 widerspruchslosen Entgegennahme der Leistung realisiert (so BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 27).

► *Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen:* Veräußert ein Bauträger ET-Wohnungen, 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 ET-Wohnungen 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. widerspruchslose 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 Rz. 27 ff.; aA HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 [1400] – Gewinnrealisierung erst bei Abnahme der letzten Wohnung).

Werklieferungsverträge:

► *Grundsätzlich 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 Rz. 69; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 608.

► *Übergabe nicht vorgesehen:* Ist eine Übergabe des hergestellten Werks 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 Rz. 7 (11/2016).

Die langfristige Auftragsfertigung stellt eine einzige Leistung dar, die aber eine Vielzahl von Teilleistungen umfasst; sie 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, insbes. für KapGes., teilweise als unbefriedigend empfundene Situation (dazu VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 [121]) hat sich nach Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. 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 Rz. 25; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 39, rkr.; 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, ZfB 2007, 882 (893); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 49 ff. (11/2016); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 99 (12/2010); KÜTING/LAM, DSiR 2012, 2348 (2349); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 75; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 105; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 947 (8/2015); MARX, StuB 2016, 327 (332); VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 (123); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 79; KAHLER/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 169; SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 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.

FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 39, rkr.; EULER, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 138 f.; BACKHAUS, FS Ludewig, 1996, 21 (25); WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 (893); WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, ZfB 2009, 31 (40); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 203 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 75; KAHLER/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 169; aA MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 56 (11/2016), 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.

Unmaßgeblich für die Teilgewinnrealisierung ist – wie stets (s. dazu Anm. 398) – die Leistung von Zahlungen, zB in Form von Abschlagszahlungen, durch den Auftraggeber (BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 105; SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 463).

Liegen die Voraussetzungen für eine Teilgewinnrealisierung vor, besteht uE die Pflicht und nicht ein Wahlrecht zur gewinnwirksamen Erfassung des Vorgangs (glA jedenfalls für die stl. Gewinnermittlung VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 [123] Fn. 61; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 79).

- ▶ *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 gebot IAS 11.25 die Aufteilung des Gesamtgewinns in dem Baufortschritt entsprechende Teilgewinne und sah deren Realisierung mit der Fertigstellung der Teilleistungen vor (sog. *Percentage of completion-Methode*).

IAS 11 („Fertigungserlöse“) und IAS 18 („Umsatzerlöse“) werden allerdings für Wj., die am oder nach dem 1.1.2018 beginnen, durch IFRS 15 („Erlöse aus Verträgen mit Kunden“) ersetzt; vgl. dazu VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 (126) Fn. 113 mwN.

- ▷ *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 vorhersehbare Garantieleistungen und Nachbesserungen müssen berücksichtigt werden.

ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 88; SELCHERT, DB 1990, 797 (801 ff.); SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 (2356); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 46; glA NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 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 zutr. 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 Rz. 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 Rz. 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 einzurechnen (LEUSCHNER, FS Budde, 1995, 377 [390 f.]).

- ▷ *Das Unternehmen* weist in diesem Fall jedenfalls keinen Verlust, sondern ein ausgeglichenes Erg. 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 100 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 205 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 947 (8/2015); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 36; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 79; MARX, StuB 2016, 327 (332); VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 (128); WOLLNY, DStR 2016, 2415 (2416); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 166; SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 458, 463; ebenso wohl WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 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/Untertrichtsverträge“), 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 (BTDrucks. 16/10067, 38).

Auch die Erhöhung der HK bis zur Höhe der angefallenen Selbstkosten ist nicht zulässig.

Ebenso MARX, StuB 2016, 327 (332); dezidiert gegen diese Methode auch VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 (122 f.); ebenfalls krit. SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 459 („Im Ergebnis nicht praktikabel“).

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 101 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 41 (6/2012); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 168.

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 zutr. 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 Rz. 74; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 36 aE.

Dienstleistungsverträge:

► *Grundsatz:* Bei Dienstleistungsverträgen ist grds. der Zeitpunkt der Erbringung der Hauptleistung maßgeblich.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 10; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 31, rkr.; MARX/LÖFFLER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (11/2016); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 196 (10/2011); KÜTING/LAM, DStR 2012, 2348; KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 (844); MARX, StuB 2016, 327 (330); U. PRINZ, DB 2016, 371.

► *Da idR eine Gesamtleistung geschuldet wird*, tritt die Gewinnrealisierung erst mit der vollständigen Erbringung der Dienstleistung ein (KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 [846]). Nur wenn Teilleistungen erbracht werden, die für den Auftraggeber selbständig nutzbar und verwertbar sind, so dass das auf diese Teilleistungen entfallende Honorar auch dann entsteht, wenn die weitere Vertragsabwicklung scheitert, wird der Gewinn entsprechend der Erbringung der Teilleistungen realisiert (KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 [846]).

► *Einzelfälle:*

▷ *Inkassoerträge:* Der Auftragnehmer eines Inkassoertrags schuldet das Eintreiben einer oder mehrerer Forderungen (vgl. BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 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).

▷ *Insolvenzverwalter:* Das Gesetz räumt in § 9 InsVV dem Insolvenzverwalter die Möglichkeit ein, bei Insolvenzverfahren, die länger als sechs Monate dauern oder die besonders hohe Auslagen erfordern, einen Antrag auf Zahlung eines Vorschusses zu stellen. Die Vorfinanzierung der Auslagen soll dem Insolvenzverwalter nicht über einen längeren Zeitraum zugemutet werden (STEPHAN in STEPHAN/RIEDEL, 2010, § 9 InsVV Rz. 1, 10). Die Regelung soll die bisher geleistete Tätigkeit des Insolvenzverwalters abgelden (STEPHAN in STEPHAN/RIEDEL, 2010, § 9 InsVV Rz. 15). Der Vorschuss dient nicht zuletzt dem Ziel, das Ausfallrisiko des Insolvenzverwalters im Falle einer Masseunzulänglichkeit zu verringern (NICHT/SCHILDT, NZI 2010, 466 [467]; STEPHAN in STEPHAN/RIEDEL, 2010, § 9 InsVV Rz. 2), und ist bei einer späteren Einstellung des Verfahrens mangels Masse nicht zurückzuerstatten (STEPHAN in STEPHAN/RIEDEL, 2010, § 9 InsVV Rz. 18). Es handelt sich um eine Teilvergütung (STEPHAN in MüKo InsO, 3. Aufl. 2013, § 9 InsVV Rz. 33). Erhält ein

Insolvenzverwalter einen Vorschuss gem. § 9 InsVV, sieht die Rspr. den Gewinn insoweit als realisiert an (FG Düss. v. 28.1.2016 – 16 K 647/15 F, EFG 2016, 1686 Rz. 21, nrkr., Az. BFH IV R 20/16). Dem ist uE nicht zuzustimmen. Auch wenn es sich bei dem Vorschuss nicht um eine Abschlagszahlung im eigentlichen Sinne handelt, sondern um eine Teilvergütung auf der Basis einer Prüfung durch das Insolvenzgericht, so liegen gleichwohl die Voraussetzungen für eine Teilgewinnrealisierung, nämlich eine selbständig abrechenbare Teilleistung (s. dazu oben „Langfristige Auftragsfertigung“), nicht vor (krit. zu der Entsch. auch JS, DStZ 2016, 761; DE WERTH, EWiR 2016, 739 [740]). Die Prüfung des Insolvenzgerichts stellt lediglich eine Schätzung dahingehend dar, wie hoch die Vergütung sein könnte (vgl. NICHT/SCHILDT, NZI 2010, 466 [467]; DE WERTH, EWiR 2016, 739 [740]). Wird die endgültige Vergütung des Insolvenzverwalters letztlich geringer festgesetzt als der bewilligte Vorschuss gem. § 9 InsVV, muss der Insolvenzverwalter den überzahlten Betrag gem. § 812 BGB zurückerstatten (STEPHAN in MüKo InsO, 3. Aufl. 2013, § 9 InsVV Rz. 33). Auch wenn der Vergütungsanspruch nicht erst mit der Festsetzung durch das Insolvenzgericht, sondern mit der laufenden Tätigkeit entsteht (so NICHT/SCHILDT, NZI 2010, 466 [467]), kann der Insolvenzverwalter bis zur endgültigen Festsetzung der Vergütung nicht mit der für eine Gewinnrealisierung erforderlichen Sicherheit davon ausgehen, dass er eine Vergütung mindestens in Höhe des erhaltenen Vorschusses verdient hat.

- ▷ *Unterrichtsverträge*: Die Gewinnrealisierung tritt bei Unterrichtsverträgen 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 Verhältnisse 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 Rz. 944 [8/2015]). Damit hält der BFH den Gegenleistungsanspruch für so gut wie sicher, wenn das Risiko der Leistungsstörung ein nur theoretisches 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 einrede-frei entstehen zu lassen (vgl. Anm. 398). Dementsprechend hat der BFH in anderen Entsch. 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 zutr. 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 Zwei-

fel 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 Rz. 23; ebenso FG Düss. v. 28.1.2016 – 16 K 647/15 F, EFG 2016, 1686 Rz. 21, nrkr., Az. BFH IV R 20/16]). 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.

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 Wiederkehrschuldverhältnissen 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.). Klassische Dauerschuldverhältnisse sind zB Miet-, Pacht- und Leasingverträge, aber auch Darlehensverträge. Forschungsverträge, bei denen der Auftragnehmer lediglich das Bemühen um ein Forschungsergebnis, nicht aber einen bestimmten Erfolg schuldet, gehören ebenfalls zu den Dauerschuldverhältnissen (KORTE/MUJKANOVIC, StuB 2016, 843 [847]).

► *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 Rz. 944 [8/2015]). 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); BFH 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 Rz. 16; SESSAR, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 76; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 95 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 197 (10/2011); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 944 (8/2015); SCHUSTER, Ubg 2013, 312 (314); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 72; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 33; MARX, StuB 2016, 327 (330); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 618; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 173; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 47.

Hinsichtlich noch nicht abgelaufener Abrechnungsperioden liegt ein schwebendes Geschäft vor, das bilanziell nicht ausgewiesen wird (vgl. Ann. 410). Soweit die Gegenleistung für diese Perioden bereits vereinnahmt wird, ist ein RAP zu passivieren.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 95 aE, 96 (12/2010); MARX, StuB 2016, 327 (330); KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 173; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 47.

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.).

▶ *Steuerberatungsleistungen gegen Pauschalhonorar:* Einen einem Wiederkehrschuldverhältnis oder Sukzessivlieferungsvertrag vergleichbaren Fall hat die stl. Rspr. in der Vereinbarung der Erbringung 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, *multiple deliverables*), und Vertragsbündel oder Vertragsverbindungen, die wirtschaftlich aufeinander bezogene Leistungen regeln (*bundled sales arrangements*).

WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfbF 2007, 882 (884); HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 (86 f.); SCHUSTER, Ubg 2013, 312, mit Beispielen; BAUMEISTER/KNOBLOCH, DB 2016, 186 (189); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 111; MARX, StuB 2016, 327 (332); U. PRINZ, DB 2016, 1897 (1898); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 44; ausführl. 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 (OSER/BELLERT/KÖNIG, IRZ 2017, 49), und Verträge von Hörgeräteakustikern und Optikern, mit denen diese Hör- oder Sehhilfen verkaufen und gleichzeitig die Erbringung Nachbetreuungsleistungen vereinbaren (U. PRINZ, DB 2016, 1897 [1898], bezeichnet diese Vertragstypen als „Klassiker“). Ebenso wird man Verträge zwischen VU 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 Rz. 259 [8/2015], unter Hinweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz; zu diesem Anm. 460 ff.). Im Falle von Veräußerungsverträgen über Produktionsanlagen, Software, Flugzeugen usw., die auch Vereinbarungen über Montage-, Einrichtungs- und Schulungsleistungen enthalten, hängt die Beurteilung, ob es sich um eine einzelne 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. Bei einem Warenverkauf mit Skontogewährung liegt kein Mehrkomponentengeschäft bestehend aus Kauf- und Kreditvertrag vor, weil die Skontoabrede nicht als gesonderte Kreditgewährung zu qualifizieren ist (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 255 HGB Rz. 34; aA BAUMEISTER/KNOBLOCH, DB 2016, 186 [189]).

► *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); BFH v. 28.7.2004 – X R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (Versicherungsvertreter); BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 (Versicherungsvertreter); BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517 Rz. 21 (Versicherungsvertreter); BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675 Rz. 11 (Versicherungsvertreter); zust. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 943 (8/2015).

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.]; BAUMEISTER/KNOBLOCH, DB 2016, 186 [190]). 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); BAUMEISTER/KNOBLOCH, DB 2016, 186 (190).

Der BFH weist in der Entsch. den Hörgeräteakustiker betr. 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 passivieren (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, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 111; U. PRINZ, DB 2016, 1897 (1899).

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]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 944 [8/2015]). 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); U. PRINZ, DB 2016, 1897 (1899).

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]; ähnlich BAUMEISTER/KNOBLOCH, DB 2016, 186 [190]).

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 kommt nur die Anwendung der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation in Betracht (WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 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, ZfB 2007, 882 [902 f.]; HERZIG/JOISTEN, FS Krawitz, 2010, 83 [89] Fn. 25).

Ein solcher Funktionszusammenhang besteht zB bei Verträgen über verbilligte Mobilfunkgeräte in Verbindung mit einem Mobilfunkdienstleistungsvertrag (vgl. WÜSTEMANN/KIERZEK, ZfB 2007, 882 [896 f.]) und bei Gerüstbauverträgen, die Aufbau, Vorhaltung, Um- und Abbau eines Gerüsts zum Inhalt haben (wie hier wohl U. PRINZ, DB 2016, 1897 [1900]; aA FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 31, rkr. [kein Mehrkomponentengeschäft, sondern Vertrag über einen einheitlichen Leistungsgegenstand]; ebenso wohl HOFFMANN, StuB 2016, 717 [718]).

In Zweifelsfällen gebietet das Vorsichtsprinzip uE die Anwendung des Konzepts der hinausgezögerten Umsatzrealisation (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 943 [8/2015]; U. PRINZ, DB 2016, 1897 [1899]).

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 Rz. 13). Zu eventuell auch getroffenen Vereinbarungen über nachgelagerte Kundenpflegeleistungen vgl. „Mehrkomponentengeschäfte“. Zur Gewinnrealisierung bei der Vermittlung von Reiseleistungen vgl. Nds. FG v. 12.1.2016 – 13 K 12/15, EFG 2016, 1158, nrkr., Az. BFH III R 5/16).

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); BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 (652); BFH v. 27.3.2007 – I B 94/06, BFH/NV 2007, 1669 (1670); DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 138; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 81.

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 Rz. 78 für Schadensersatzansprüche, Rz. 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 – Tomberger, DSr 1998, 383; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 97 (12/2010); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 82; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 275 HGB Rz. 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 Mehrheitsgesell-

schafters (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]; BFH 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 – Tomberger, DStR 1998, 383).

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 Rz. 78; MARX, StuB 2016, 327 [331]). Zum Falle des Bestreitens des Schuldners vgl. „Bestrittene Forderungen“.

Steuererstattungsansprüche sind bereits in dem Geschäftsjahr realisiert, auf das sie entfallen (MARX, StuB 2016, 327 [331]). Auf den Zeitpunkt des Erlasses des entsprechenden StBescheids kommt es nicht an (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 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; BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 – Aktivierung nach vorbehaltloser Veröffentlichung einer für den Bilanzierenden günstigen höchstrichterlichen Entsch.

400 (6) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip

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 (MARX, StuB 2016, 327 [333]). 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 einen 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 (MARX, StuB 2016, 327 [332 f.]). Zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 90 ff.

Rücklage für Ersatzbeschaffung: In vergleichbarer Weise wie nach § 6b kann ein Stpfl. nach gefestigter Praxis, die mittlerweile zu Gewohnheitsrecht geworden ist (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13), 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 (MARX, StuB 2016, 327 [333]). 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 Rz. 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 Rz. 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.

401 (7) Steuerliche Realisationstatbestände ohne Gewinnrealisation

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 aufgegebenen 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 Rz. 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 Rz. 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.

(8) Grenzen

402

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.

(9) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

403

Vorsichtsprinzip: Das Realisationsprinzip ist nach hM eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips.

Vgl. Anm. 375; SELCHERT, DB 1990, 797; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); KRAWITZ, DStR 1997, 886 (888); BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 31 f. (10/2009); U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 401; MARX, FR 2016, 389; U. PRINZ, DB 2016, 371; VELTE/STAWINOGA, StuW 2016, 118 (119); aA BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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).

Einstweilen frei.

404–409

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 GtS 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; KUBMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282.

(1) Begriff und Inhalt

410

Zum Begriff des schwebenden Geschäfts vgl. Anm. 540. Schwebende Geschäfte werden bilanziell nicht ausgewiesen. Dieser allgemein anerkannte GoB ist aller-

dings im geltenden Bilanzrecht nicht kodifiziert. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 540 und 667. Zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften vgl. Anm. 2050.

411 (2) Geltungsbereich

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 Rz. 40, vgl. auch Anm. 540).

412 (3) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vorsichts-/Realisationsprinzip: Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte wird vielfach als Folge der Geltung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips angesehen.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 76; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 471 f. (11/21011); KUBMAUL/ÖLLINGER, StW 2011, 282 (290); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 86).

413–419 Einstweilen frei.

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 Gewinnsprüchen, 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

chen 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; JUNGUS/SCHMIDT, Nichtigkeit des Jahresabschlusses aufgrund von Bewertungsfehlern (Teil 2), DB 2012, 1761; KNÖBBE, Grenzen der Wertaufhellung bei prognostischen Bilanzansätzen, BB 2012, 2169; OHMEN/SEIDLER, Wertaufhellung Wertbegründung nach HGB und IFRS – ABC praxisrelevante Fälle, BB 2015, 3051; KLEISSLER, Die Bilanzgarantie: Eine Betrachtung von Tatbestand und Rechtsfolgen nach einem Urteil des OLG Frankfurt a.M., NZG 2017, 531.

(1) Kodifikation

420

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 Vermögengegenstände 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 allg. anerkannte GoB (SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006 [1007]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 279 [8/2015]).

(2) Geltungsbereich

421

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); 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 Rz. 279 (8/2015); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 37; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 81.

Im Hinblick auf die Geltung des Wertaufhellungskonzepts auch auf Bilanzansätze wird verschiedentlich auch von Ansatzaufhellung gesprochen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 280 [8/2015]).

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 Rz. 95 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 38; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 111; WINKELJOHANN/Büssow in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 27.

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 Rz. 38; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 277 [8/2015]). Nur dann ist eine lückenlose Erfassung 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 Rz. 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 Rz. 42; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 322; HEINZ/SAND, BB 2011, 2795 (2796); PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 119 (6/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 118, 119 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 39; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 17 aE; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 279 (8/2015); OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 60; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 27.

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 Rz. 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); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 24; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 118 (4/2013); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 98; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 98; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 126 (4/2013); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 322; HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (304 ff.); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 97 (10/2011); JUNGUS/SCHMIDT, DB 2012, 1761; KNOBBE, BB 2012, 2169 (2170); WOHL-

GEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 49 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 40; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 21; OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 65; aA CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 138; ENGEL-CIRIC, DStR 1996, 1298 (1303f.), 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 Rz. 279 (8/2015).

§ 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 vorgelegen 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.

KNOBBE, BB 2012, 2169 (2170); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 49 (6/2012); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 120 (4/2013); OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051.

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 (zur Insolvenzeröffnung nach dem Abschlussstichtag vgl. OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 [3053]). 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); JUNGUS/SCHMIDT, DB 2012, 1761 (1763); OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051.

▷ *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 (zur Vereinbarung der Verzinslichkeit eines zunächst unverzinslich gewährten Darlehens nach dem Abschlussstichtag vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 9.7.2015 – 10 K 10124/12, EFG 2015, 1820, rkr.) werden als wertbegründende Tatsachen angesehen.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 25; STRAHL, FR 2005, 361 (364); HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (321 ff.); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 43; differenzierend für Feststellungs-, Gestaltungs- und Leistungsurteile OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 (3053); differenzierend für Vergleichsvereinbarungen OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 (3054).

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 nötigten (ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 44; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 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 uE zutreffender hM ist der Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB der Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss rechtsverbindlich wird (MOXTER, DStR 2008, 469 [470]; KLEISSLER, NZG 2017, 531 [533]). Das ist bei Einzelunternehmen der Tag der Unterzeichnung des Jahresabschlusses.

MOXTER, DStR 2008, 469 (470); HENTSCHEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 101 Rz. 5 (1/2009); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 69 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, DStR 2008, 469 (470); PITTRÖFE/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 121 (6/2011); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 107 f. (10/2011); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 19 f.; ebenso wohl HENTSCHEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 101 Rz. 9 (1/2009); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 48 aE (6/2012); WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 zutr. wiedergibt.

TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 44; MOXTER, BB 2003, 2559 (2563); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 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.

CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 81 f.; PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 121 (6/2011); aA MOXTER, BB 2003, 2559 (2563).

Auch ein verspätet aufgestellter Jahresabschluss sollte die Verhältnisse zum Abschlussstichtag möglichst zutr. 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 Abschlussstellung:* Demgegenüber wird im Schrifttum teilweise der Tag der tatsächlichen Aufstellung des Jahresabschlusses für maßgeblich gehalten.

Vgl. KÜTING/KAISER, WPg 2000, 577 [589]; RÖLIKE in SPINDLER/STILZ, 3. Aufl. 2015, § 256 AktG Rz. 5; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 73 (12/2010) – Tag der Fertigstellung; OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 – Buchführung abgeschlossen und die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen getroffen.

- ▶ *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 Rz. 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 Rz. 280 (8/2015); KAHL/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 114; 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 Rz. 52 [6/2012]).

(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 Rz. 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 Rz. 95.1 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 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 se maßgeblich ändern.

ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 47; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 73 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 113 (10/2011); OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 (3054); eingehend zur Problematik der Sanierungsmaßnahmen HEINZ/SAND, BB 2011, 2795.

424 (5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vollständigkeitsprinzip: Das Stichtagsprinzip ergänzt das Vollständigkeitsprinzip (BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 92 [10/2011], vgl. auch Anm. 412).

425–429 Einstweilen frei.

II) Periodisierungsprinzip

430 (1) Kodifikation

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 Rz. 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 Rz. 229 [10/2011]).

431 (2) Geltungsbereich

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 Rz. 55; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 84; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 44; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 122; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 Rz. 2.

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 Rz. 24; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 184).

432 (3) Begriff

§ 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 Rz. 95; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 121).

(4) Inhalt

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 Rz. 97; FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 112 ff. (12/2010); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 44; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 18 (10/2009); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 225 (10/2011); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 173 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 83; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 44.

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 (für die Bildung von Rückstellungen als Ausprägung des Periodisierungsprinzips vgl. HENNRICHS in DSTjG 24 [2001], 301 [319]). 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 Rz. 86; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 51).

(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 Rz. 329; BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 231 (10/2011); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 87; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 45; KAHLE/EICHHOLZ in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 186.

(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren den Grundsatz der Periodenabgrenzung inhaltlich (ebenso BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 227 [10/2011] für das Realisationsprinzip; aA Rz. 228 [10/2011] für das Imparitätsprinzip – Durchbrechung des Periodisierungsprinzips).

Einstweilen frei.

mm) Saldierungsverbot

Schrifttum: KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14.

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. Entsprechendes sieht nunmehr auch Art. 6 Abs. 1 Buchst. g der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) vor.

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 Rz. 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 Rz. 94; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 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 Erg., weniger aber auf die detaillierte Darstellung ankommt (CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 52).

442 **(3) Begriff**

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 Rz. 271 [10/2014]).

443 **(4) Inhalt**

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 Rz. 251 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 234; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 272 (10/2014).

So dürfen zB auch geleistete Anzahlungen nicht mit erhaltenen Anzahlungen (KÖHLER, StBp. 2016, 14 [18]) und nicht abgerechnete Leistungen nicht mit erhaltenen Anzahlungen (KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 215) saldiert werden.

444 **(5) Grenzen****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 Rz. 237 ff.; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 100 ff.; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.10 ff. (10/2014); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 217 ff.; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 120 ff.

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 Rz. 232a [8/2015]; 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 Rz. 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.

KUBMAUL in KÜTING/WEBER, HdR, § 246 HGB Rz. 24 (11/2016); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 93; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 251; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 97; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 277 (10/2014); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 (3/2016); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 245 f.; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 106.

Eine Pflicht zur Verrechnung besteht jedoch nicht (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 252).

► *Regressansprüche, insbesondere bei Gesamtschuldverhältnissen gegenüber Mitschuldern:* 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 Rz. 279 (10/2014); vgl. auch SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 109; krit. insoweit HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 249; abl. auch KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 98.

► *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 Rz. 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 Rz. 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.

KUBMAUL in KÜTING/WEBER, HdR, § 246 HGB Rz. 24 (11/2016); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 93; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rz. 257 (4/2011); THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 280.9 (10/2014); SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 112.

► *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.

445 (6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)

Bilanzklarheit: Das Saldierungsverbot dient der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit.

KUBMAUL in KÜTING/WEBER, HdR, § 246 HGB Rz. 23 (11/2016); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 118 (10/2011); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 91; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 (3/2016); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 52; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 100; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 213; 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 Rz. 231).

Vollständigkeitsprinzip: Das Saldierungsverbot steht in engem Zusammenhang mit dem Vollständigkeitsprinzip.

KUBMAUL in KÜTING/WEBER, HdR, § 246 HGB Rz. 23 (11/2016); BRAUN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 91; KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 HGB Rz. 251 (4/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 231; THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 (3/2016); SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 100; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 52.

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 (ähnlich SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 [3/2016]).

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 Rz. 253 (4/2011); THIELE/TUROWSKI in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 246 HGB Rz. 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; ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; KÖHLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285.

(1) Kodifikation

450

§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestimmt, dass die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten sind und kodifiziert damit – nunmehr im Einklang mit Art. 6 Abs. 1 Buchst. f der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) – das Einzelbewertungsprinzip. Dieses Prinzip war aber schon vor der Kodifizierung ein anerkannter GoB (KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 78 [7/1994]; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 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 (dazu KÖHLER, StBp. 2014, 285) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten enthält.

(2) Geltungsbereich

451

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, sondern berechnet (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); BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); FG Münster v. 23.1.2017 – 9 K 3180/14 K, F, EFG 2017, 756 Rz. 69, nrkr., Az. BFH I R 21/17; CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 (265); CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 27; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 22; 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 Rz. 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 60 [12/2010]; WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 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, vgl. zB KÖHLER, StBp. 2014, 285 [286]) voneinander abgegrenzt werden (KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 72; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 92). Damit stellt sich die Frage, ob ein Sachverhalt als einzelner Vermögensgegenstand oder als Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegenstände 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 (BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 58 [10/2009]; aA wohl CHRISTIANSEN, DStZ 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); BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 (1236); ebenso CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 (265); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 229 (8/2015).

Die Verkehrsanschauung bietet allerdings, ebenso wie die zivilrechtl. Beurteilung, lediglich einen Anhaltspunkt.

FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 63 (12/2010); ebenso für die zivilrechtl. Beurteilung BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 119 (10/2011); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 73.

Zur Bestimmung des einzelnen Vermögensgegenstands bzw. WG ist auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 324; BALLWIESER in BÖCKING ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 58 (10/2009); CLAUSSEN in Kölner Kom-

mentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 28; AMORT, WM 2013, 1250 (1252); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 31; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 24; KÖHLER, StBp. 2014, 285 (286); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 74; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 94; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 23; 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 Rz. 229 [8/2016]). 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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 63 (12/2010); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 26 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 31; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 23.

Je genauer man folglich das Bewertungsobjekt bestimmt, desto strikter werden auch das Realisations- und das Imparitätsprinzip beachtet.

(5) Grenzen

454

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/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 63, 66 (12/2010); BAETGE/ZIESEMER/SCHMIDT in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 252 HGB Rz. 118 (10/2011); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196f.); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 28.1 (6/2012); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 82; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 98; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 26.

► *Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB:* § 254 HGB sieht die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit ho-

her 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 Erg. 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.

SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591 f.); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 66 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); AMORT, WM 2013, 1250 (1253); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 157 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 82; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 99; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 26.

► *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.

SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591 f.); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 66 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 25; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 82; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 99; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 26.

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:

► *Grundsatz*: 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 unzumutbaren Aufwand erfordern würde.

CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; ADS, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 57; SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 (2591); FÜLBIER/KUSCHEL/SELCHERT in KÜTING/WEBER, HdR, § 252 HGB Rz. 67 (12/2010); KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); WOHLGEMUTH/RADDE in HOFBAUER/KUPSCH, § 252 HGB Rz. 29 (6/2012); AMORT, WM 2013, 1250 (1253); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 166 (4/2013); TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 252 HGB Rz. 33; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 26; KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 83; KAHLE/GOLDSCHMIDT in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 252 HGB Rz. 101; für die stl. Gewinnermittlung BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 232 (8/2015); HAHNE, BB 2006, 91.

► *Allerdings könnte sich eine strengere Beurteilung der bislang anerkannten Ausnahmen dadurch ergeben*, dass die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) zwar eine dem Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss inhaltlich entsprechende Vorschrift in Art. 4 Abs. 4 enthält, aber eine Entsprechung zu Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss fehlt. Art. 4 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie erlaubt in Ausnahmefällen, wenn die Anwendung einer Bestimmung der Richtlinie mit der Anforderung nach Abs. 3 der Richtlinie (dem Einblicksgebot) unvereinbar ist, die betreffende Bestimmung nicht anzuwenden, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss entspricht hingegen inhaltlich § 252 Abs. 2 HGB und ist damit großzügiger. Als Folge dieser Änderung wird angenommen, dass Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen nunmehr nicht schon in „begründeten Ausnahmefällen“, sondern nur dann zulässig sind, wenn die Abweichung erforderlich ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Insofern stehen die im Folgenden genannten Einzelfälle unter dem Vorbehalt, dass die Ausnahme jeweils erforderlich ist, um das Einblicksgebot zu sichern (zum Ganzen ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892; vgl. auch KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 83).

► *Einzelfälle:*

▷ *Pauschalwertberichtigungen:* Bei Forderungen können bestimmte Risiken pauschal berücksichtigt werden.

CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385; KÜTING/EICHENLAUB, BB 2011, 1195 (1196); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 157 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 83.

▷ *Gängigkeitsabschläge:* 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 Rz. 34; für Abschläge auf beschädigte Vorräte ebenso KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 83).

▷ *Garantie- und Produkthaftungsrückstellungen:* Für bestimmte Arten von Risiken, insbes. für Garantie- und Produkthaftungsverpflichtungen, dürfen Pauschalrückstellungen gebildet werden, deren Höhe sich an den Erfahrungswerten der Vergangenheit orientiert.

CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385 (386); MOXTER, DB 1998, 269; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 166 (4/2013); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/

BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 83; WINKELJOHANN/BÜSSOW in *Beck-BilKomm.*, 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 26.

- ▷ *Clusterbewertung*: Die Bewertung einer großen Anzahl gleichartiger Vermögensgegenstände bzw. WG kann uU im Wege der „pauschalierten Einzelbewertung“ durch Zusammenfassung in Gruppen (sog. *cluster*, daher spricht man insoweit auch von Clusterbewertung) zulässig sein.
So für die Bewertung von ca. 12000 Immobilien der Deutschen Telekom AG BGH v. 21.10.2014 – XI ZB 12/12, NZG 2015, 20 Rz. 78 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).
- ▷ *Gehalts- oder Karrieretrends bei Pensionsrückstellungen*: 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.
- ▷ *Verbindlichkeiten, die teilweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen*: 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 Rz. 54).

455 (6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

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 Rz. 23; ähnlich SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 146 [3/2016] – Saldierungsverbot folge ua. aus dem Grundsatz der Einzelbewertung). 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 Hörgeräteakustikern, 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; LÜDENBACH/FREIBERG, BilRUG-RefE: Nur „punktuelle Änderungen“, BB 2014, 2219; LÜDENBACH/FREIBERG, Die Regelungen des BilRUG im Jahresabschluss, StuB 2015, 563; RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, Düsseldorf 2015.

(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.

SCHNEFFLER, 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 Rz. 58 (4/2013); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892 (894); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2014, 2731; RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 12. Missverständlich insoweit WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 39, der meint, der Grundsatz der Wesentlichkeit sei durch die EU-Bilanzrichtlinie aufgenommen worden.

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. Mit „Darstellung und Offenlegung“ sind hier „Ausweis und ergänzende Informationen“ gemeint, nicht etwa die Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB (RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 4). Der Gesetzgeber hat mit dem BilRUG allerdings keine Folgerungen aus der Erwähnung des Wesentlichkeitsgrundsatzes in der Bilanzrichtlinie gezogen.

Dazu LÜDENBACH/FREIBERG, BB 2014, 2219 (2225); LÜDENBACH/FREIBERG, Die Regelungen des BilRUG im Jahresabschluss, StuB 2015, 563 (564); RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 3 ff.

Über Reichweite und Grenzen des Wesentlichkeitsgrundsatzes besteht 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 Rz. 32; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. 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 Rz. 259 (8/2015); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 159,

die in § 256 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren,

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 Rz. 32; WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (520); MARX, FR 2011, 267 (268); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2531),

sowie einzelne Vorschriften den Anhang betr.

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 Rz. 58 (4/2013); ARBEITSKREIS BILANZRECHT HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, NZG 2014, 892 (894); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 159.

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 Rz. 35; HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2532); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 259 (8/2015); KREIPL/MÜLLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 252 HGB Rz. 159.

461 (2) Geltungsbereich

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 Rz. 79 [10/2009]) – oder auch für den Ansatz von Bilanzposten (so SCHEFFLER, FS Baetge 2007, 505 [518]; MARX, FR 2011, 267 [268]; RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 17) gilt.

Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist uE nur im Rahmen der Bewertung und der Angaben im Anhang anwendbar (krit. 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 HOCHSCHULEHRER 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. Für dieses Verständnis des Wesentlichkeitsprinzips spricht auch, dass die EÜ-Bilanzrichtlinie in den Erwägungsgründen unter Abs. 17 bestimmt, dass der Grundsatz der Wesentlichkeit „eine etwaige Pflicht nach einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Führung vollständiger Aufzeichnungen, aus denen die Geschäftstätigkeit und die finanzielle Lage hervorgehen, nicht berühren“ solle (aA RUSS/JANBEN/GÖTZE, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 18 f.).

Steuerliche Gewinnermittlung: Auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung findet das Wesentlichkeitsprinzip Anwendung (MARX, FR 2011, 267 [269]; RUSS/JANSEN/GÖTZE, BILRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 24 mit der nicht recht verständlichen Einschränkung „künftig“). 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 es 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 Rz. 39). In aus seiner Sicht folgerichtiger Weiterentwicklung dieser Grundsätze hat der BFH in einer späteren Entsch. 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 Entsch., 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 Rz. 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 Entsch. BFH (BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856) auch angenommen worden, bei Anwendung der Grundsätze der Entsch. des BFH (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

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 Bactge 2007, 505 (519); WENDT, FS Herzig, 2010, 517 (519); HIRSCHBERGER/LEUZ, DB 2012, 2529 (2530); NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 59; NOODT in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 243 HGB Rz. 14; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 71.

Die EU-Bilanzrichtlinie 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 IFRS-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*“. Auch wenn die EU-Bilanzrichtlinie gegenüber dem IFRS-Rahmenkonzept insoweit strenger formuliert ist, als die Möglichkeit der Beeinflussung von Entsch. nicht ausreicht, sondern die Beeinflussung von Entsch. vernünftigerweise zu erwarten sein muss, wird im Schrifttum – auch unter Hinweis auf die englische, französische und spanische Fassung der Richtlinie – die Ansicht vertreten, dass ein materieller Unterschied in dieser Formulierung nicht zu sehen sei, sondern stets die Möglichkeit ausreiche, dass wirtschaftliche Entsch. beeinflusst werden (RUSS/JANBEN/GÖTZE, Bilanz – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 9).

463 (4) Inhalt

Der Grundsatz der Wesentlichkeit rechtfertigt es, bei der Rechnungslegung unwesentliche Sachverhalte unberücksichtigt zu lassen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 259 [8/2015]; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 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; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 259 (8/2015).

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 Bactge 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; 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).

(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 465

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird durch das Wesentlichkeitsprinzip eingeschränkt (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 259 [8/2015]).

Vollständigkeitsprinzip: Der Wesentlichkeitsgrundsatz schränkt das Vollständigkeitsprinzip in uE unzulässiger Weise ein, wenn man ihn auch auf den Ansatz von Bilanzposten anwendet (vgl. Anm. 461).

Einstweilen frei.

466–499

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*, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 27; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, *DB* 1992, 1353; KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, Düsseldorf 1994; 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; GERPOTT/THOMAS, Bilanzierung von Marken nach HGB, DRS, IFRS und US-GAAP, *DB* 2004, 2485; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, *DB* 2004, 332; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2003, *BB* 2004, 35; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Verkauf und Erwerb von Nutzungsrechten, *DStR* 2006, 1382; 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; BAETGE/ZÜLCH, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), *HdJ* Abt. I/2 (9/2010); KÜNKELE/ZWIRNER, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, *DStR* 2010, 2263; JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, *Lohmar/Köln* 2011; KUBMAUL/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; KÖHLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, *StBp.* 2014, 285; BALL/DENECKE, Bilanzierung von Arbeitnehmererfindervergütungen im Fokus von steuerlichen Betriebsprüfungen, *DB* 2016, 2926.

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. HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 19).

Aktivierung setzt Aktivierungsfähigkeit voraus. Steuerlich aktivierungsfähig sind WG, aktive RAP und geleistete Anzahlungen (s. auch Anm. 530).

► *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.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 69; GERPOTT/THOMAS, DB 2004, 2485; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (333); SEIDEL/GRIEGER/MUSKE, BB 2009, 1286 (1287); BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 82 (9/2010); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (283 f.); BALL/DENECKE, DB 2016, 2926 (2927); vgl. auch FISCHER/VIELMEYER, BB 2001, 1294 (1299 f.); LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382; RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 (1111); HANDSCHIN, NZG 2012, 1281 (1282); KIRSCH/WEBER, DStR 2012, 1716 (1717); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 18; KIRSCH/WEBER/GALLASCH, DStR 2013, 541 (542); KÖHLER, StBp. 2014, 285; HERZIG/BRIESEMEISTER in KÜTING/WEBER, Kap. 3 Rz. 45 (2/2016).

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.

KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 69; GERPOTT/THOMAS, DB 2004, 2485; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (333); BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2 Rz. 82 (9/2010); JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53; KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 18; KÖHLER, StBp. 2014, 285; BALL/DENECKE, DB 2016, 2926 (2927).

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).

KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282.

Vgl. allg. 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, vgl. zB KÖHLER, StBp.

2014, 285 [286]), Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen (s. auch Anm. 650).

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 unversteuerte Rücklagen. Diese Posten stellen den Saldo zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz dar. „Echte“ Aktiv- und Passivposten beeinflussen das Erg. der Bilanzierung, der Saldo ist Ausdruck dieses Erg.

► *Abstrakte/konkrete Passivierungsfähigkeit:* Für Passivposten wird die Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit selten getroffen;

so von BAETGE, FS Forster, 1992, 27 (29, 35); KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 71; 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); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (335); 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 StBl. 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); BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400 (401); BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616 (620); glA PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (18); WASSERMAYER, DB 2001, 1053, unter Hinweis auf stl. Sachgesetzhkeiten; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263; NIEMEYER/FROITZHEIM, DStR 2011, 538; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 113; krit. CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 (BilRiLiG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355) und das Bilanzrechtsmodernisierungs-

gesetz (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.

502–504 Einstweilen frei.

505 b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung

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 Rz. A 278 ff. [4/1989]), 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 verwenden (MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 296 [4/1989]). 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 Rz. A 26 [4/1989]). Nur die doppelte Buchführung arbeitet mit verschiedenen Konten. Sie unterscheidet zwischen Bestands- und Erfolgskonten sowie gemischten Konten (MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 286 [4/1989]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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 Rz. 150 [8/2015]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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). Abweichend davon sieht WEBER-GRELLET, BB 2004, 35 (41), eine Dreischichtigkeit durch die Geltung von GoB, Handelsrecht und Steuerrecht.

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 Erg. han-

delsrechtl. 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.

Einstweilen frei.

506–509

c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen

aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung

510

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; JOISTEN, Ertrags- und Aufwandsrealisierung bei stornobehafteten Provisionen eines Versicherungsvertreters, FR 2013, 206.

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); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl II 1998, 505 (509); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1555); HOFFMANN, DB 1998, 1983 (1985); JOISTEN, FR 2013, 206 (208). 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 nach hM erst aktivieren, wenn der Schuldner sie anerkannt oder aber der Gläubiger ein obseitiges 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).

511 bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung

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 Betriebsunternehmen 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); BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246 (247 f.); BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (550); BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832 Rz. 29; SCHWEYER/KELLER in LÜDICHE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 4 Rz. 157; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2015, § 5 Rz. 62; grds. ebenso, aber einschränkend für die Teilwertabschreibung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen 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 allg. Regeln des Handels- und Steuerbilanzrechts nicht außer Kraft. So führt das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zB nicht zu einer vorzeitigen Gewinnrealisierung. Bei Gewinnaus-

schüttungen 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 beim Besitzunternehmen vgl. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; BFH 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, JbFStR 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, DStZ 1992, 702; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS 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, DStZ 1994, 193; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; G. SCHWENDTNER, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; DREHER, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStZ 1996, 139; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; 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, DStR 2000, 53; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DStR 2006, 489; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; KAHLE, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft, DStZ 2012, 61; WICHMANN, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DStR 2012, 2513; HERBST/STEGEMANN, Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 2013, 176.

(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters

512

Die gewerblichen Einkünfte eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft bestimmen sich, sofern der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, nach seinem Gewinnanteil entsprechend dem Erg. 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 Erg. der Sonderbilanz (zweite Gewinnermittlungsstufe).

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); GOSCH, DStZ 1994, 193 (194); GSCHWENDTNER, DStR 1995, 914 (915); GROH, ZIP 1998, 89 (94); SÖFFING, BB 1999, 40 (41); KAHLE, FR 2012, 109; KAHLE, DStZ 2012, 61; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (177); KEMPERMANN in MüKo Bilanzrecht, 2013, Anh. § 247 HGB Rz. 28; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 100; BODE in BLÜMICH, § 15 Rz. 447 (9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rz. 227; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 401.

In der ersten Gewinnermittlungsstufe sind dabei auch die Erg. 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, DStR 1995, 914 (915); KAHLE, FR 2012, 109; KAHLE, DStZ 2012, 61 (62); HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (177); KEMPERMANN in MüKo Bilanzrecht, 2013, Anh. § 247 HGB Rz. 28; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 105; BODE in BLÜMICH, § 15 Rz. 447 (9/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 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, DStZ 1994, 193 (195); BODE in BLÜMICH, § 15 Rz. 445 (9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rz. 235.

Zwar ist der Gesellschafter selbst idR nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig (WICHMANN, DStR 2012, 2513 [2515]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 115). Die hM nimmt jedoch an, dass die Personenhandelsgesellschaft insoweit buchführungspflichtig sei.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 Rz. 24; KAHLE, DStZ 2012, 61 (63); aA HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 116; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. § 15 Rz. 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 Erg. 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); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 (176); LINDWURM, DStR 2000, 53 (60); RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 (493); KAHLE, FR 2012, 109; KAHLE, DStZ 2012, 61 (64); HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (177); BODE in BLÜMICH, § 15 Rz. 449 (9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rz. 240; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 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); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; BODE in BLÜMICH, § 15 Rz. 444 (9/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 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 MüKo Bilanzrecht, 2013, Anh. § 247 HGB Rz. 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); BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, DSStR 2017, 1151 Rz. 39 (V); vgl. auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 (944); LANG, FS Schmidt, 1993, 291 (303 f.); GOSCH, DSStZ 1994, 193 (194); HERBST/STEGEMANN, DSStR 2013, 176 (177); KEMPERMANN in MüKo Bilanzrecht, 2013, Anh. § 247 HGB Rz. 28.

Die korrespondierende Bilanzierung endet mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Gesellschafter (BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, DSStR 2017, 1151 [V]). Zu diesem Zeitpunkt ist seine Sonderbilanz aufzulösen, weil er nicht mehr Mitunternehmer und nicht mehr am BV der Gesellschaft beteiligt ist (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 Rz. 29). Sie ist allerdings – nur – für nachträgliche Einkünfte des Gesellschafters korrespondierend fortzuführen (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, für die Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Gesellschafters).

► *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, DSStZ/A 1974, 211 (216 f.); DÖLLERER, DSStZ 1980, 259 (261); DÖLLERER, DSStZ 1983, 179 (183); ähnlich noch L. SCHMIDT, DSStZ 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 Erg. etwas änderte (UELNER, JbFSStR 1978/79, 300 [309]) – dahingehend modifiziert, dass zwar Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu eliminieren, wohl aber „strukturiert“ auszuweisen seien. Die Rechtsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern sollten dadurch transparent gemacht werden (UELNER, JbFSStR 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 Erg. 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, DSStZ 1992, 692 (699); KUSTERER, DSStR 1993, 1209 (1212); SCHULZE ZUR WIESSCHE, FR 1993, 37 (43); DREHER, DSStZ 1996, 139 (140); G. SÖFFING, BB 1999, 40 (96, 97 ff.); 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.]).

514 Einstweilen frei.

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, StJb. 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; STÜMPGES, Substanzerhaltungspflicht und -anspruch aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht am Beispiel des Hotelgeschäfts, DB 2013, 368; DEUBERT/LEWE, Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums beim Erwerb von GmbH-Anteilen, BB 2014, 1835; SEIDLER, Aufdeckung stiller Reserven mittels erbaurechtlicher Gestaltungen in der handelsbilanziellen Praxis, BB 2014, 171; KNOBLOCH/BAUMEISTER, Realisationszeitpunkt für den Verkäufer beim Versendungskauf: Zum Spannungsverhältnis von Gefahrübergang und Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, DStR 2015, 2403; BAUMEISTER/KNOBLOCH, Streitfragen zur käuferseitigen Aktivierbarkeit beim Versendungskauf, WPg 2016, 556; FELDGEN, Übertragung von Beteiligungen mit gegenläufiger Put- und Call-Option, StuB 2016, 819; WEBER-GRELLET, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220; BÄR/DISSER, Handelsrechtliche Abbildung von Vertragsanpassungen bei Schuldinstrumenten, WPg 2017, 996; SCHELLER, Die Bilanzierung im Palettentauschsystem, DStR 2017, 894; WÜSTEMANN/BACKES/SCHÖBER, Grundsätze wirtschaftlicher Vermögenszurechnung bei Leasinggeschäften im Lichte der neueren Rechtsprechung, BB 2017, 1963.

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]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 145). 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; vgl. auch Art. 6 Abs. 1 Buchst. h der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19). 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); BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (534); BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152 (155); BFH 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 Rz. 511 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 152; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 5.

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; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 511 (8/2015); zur wirtschaftlichen Zurechnung von Aktien und GmbH-Geschäftsanteilen Anm. 524 „Kapitalgesellschaftsanteile“; zur wirtschaftlichen Zurechnung von 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, 89 f.) entwickelten Rspr. – der der Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO angepasst wurde (vgl. BMF v. 1.10.1976 – IV A 7 - S 0015-30/76, BStBl. I 1976, 576 [582]; WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 [2223]) – 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. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); BFH v. 22.7.2008 – IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004 (2005); BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20; ebenso FEYOCK/HEINTEL, ZUM 2008, 179 (183); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 146; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 512 (8/2015); FELDGEN, StuB 2016, 819; WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2223).

► *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. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (60); BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); JOUSSEN, WPg 1999, 388 (392); HOFFMANN/LÜDENBACH, DStR 2005, 1331 (1333); DEUBERT/LEWE, BB 2014, 1835; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 146; WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2223); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 152; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 6; 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, Nutzungen 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 Erwartung des Eigentumsverbs.

BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 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. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 30; SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 90; RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498 (499); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 512 (8/2015).

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 1: 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; BFH v. 23.9.2009 – IX B 84/09, BFH/NV 2010, 395; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 137 [3/2013]; 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 Saar. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkr.; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 148 [3/2013]).

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; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 31; FG Saar. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkr.; STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 155; WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, BB 2012, 3127; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 146; WÜSTEMANN/BACKES/SCHÖBER, BB 2017, 1963.

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 Rz. 90; ähnlich KUBMAUL in KÜTING/WEBER, Kap. 6 Rz. 12 [11/2016]).

Beispiel 2: 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.

In neuerer Zeit betont der BFH daher zutreffend, dass die steuerliche Zurechnung eines WG auf einen anderen als den zivilrechtl. Eigentümer voraussetzt, dass die Substanz des WG auf jenen übergeht (BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20).

Nicht zuzustimmen ist der Ansicht, dass die Annahme wirtschaftlichen Eigentums stets ausgeschlossen sei, wenn der Nutzende laufende Zahlungen an den zivilrechtl. Eigentümer zu zahlen hat (so aber ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 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.

SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 5; 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); BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 (283); BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (827); BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); BFH v. 18.9.2003 – XI R 21/01, BFH/NV 2004, 306 (307); MAYER, WPg 2003, 925 (930 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 512 (8/2015); FELDGEN, StuB 2016, 819; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 6; aA LUTZ/SCHLAG, HdJ II/1 Rz. 87 (3/2017).

(2) Verhältnis zu § 39 AO

516

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.

GLA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 (1037); KORT, FR 2001, 53 (54); SCHMID/STOLL, DSrR 2001, 2137 (2142 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 510 (8/2015); DRÜEN in TIPKE/KRÜSE, § 39 AO Rz. 11 (6/2012); HERZIG/BRIESEMEISTER in KÜTING/WEBER, Kap. 3 Rz. 47 (2/2016); wohl auch BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (742); WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2223); LUTZ/SCHLAG, HdJ II/1 Rz. 87 (3/2017); WÜSTEMANN/BACKES/SCHÖBER, BB 2017, 1963; ähnlich WÜSTEMANN/WÜSTEMANN, BB 2012, 3127; aA MAYER, WPg 2003, 925 (934 ff.); KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243; KÜNKELE/ZWIRNER, DSrR 2009, 1277 (1279); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 151; of-fen 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 Gesetzessystematik 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 – weil ihm wirtschaftliche zuzurechnen – in der Bilanz des Käufers aktiviert werden (BALLWIESER in Beck'sches Handbuch Rechnungslegung, B 131 Rz. 69 ff. [10/2009], auch zum Zusammenhang zwischen Realisationsprinzip und wirtschaftlichem Eigentum in anderen Fallgruppen; vgl. auch KNOBLOCH/BAUMEISTER, DStR 2015, 2403; BAUMEISTER/KNOBLOCH, WPg 2016, 556, zum Versandungskauf).

518 **bb) Zurechnung von Schulden**

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 SCHMIDT/RIES in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 51).

cc) Einzelfälle519 **(1) Bauten auf fremden Grundstücken**

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 fremden 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 (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rz. 77 [6/2012]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 322 [10/2015]; 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 Rz. 157 [3/2013]) oder in Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück (BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rz. 77 [6/2012]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 322 [10/2015]), 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 Rz. 740 „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ [8/2015]) 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 in eigenem 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 Rz. 158 (3/2013);

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.); BFH 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); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 150; 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 ausdrücklicher 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; BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 150; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Bauten auf fremdem Grund und Boden/AfA-Berechtigung“ (8/2015).

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); BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 (390); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 150; vgl. auch WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2224).

Dieser der Geltung des objektiven Nettoprinzips geschuldete Aufwandsverteilungsposten stellt jedoch kein WG dar (BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 40; aA WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 [2224f.]) 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]; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976 Rz. 40).

(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, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 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 Erg. 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, 6. Aufl. 1998 § 246 HGB, Rz. 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 Erg. stets denjenigen Betrag als Passivposten aus, mit dem er letztlich wirtschaftlich belastet ist.

(3) Mieterein- und -umbauten

521

Schrifttum: WEYAND/REITER, Ertragsteuerliche Folgen von Baumaßnahmen eines Mieters, Inf. 1995, 646; GSCHWENDTNER, Mietereinbauten als Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut im Sinne des Handels- und Steuerbilanzrechts, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS 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; KÖHLER/PÖNICKE, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten, StBp. 2015, 39; NÜRNBERG, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten in der Bilanz des Mieters, DStR 2017, 1719.

Begriff: Mieterein- und -umbauten sind nach einer Definition der Finanzverwaltung „Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen läßt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind“ (BMF v. 15.1.1976, BStBl. I 1976, 66; vgl. auch KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39). Solche 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 u.Ä. 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 handelte.

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); BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH 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); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 151; KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (43); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1016 (8/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1370 (4/2017); NÜRNBERG, DStR 2017, 1719 (1720); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06 BStBl. II 2009, 957 (959); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (43 f.); 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; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; BFH 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, rkr.; WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 153; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1016 (8/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1370 (4/2017); NÜRNBERG, DStR 2017, 1719 (1720); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017 § 5 Rz. 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 Rz. 1016 (8/2015); NÜRNBERG, DStR 2017, 1719; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“; zur Anwendung der Grundsätze des anschaffungsnahen Aufwands in diesem Zusammenhang MOXTER, BB 1998, 259 (261); zum Zusammentreffen von Erhaltungsaufwand und HK KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41 ff.).

Erhaltungsaufwand liegt zB vor bei dem Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung (BFH v. 13.3.1979 – VIII R 83/77, BStBl. II 1979, 435), beim Erset-

zen einer Gasradiatorenheizung durch eine Gascircoheizung (BFH v. 13.3.1979 – VIII R 83/77, BStBl. II 1979, 435), beim Ersetzen einer Kohleheizung durch eine Zentralheizung (BFH v. 24.6.1979 – VIII R 162/78, BStBl. II 1980, 7), beim Ersetzen eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn dadurch die Nutzungsmöglichkeit des Raumes nicht erhöht wird (KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [42]), beim Vergrößern von Fenstern (KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [42]) und beim Versetzen von Zwischenwänden (KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [42]).

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 (NÜRNBERG, DStR 2017, 1719).

► *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 Einbau einer Alarmanlage (BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544), Anbau einer Sonnenmarkise (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430), Anbringen von Wandanstrichen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164), Verlegen von Fußböden (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]), der Entfernung von Zwischenwänden (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533) und der Installation von Elektroanlagen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]) selbständige WG an. Im Schrifttum werden zB auch der Einbau einer Treppe und eines Kamins oder Kachelofens als HK angesehen (KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [42]). In neuerer Zeit hat die Rspr. 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); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1017 (8/2015); NÜRNBERG, DStR 2017, 1719 (1720); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1017 [8/2015]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten 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); BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (776); BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); BFH 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); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1017 (8/2015); NÜRNBERG, DStR 2017, 1719 (1720); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten 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; BFH 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); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 151; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1017 aE (8/2015).

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]; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 151).

► *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; BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; BFH 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten 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 Nießbrauchgegenständen, 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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); BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 (264); BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444), Vorbehaltsnießbrauch; BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); BFH v. 20.12.2005 – X B 128/05, BFH/NV 2006, 704; BFH v. 24.1.2008 – X B 87/07, BFH/NV 2008, 605 (606), Vorbehaltsnießbrauch; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 396; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rz. 218; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 137 (3/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1077 (8/2015); SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 49.

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); BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444); BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rz. 222; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 139 (3/2013); 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 Rückauflassungsvormerkung 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, Rz. 222; FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 141 (3/2013).

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 Ver-

waltungs- 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, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 397; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rz. 221; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 49.

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, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 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, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 397; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rz. 220; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 49.

- 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 zivilrechtl. 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

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; HOFFMANN, Der Pfandkreislauf, StuB 2010, 333; KLEIN, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; 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; KÖHLER, Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Buchung und Bilanzierung von „Pfandgeldern“ beim Mehrwegleergut der Getränkeindustrie, DB 2014, 2555; SCHOTHÖFER, „Kästchendenken“ beim Mehrwegleergut im Umsatz- und Ertragsteuerrecht, DStR 2015, 268.

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; KÖHLER, DB 2014, 2555 (2556); SCHELLER, DStR 2017, 894 (896); BMF v. 13.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 30/05, 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); KÖHLER, DB 2014, 2555 (2556); SCHOTHÖFER, DStR 2015, 268 (273); SCHELLER, DStR 2017, 894 (895).

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; KÖHLER, DB 2014, 2555 (2557); BMF v. 13.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 30/05, 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); KÖHLER, DB 2014, 2555 (2556); SCHOTHÖFER, DStR 2015, 268 (273).

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); SCHOTHÖFER, DStR 2015, 268 (273); 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; KÖHLER, DB 2014, 2555 (2556).

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 Rz. 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 Rz. 26 f.).

524 (6) Weitere Einzelfälle

Erbbaurecht: Das Erbbaurecht ist ein dinglich gesichertes zeitlich befristetes Nutzungsrecht. Das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück wird nach zutreffender hM nicht dem Erbbauberechtigte wirtschaftlich zugerechnet.

BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 457; vgl. auch SEIDLER, BB 2014, 171 (172). Allg. zu dinglichen Nutzungsrechten ebenso BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 31.

Das von dem Erbbauberechtigten errichtete Gebäude steht hingegen in seinem zivilrechtlichen Eigentum; eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung kommt nicht in Betracht (SEIDLER, BB 2014, 171 [172]).

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; WASSERMEYER, 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; WASSERMEYER, DB 2010, 354 (356 f.); ELICKER/HARTROTT, BB 2011, 1879 (1884); aA DORNHEIM, DStR 2011, 1793.

Kapitalgesellschaftsanteile:

Schrifttum: MAYER, Wirtschaftliches Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen, Diss., Ort 2003; KOLBINGER, Das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, Ort 2008; KLEINHEISTERKAMP/SHELL, Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen beim Unternehmenskauf, DStR 2010, 833; DEUBERT/LEWE, Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums beim Erwerb von GmbH-Anteilen, BB 2014, 1835; FELDGEN, Übertragung von Beteiligungen mit gegenläufiger Put- und Call-Option, StuB 2016, 819.

Kapitalgesellschaftsanteile werden allg. demjenigen zugerechnet, der eine rechtl. geschützte Position innehat, die ihm gegen seinen Willen nicht entzogen werden kann, dem die mit der Beteiligung verbundenen Rechte, namentlich das Stimm- und Dividendenrecht zustehen und der die Chance bzw. das Risiko einer Wertsteigerung bzw. Wertminderung trägt.

BFH v. 9.10.2008 – IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140 Rz. 12 ff.; BFH v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41 Rz. 14; BFH v. 24.1.2012 – IX R 69/10, BFH/NV 2012, 1099 Rz. 27; DEUBERT/LEWE, BB 2014, 1835 (1836); FELDGEN, StuB 2016, 819 (820); vgl. auch FG Nürnberg. v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1618, rkr. Rz. 220 ff.; HENNRICHS in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 155 mwN.

Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalles (BFH v. 9.10.2008 – IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140 Rz. 16; DEUBERT/LEWE, BB 2014, 1835 [1836]). Fallen das Innehaben der Stimm- und Dividendenrechte einerseits sowie die die Chance bzw. das Risiko einer Wertsteigerung bzw. Wertminderung andererseits auseinander, so ist letzteres maßgeblich.

FG Nürnberg. v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1618, rkr. Rz. 113 ff.; vgl. auch BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 Rz. 40; BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, BFH/NV 2014, 1813 (V) Rz. 35 ff., insbes. Rz. 41; FG Nürnberg. v. 7.6.2016 – 1 K 904/14, EFG 2017, 59, rkr. Rz. 61.

Zur Zurechnung von KapGesAnteilen bei Auseinanderfallen von Abschluss des Kaufvertrags und dessen dinglichen Vollzug (*Signing* und *Closing*) vgl. KLEINHEISTERKAMP/SHELL, DStR 2010, 833.

Ladungsträger: Ladungsträger wie zB Paletten werden zumeist nicht in einem Pfand-, sondern in einem Tauschsystem genutzt. Die Ladungsträger werden regelmäßig nicht durch ein Pfandgeld besichert (anders aber im Fall des FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr.), sondern es sind innerhalb einer bestimmten Frist Ladungsträger gleicher Art, Qualität und Anzahl zurückzugeben (SCHELLER, DStR 2017, 894). Man unterscheidet bei Paletten zwischen offenen und geschlossenen Pools. Im geschlossenen Pool stellt ein Anbieter Paletten gegen Zahlung einer Gebühr zur Verfügung (SCHELLER, DStR 2017, 894).

[895]). Der Anbieter bleibt Eigentümer der Palette. Das Nutzungsverhältnis ist ein Mietverhältnis; dem Mieter ist die Palette weder zivilrechtl. noch wirtschaftlich zuzurechnen (SCHELLER, DStR 2017, 894 [896]; ebenso FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr., für eine leiheähnliche Gebrauchsüberlassung individualisierter Paletten gegen Pfand). Im offenen Palettenpool werden Paletten getauscht (SCHELLER, DStR 2017, 894 [895]). Zivilrechtlich liegt ein Sachdarlehen gem. § 607 BGB vor (SCHELLER, DStR 2017, 894 [896]; BMF v. 5.11.2013 – IV D 2 - S 7200/07/10022:001, 2013/0961371, BStBl. I 2013, 1386). Wirtschaftlich sollen die Paletten in diesem Fall dem Darlehensgeber zuzurechnen sein, weil der Darlehensnehmer die Paletten nicht dauerhaft nutzen darf, sondern innerhalb kurzer Frist zurückzugeben hat. Auch trage er nicht die Chancen und Risiken steigender oder sinkender Wiederbeschaffungskosten während der Nutzungsdauer (SCHELLER, DStR 2017, 894 [897 f.]).

Leasing: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Leasingverhältnissen s. Anm. 1100 ff. sowie aus neuerer Zeit s. BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, DStR 2017, 300 (*sale and lease back*-Gestaltungen mit Andienungsrecht des Leasinggebers; dazu HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG, BB 2017, 874; KLEINMANN, BB 2017, 434; PÖSCHKE, DB 2017, 625; U. PRINZ/KELLER, StuB 2017, 211). Zur Zurechnung bei Leasingverhältnissen auch WÜSTEMANN/BACKES/SCHÖBER, BB 2017, 1963.

Palettentauschsystem: Siehe „Ladungsträger“.

Schuldinstrumente (rückzahlbare Kapitalanlagen): Die wirtschaftliche Zurechnung richtet sich danach, wem der Anspruch auf den Rückzahlungsbetrag und die Zinsen zusteht und wer das Bonitätsrisiko trägt (BÄR/DISSER, WPg 2017, 996 [997]).

Werklieferungsvertrag: Wird ein WG angeschafft, so setzt die wirtschaftliche Zurechnung beim Erwerber voraus, dass nach dem Vertrag oder mangels vertraglicher Vereinbarungen nach den zivilrechtl. Regelungen die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung auf ihn übergeht. Das ist bei einem Werklieferungsvertrag erst dann der Fall, wenn das WG abgenommen worden ist, auch wenn der Erwerber das WG bereits zuvor nutzen kann (BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 21).

Wertpapierdarlehen, -leihe, Pensionsgeschäfte: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapierdarlehen, Wertpapierleihe und Pensionsgeschäften s. Anm. 1552, 1560, 1565. Vgl. dazu auch FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1618, rkr.

525–529 Einstweilen frei.

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; KUBMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Han-

dels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; TIEDCHEN, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. II/9 (8/2013); LUTZ/SCHLAG, Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung nach HGB und EStG, in SCHULZE-OSTERLOH/HENNRICHS/WÜSTEMANN (Hrsg.), HdJ Abt. II/1 (3/2017).

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; KÜTINGHELLEN/BRAKENSIEK, 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 Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327; U. PRINZ/OTTO, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275.

aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

530

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 (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) 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 Rz. 43 ff. [8/2013]).

▶ *Bilanzierungshilfen* sind Bilanzposten, die weder Vermögensgegenstände noch RAP oder geleistete Anzahlungen sind. Der Sache nach handelt es sich um sofort abzichbaren 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 Unter-

nehmens 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 317 (8/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 603 (4/2017); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 31 aE.

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: Abzugrenzen 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.

532 (2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte

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 (6 f.); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2406).

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 (vgl. Anm. 460 ff.) 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 84; krit. zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Bereich der Aktivierung dem Grunde nach allerdings TIEDCHEN, FR 2012, 22 (24 f.); 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]; vgl. auch Anm. 460).

(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 Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, DB 2008, Beilage 1, 16; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; HERZIG/VOSSEL, 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; GÜNKEL, 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.); LORTZ, 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 (vgl. Anm. 2244).

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.

cc) Aktivierungsgebote

534

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 WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 161), sondern ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene im-

materielle WG des AV (s. Anm. 536). Ebenso wenig enthält Abs. 5 ein Bilanzierungsgebot für transitorische RAP ieS (so aber WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 242), sondern ein Bilanzierungsverbot für transitorische RAP iwS (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]; allg. zum Vollständigkeitsprinzip Anm. 355 ff.).

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.

536 (2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)

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 zwingend 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); KÖHLER, StBp. 2014, 285 (287); ebenso für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 13; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327 (328); U. PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275 (277); für immaterielle WG des UV PICKERT, DStR 1992, 1252 (1255); für das Handelsrecht SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 14.

Eines besonderen Aktivierungsgebots bedarf es dafür nicht (vgl. auch Anm. 534).

537 (3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens

Begriff: Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens sind alle Aufwendungen, die für die Herbeiführung der rechtl. Existenz des Unternehmens aufgewendet werden.

BAETGE/FEY/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 5 (11/2017); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 15; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 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/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 1 (11/2017); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 14; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 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/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 1 (11/2017); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 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], mit Nachweisen zum Streitstand).

(4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals

538

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 MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 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/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 1 (11/2017); ADS, 6. Aufl. 1998, § 255 HGB Rz. 200; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 14.

► *Steuerbilanz:* Entsprechend können diese Kosten mangels abstrakter Aktivierungsfähigkeit (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit Anm. 500) auch in der StBil. nicht aktiviert werden.

BAETGE/FEY/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 1 (11/2017); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 5.

Abgrenzung von Kosten der Fremdkapitalbeschaffung: Abzugsgrenzen 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/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 11 (11/2017).

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); BFH 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, 6. Aufl. 1998, § 255 HGB Rz. 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. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, FR 2010, 398 Rz. 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, DStZ 1994, 513 (516); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 507 (7/2016); ebenso SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 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 Rz. 507 [7/2016]; aA SCHUBERT/HUTZLER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 255 HGB

Rz. 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 Rz. 26); vgl. aber zu Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706 (Windkraftfonds); BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 (geschlossener Immobilienfonds); s. auch ARNDT, BB 2002, 1617).

(5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

539

Begriff: Unmittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen sind zB Abschlussprovisionen, Vergütungen für Angestellte und Außendienstmitarbeiter, 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/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 14 [11/2017]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 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 VU, sondern für alle Kaufleute galt, wenngleich es für Kaufleute, die nicht VU 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 (SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 7), denn die entsprechenden Aufwendungen führen nicht zu Vermögensgegenständen oder aktiven RAP (BAETGE/FEY/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 15 [11/2017]).

► *Steuerbilanz:* Auch in der StBil. dürfen die Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen nicht aktiviert werden.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 26; BAETGE/FEY/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rz. 15 (11/2017); SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 7.

(6) Ansprüche aus schwebenden Geschäften

540

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?, StbJb. 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/REUTER, 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; HAUBMANN/WEHRHEIM, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370; KNOBLOCH/BAUMEISTER, Aspekte handelsrechtlicher Bilanzierung schwebender Warenbeschaffungsgeschäfte, DB 2015, 2769; HENNRICHS/RIEDEL, Blick ins Bilanz(steuere)recht, NZG 2016, 375; BÄR/DISSER, Handelsrechtliche Abbildung von Vertragsanpassungen bei Schuldinstrumenten, WPg 2017, 996; KRAFT/HOHAGE, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, DStR 2017, 62; ROOS, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282; TIEDCHEN, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007.

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); BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2254 f.); BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (225 f.); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 107 (7/2011); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 99;

insbes. auch Dauerschuldverhältnisse,

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); HAUBMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370 (372); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 99;

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); BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; BFH 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); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 86; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 53; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 471 (11/2011); CREZELIUS in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76 (Vertrag, bei dem noch keiner der Vertragspartner seine Hauptleistung erbracht hat).

Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss.

HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 109 (7/2011); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); KNOBLOCH/BAUMEISTER, DB 2015, 2769; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 99; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 55.

Er 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); BFH 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); HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 110 (7/2011); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 86; KNOBLOCH/BAUMEISTER, DB 2015, 2769; TIEDCHEN, NZG 2017, 1007; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 56; aA HRUBY, DStR 2010, 127 (130); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76 – 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 KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [291] – Schwebezustand endet insgesamt mit Beginn der Nutzung).

Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils haben keinen Einfluss auf den Schwebezustand.

HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 471 (11/2011); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 56; aA CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH 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); BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238 (240); BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 (299); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH v. 13.9.2007 – I B 197/07, BFH/NV 2008, 1355 (1356); BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165, Rz. 19; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 26; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426, Rz. 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); GOSCH, DStR 2002, 977 (980); HAHNE, BB 2005, 819 (821); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329; 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 Rz. 472 (11/2011); HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 112 (7/2011); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (289); HENNRICHS/RIEDEL, NZG 2016, 375 (376); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 243 (8/2015); BÄR/DISSER, WPg 2017, 996 (999); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; KRAFT/HOHAGE, DStR 2017, 62 (64); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 76; KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 Rz. 99; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 57.

Es gilt die Ausgeglichenheitsvermutung, dh., es wird angenommen, dass die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft sich wertmäßig entsprechen.

BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 (299); BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BFH/NV 2017, 1255 Rz. 26 (V); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 243 (8/2015).

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, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 78; LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382 (1383); im Erg. ebenso KOHL, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 72; Roos, DStR 2017, 1282.

► *Steuerbilanz*: Das Bilanzierungsverbot gilt auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 Rz. 40). 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 (für Anzahlungen vgl. Roos, DStR 2017, 1282).

541 (7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

Begriff: Aktive transitorische Posten iwS 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 Rz. 1 f. [8/2013]).

Abgrenzung: Transitorische Posten iwS sind abzugrenzen von transitorischen Posten ieS 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 Rz. 2 [8/2013]; vgl. auch Anm. 1916).

► *Aktive antizipative Posten* sind Erträge, denen Einnahmen erst später folgen.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 4 (8/2013); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 250 HGB Rz. 4; vgl. auch Anm. 1916.

Bilanzierung: Aktive transitorische Posten iwS dürfen nicht aktiviert werden, da sie weder die Voraussetzungen eines WG noch die des Abs. 5 oder eines anderen aktivierungsfähigen Postens erfüllen.

542–549 Einstweilen frei.

b) Grundsätze der 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/BACCIOCCO, 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 höchststrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; GLANEGGER, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS 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; SCHULZE-OSTERLOH, Objektiver oder subjektiver Fehlerbegriff im Handelsbilanzrecht, ZHR 179 (2015), 9; KRAFT/HOHAGE, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, DStR 2017, 62; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

aa) Rechtsentwicklung

(1) Einkommensteuergesetz 1925

550

Rechtsslage: 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 Rz. 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]; RFH v. 20.11.1929, RStBl.

1930, 60; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rz. 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]; RFH 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; RFH v. 20.11.1929, StuW 1930, Sp. 154 f.; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; RFH v. 21.10.1931, StuW 1932, Sp. 492 [495]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rz. 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 strechtl. eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtl. (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260; RFH 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, 66 f.). 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]).

551 (2) Einkommensteuergesetz 1934

Rechtslage: Das EStG 1934 (RGBl. 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 Rz. 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); RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 (299); BLÜMICH, 2. Aufl. 1937, § 5 Rz. 8; KAEMMEL/BACCIOCCO, 2. Aufl. 1938, § 5 Rz. 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.

(3) Einkommensteuergesetz 1947

552

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); BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); BFH v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl. III 1956, 349 (351); BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565; BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); ebenso BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 1963, §§ 4, 5 Rz. 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; BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327 (328); BFH 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 übernommene 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); BFH 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); BFH v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350 (351); BFH 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.

553 (4) Einkommensteuergesetz 1969

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.

BTDDrucks. 5/3187, 3; BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); GALL, 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 BRat); 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 jedenfalls 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); BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (381); BFH v. 6.12.1978 – I R 35/78, BStBl. II 1979, 262 (263); BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/87, BStBl. II 1988, 348 (352).

bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs

554

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 „Verkenennung 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.

cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand

555

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); BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); FG Ba-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416 (2417), nrkr., Az. BFH IV B 40/17; ebenso bereits BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); glA SCHULZE-OSTERLOH, StW 1991, 284 (286); GLANEGGER, FS Schmidt, 1993, 145 (147); JANKE, StW 1994, 214; WESTERFELHAUS, DB 1995, 885; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/1 Rz. 39 (3/2017); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 93; aA MUJKANOVIC, BB 1994, 894 (895); COSTEDE, StW 1995, 115 (116); wohl auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 303a (8/2015).

Die Rspr. definiert die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ dabei zwar grds. 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 Bilanzierende sich etwas kosten lässt 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); BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406 Rz. 17; BFH v. 5.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, 244 Rz. 10; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 12; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23 f.; BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832 Rz. 23; BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668 Rz. 14; ebenso WESTERFELHAUS, DB 1995, 885 (886 f.); RAU, DStR 2006, 627 (628); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 304 (8/2015); KRAFT/HOHAGE, DStR 2017, 62 (63); vgl. auch BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 12.

In neuerer Zeit hält der BFH an der Gleichsetzung der Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ nicht mehr strikt fest, sondern spricht von einem „einkommensteuerliche[n] Begriff des Wirtschaftsguts“ (BFH v. 6.12.1990 – IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346 [347]), von einer „weitgehend[en]“ Übereinstimmung der Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]) und von einem „weit gespannt [en]“ (BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406 [407]) bzw. „weit zu fassend[en]“ (BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23) Begriff des Wirtschaftsguts. Von einem Gleichlauf der Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ geht der BFH allerdings wieder in einer Entscheidung BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 13 aus.

Die – vom handelsrechtl. Schrifttum überwiegend für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands für erforderlich gehaltene – selbständige Verkehrsfähigkeit hält die Rspr. jedenfalls 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); BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); FG Ba-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416 (2417), nrkr., Az. BFH IV B 40/17; zust. GLANEGGER, FS Schmidt, 1993, 145 (148); BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 107; SCHREIBER, DStR 2005, 1351 (1353 mit Fn. 35); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 308 (8/2015); KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 (328).

Diese Rspr. wird im Schrifttum uE zu Recht kritisiert.

EBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 247 ff.; COSTEDE, *StuW* 1995, 115 (116); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/1 Rz. 41 ff. (3/2017); KAHL/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 HGB Rz. 28. Krit. insbes. auch zu der Hinwendung des BFH zu einer eigenständigen Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ SCHULZE-OSTERLOH, *ZHR* 179 (2015), 9 (27).

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 Einzelverwertungs-fähigkeit oder Einzelvollstreckbarkeit eines Guts.

Überblick bei WINTER, *BB* 1996, 2083 (2084 ff.); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 93 ff.; SCHÜLKE, *DStR* 2010, 992; KÜBMAUL/OLLINGER, *StuW* 2011, 282 (284 f.); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/1 Rz. 24 ff. (3/2017); KAHL/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, 2018, § 246 HGB Rz. 17 ff.

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 WASSERMAYER, *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); BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, *BStBl.* II 2003, 878 (879); BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, *BFH/NV* 2004, 1393 (1394); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, *BStBl.* II 2008, 960 (962); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, *nv.*, *juris*; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, *BStBl.* II 2015, 325 Rz. 23 f.; HOFFMANN in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 602 (8/2013).

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); BFH 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); BFH v. 20.6.1990 – I R 160/85, *BStBl.* II 1990, 913 (914); BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, *BStBl.* II 1991, 361 (362); BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, *BStBl.* II 1992, 383 (384); BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, *BStBl.* II 1992, 529 (530); BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, *BStBl.* II 1992, 893 (894); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, *BStBl.* II 1996, 542 (543); BFH 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); BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23 f.; 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); BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15 (16); BFH v. 10.5.1990 – IV R 41/89, BFH/NV 1991, 585; BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894f.); BFH 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 Rz. 309 (8/2015).

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]; BFH 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.

562 (3) Vorliegen von Aufwendungen

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; BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH 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 Rz. 309a [8/2015]). Es muss

vielmehr ausreichen, dass ein ordentlicher Kaufmann für die Erlangung des Vorteils etwas aufwenden würde (idS auch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 18). In dieser Allgemeinheit kommt dem Merkmal allerdings eine Abgrenzungsfunktion praktisch nicht mehr zu (ebenso HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 601 [8/2013]).

(4) Mehrjähriger Nutzen

563

Nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG ist die Erbringung eines mehrjährigen Nutzens durch den Vorteil. Das ergibt sich aus einem Umkehrschluss aus § 7 Abs. 1 Satz 1.

So nunmehr ausdrücklich BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 32; ebenso bereits KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 309b (8/2015).

Die frühere Rspr., die demgegenüber noch gefordert hatte, 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); BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; aus neuerer Zeit ebenso noch KÖHLER, StBp. 2014, 285 [287]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 58), ist damit überholt.

(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, verbleibt es für die Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ allein bei dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit.

Lediglich die selbständige Bewertungsfähigkeit als Kriterium des Begriffs „Wirtschaftsgut“ erwähnt BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394). Im Einzelnen ebenso JANKE, StW 1994, 214 (221); glA wohl schon BECKER, StW 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, StW 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.

Einstweilen frei.

566–569

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, FS 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 ieS (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 vorausgezählte Miete und vorausgezählte Versicherungsprämien. Das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts ist aber nicht zwingend erforderlich, RAP können daher zB auch für vorausgezählte Kfz-Steuer, Abwassergebühren und Kammerbeiträge gebildet werden.

Hinsichtlich der vorausgezählten Kfz.-Steuer ist die Möglichkeit der Bildung eines RAP allerdings in neuerer Zeit in Zweifel gezogen worden; vgl. FG Thür. 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. Vgl. dazu HOFFMANN, StuB 2010, 81; TIEDCHEN, FR 2010, 160.

571 **(2) Abgrenzung**

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 Rz. 102 ff. [8/2013]). 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); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 801 (8/2008); KÜTING/P. TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, § 250 HGB Rz. 58 ff. (2/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 241; SCHUBERT/WAUBKE in Beck BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 250 HGB Rz. 14; 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 Rz. 36 (8/2013).

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; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14; Roos, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282.

(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]; KÖHLER, StBp. 2016, 14). 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]; Roos, DStR 2017, 1282). Auch geleistete Anzahlungen sind also Verrechnungsposten, die der Neutralisierung von Ausgaben dienen (ebenso SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [660]; Roos, DStR 2017, 1282; zur Abgrenzung von den transitorischen RAP ieS vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 43 ff. [8/2013]).

(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; 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 (ebenso Roos, DStR 2017, 1282). 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); KÖHLER, StBp. 2016, 14 (19).

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 Erg. 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. 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.

BETSCHÉ/BETSCHÉ, DSr 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, DSr 2000, 1809 [1812]).

575 (2) Bilanzierung

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 Rz. 317 [8/2015]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 603 [4/2017]).

(3) Abgrenzung

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

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; KUBMAUL/OLLINGER/MÜLLER, Das neue Bilanzrecht nach dem BilRUG-RegE, StuB 2015, 217; MUJKANOVIC, Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts: Aufgabe des Vorsichtsprinzips und normierter Rechtsbruch?, StuB 2015, 292; VELTE, Verlängerung der Nutzungsdauer für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert und selbst erstellte immaterielle Anlagegüter durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, NZG 2015, 856.

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 uÄ 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 613 f. (8/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 720 (2/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (458); BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 (925); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 616 (8/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 721 f. (2/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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). Für einen „Wert eigener Art“ nunmehr VELTE, NZG 2015, 856 (858); als „Restwert“ bezeichnet MUJKANOVIC, StuB 2015, 292, den Geschäfts- oder Firmenwert.

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.

GLA 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, BGBl. 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); MUJKANOVIC, StuB 2015, 292; VELTE, NZG 2015, 856; aA wohl KUBMAUL/OLLINGER/MÜLLER, StuB 2015, 217 („... per definitionem... als ...Vermögensgegenstand anzusehen ...“).

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 Erg. 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; KÖHLER/PÖNICKE, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten, StBp. 2015, 39; SÖFFING/SCHAZ, Bilanzierung von Werbespots, DB 2016, 1838; U. PRINZ/OTTO, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275.

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, Vorführprodukte: 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-Emissionshandelsgesetz (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 Einkünfte dualismus – 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; WITTMER, Auf der Suche nach dem Holz im Wald, FR

2008, 617; KUBMAUL/HUWER, Die Widerspruchslosigkeit 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; Roos, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbermägen im Handelsrecht, DStR 2015, 437; SCHOTHÖFER, „Kästchendenken“ beim Mehrwegleergut im Umsatz- und Ertragsteuerrecht, DStR 2015, 268; SCHELLER, Die Bilanzierung im Palettentauschsystem, DStR 2017, 894.

(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); BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (59); BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388, Rz. 18; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr. Rz. 19; DENZER/RAHNER, 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 Rz. 609a (4/2017); WITTMER, FR 2008, 617 (620); KUBMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 (2474); BEHRENS/RENNER, DStR 2013, 1458 (1461); vgl. auch HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113f.).

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); BFH 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 einschließlich 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 Rz. 21).

Ladungsträger wie zB Paletten sind ebenfalls AV, und zwar sowohl bei offenem wie bei geschlossenem Poolsystem (SCHELLER, DStR 2017, 894 [898]).

Auch Nutzungsrechte zählen regelmäßig zum AV (KUBMAUL/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 Rz. 38). Dem wird jedoch zu Recht entgegengehalten, dass nicht ersichtlich sei, dass sich dieses Nutzungsrecht durch die Auslieferung des Leerguts verbrauche; vielmehr stellt es die – dauerhafte – Rechtsgrundlage für die Berechtigung des betreffenden Poolmitglieds zur Weiterüberlassung des Leerguts dar (SCHOTHÖFER, DStR 2013, 1746 [1749]). Individuelleleergut und Brunneneinheitsleergut sind daher dem AV zuzurechnen (ebenso SCHOTHÖFER, DStR 2015, 268 [273]).

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“ bzw. „Internet-Auftritt“; vgl. auch WÜBBELSMANN, DStR 2005, 1659 (1660); KÖHLER, StBp. 2014, 285 (288).

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; BFH v. 6.3.2007 – IV B 118/05, BFH/NV 2007, 1128; DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685; KUBMAUL/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 KUBMAUL/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 (KUBMAUL/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); BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010,

518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr. Rz. 19; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59 f.); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); SCHOTHÖFER, DStR 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. Zu den Vorräten gehören auch Vertragsabschluss- und Werbeprämien, die Unternehmen an Neukunden im Zuge des Vertragsabschlusses verteilen (Roos, DStR 2015, 437 [439]).

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, nv., juris, rkr. Rz. 12).

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; BFH v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 Rz. 14; KÖHLER, StBp. 2009, 232 [234]), Vorfühswagen eines Autohändlers (vgl. BFH v. 9.5.1996 – III R 198/90, BFH/NV 1997, 148 mwN; BFH v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 Rz. 14; vgl. auch WEHRHEIM, BB 2003, 2508); Musterküchen eines Möbelhändlers (WESTERFELHAUS, DStR 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); BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr. Rz. 19; ADS, 6. Aufl. 1998, § 247 HGB Rz. 110 ff.; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1597); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233); KUBMAUL/HUWER, DStR 2010, 2471 (2472); BEHRENS/RENNER, DStR 2013, 1458 (1462); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 703 (7/2016); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 609a (4/2017).

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); BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; Nds. FG v. 15.8.2012, EFG 2012, 2191 Rz. 19; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); 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]; BFH 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.]). 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, DStR 2003, 1559 [1561 f.]; SÖFFING/SCHAZ, DB 2016, 1838). 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 vgl. DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57; KÜSPERT, FR 2008, 710 (715).

Zu stehendem Holz, stehender Ernte sowie Dauerkulturen (Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen) vgl. BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH 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).

Zu technischem Entwicklungs-Know-How vgl. U. PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275 (276).

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 Rz. 704 [7/2016]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 609d [5/2011]).

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.]; BFH 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, DStR 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 abgeschlossen, so werden sie zu UV (KANZLER, DStR 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.

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 gem. § 2 InvZulG 2010 ebenfalls nur für bestimmte WG des AV gewährt (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

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, FS 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; KRAFT/HOHAGE, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, DStR 2017, 62; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts

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); BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (423); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 332 (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 63.

und Tiere iSd. § 90a BGB (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 332 [8/2015]; aA CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 1061 (8/2015); BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 (72); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (288); anders aber für das Bergwerkseigentum BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 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; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 10; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607 Rz. 32; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 464 (8/2015); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 (vgl. auch Anm. 586).

Materielle WG: BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 531 (8/2015); besondere Art der immateriellen WG: KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (614); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 604 (4/2017); 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); BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 Rz. 15; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 531 (8/2015).

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]).

Weitere immaterielle Wirtschaftsgüter sind:

– Nutzungsrechte;

BFH v. 20.10.2011 – VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262 (263); KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (288); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 586 (8/2015); KRAFT/HOHAGE, DStR 2017, 62 (64). Vgl. zu den grundstücksgleichen Rechten aber Anm. 585. Kein WG ist hingegen ein zu erwartender Nutzungsvorteil aus einer Immobilie (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446 Rz. 20).

– Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 [334]; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2008, 109 [113]);

– Filmrechte (SÖFFING/SCHAZ, DB 2016, 1838);

- Know-how in Gestalt technischen Entwicklungs-Know-hows (U. PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275 [276]);
- Vertragsarztzulassungen, wenn sie sich ausnahmsweise als gesondertes WG konkretisiert haben (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 38);
- Wettbewerbsverbote (KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327).

Nicht zu den immateriellen Wirtschaftsgütern, obgleich auch unkörperlich, zählt man Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere (zur Einstufung als materielle WG oder WG eigener Art 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-GESellschaft FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2001, 989 (990); KÜTING/ULRICH, DStR 2001, 953 (954), alle für Vermögensgegenstände.

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; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.: Prototyp eines Flugzeugs; 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 Fördergebietgesetz 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, FS 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 Medienrlass, 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 Freiberuflersozietäten – Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

(1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts

589

Abnutzbare WG sind solche, deren Nutzbarkeit sich für den Stpfl. aufgrund wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehr erfahrungsgemäß auf einen bezogenen Zeitraum erstreckt.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 208 ff. (7/2016).

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); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 210 f. (7/2016); vgl. aber LÜCK, DStZ 1991, 322 (323).

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 Rz. 209 [7/2016]). 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 Rz. 209 [7/2016]). 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, DStR 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, DStR 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 brachliegen 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 Rz. 44; BFH v. 21.9.2016 – X R 58/14, BFH/NV 2017, 275 Rz. 60; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 607 [4/2017]).

► *Stehendes Holz* wird ebenfalls als nicht abnutzbar angesehen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]; BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [973]; BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763 Rz. 18; BFH v. 2.7.2015 – IV R 21/14, BFH/NV 2016, 17 Rz. 19).

► *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 Rz. 607 (4/2017); vgl. für Anteile an Investmentfonds BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BFH/NV 2017, 1237 Rz. 9 (V).

► *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 Rz. 365 „Kunstgegenstände/Antiquitäten“ (7/2016); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 607 (4/2017); 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 Rz. 365 „Kunstgegenstände/Antiquitäten“ (7/2016); 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); BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922 (923); BFH 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 Wertverzehr, 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 Wertverzehr 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]; BFH 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 Rz. 13; BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 Rz. 43; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 35 f.; FG Rheinl.-Pf. v. 19.5.2015 – 5 K 2429/12, juris, rkr.; 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; BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 Rz. 43; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 212 (7/2016).

Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Stpfl. selbst das Recht unbegrenzt wird nutzen können; es reicht aus, dass das Recht unbefristet erteilt wurde, der Stpfl. es ohne Wertverzehr nutzen und es später durch Übertragung oder Überleitung verwerten kann (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 37).

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 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53 (56); BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113 (1117); SCHUBERT, FR 1998, 541 (543); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 633 und 740 „Arzneimittelhersteller“ (8/2015); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 41.

▶ *Fernsehrechte:* 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]).

► *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 zurückgehen (RADAU, DStR 2003, 1278 [1279 f.]; im Erg. ebenso ZACHER, DStR 1999, 1838 [1839]).

► *Kundenstamm*: Nach überwiegender Ansicht erschöpft sich der Wert des Kundenstamms eines Unternehmens im Laufe der Zeit.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 633 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 233; differenzierend BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, mwN.

► *Lieferrechte*, die auf EU-Vorschriften beruhen, sind abnutzbar.

Vgl. für Milchlieferrechte auf der Basis der Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17 Rz. 22; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (151); für Tabaklieferrechte auf der Grundlage der VO (EWG) Nr. 2075/1992 des Rates vom 30. Juni 1992 über die gemeinsame Marktorganisation für Rohtabak FG Ba.-Württ. v. 11.4.2006 – 2 K 2607/04, EFG 2007, 21, rkr.; für Zuckerrübenlieferrechte BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BStBl. II 2014, 512; BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171 Rz. 43; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (152 f.); s.a. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 41.

► *Linienkonzessionen*: Siehe „Personenbeförderungskonzessionen“.

► *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 Düss. v. 9.5.2000 – 6 K 2018/96 K, G, EFG 2000, 1177 (1178), rkr.; BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, 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 Bötner, 1998, 87; SCHUBERT, FR 1998, 92 (93 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 633 (8/2015); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 41.

► *Milchlieferrechte*: Siehe „Lieferrechte“.

► *Personenbeförderungskonzessionen* sind abnutzbar, seit aufgrund der Novellierung des PBefG mW zum 1.1.2013 die Vergabe von Konzessionen für Personenbeförderungsleistungen auf einer europaweiten Ausschreibung zu beruhen hat. Seither können Verkehrsunternehmen nicht mehr – wie dies zuvor der Fall war – davon ausgehen, dass eine ihnen erteilte Personenbeförderungskonzession regelmäßig verlängert werden wird.

KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 41; OFD Nordrhein-Westfalen v. 16.1.2014, DStR 2014, 668; anders noch BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 (544); heute noch für Nichtabnutzbarkeit WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 233.

► *Praxiswert*: Der Praxiswert einer freiberuflichen Praxis ist abhängig vom Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber. Wird dieses nicht gepflegt, so verliert der Praxiswert die Praxis an Wert; er ist folglich abnutzbar.

BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345 Rz. 4; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 Rz. 12; FÖRSTER/HEYERES, DStR 2005, 1693 (1695); WINKEMANN, NJW 2009, 1308 (1309); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 228.

► *Software* unterliegt wirtschaftlichem Wertverzehr durch die Entwicklung neuer und besserer Programme.

Voss, FR 1989, 358 (362); im Erg. ebenso EISOLT, DStR 1994, 233 (234); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Software“.

- ▶ *Tabaklieferrechte*: Siehe „Lieferrechte“.
- ▶ *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 Erg. ebenso BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [471]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Verlag“ [8/2015]).
- ▶ *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 Rz. 633 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 bestimm- baren Zeitspanne erschöpft (BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; vgl. auch KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 [328]).
- ▶ *Zeitlich befristete Rechte* bestehen nicht dauerhaft und werden daher als abnutz- bar 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]; BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623 [625]).
- ▶ *Zuckerrübenlieferrechte*: Siehe „Lieferrechte“.

Nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter: Die folgenden immateriel- len WG werden dagegen als nicht abnutzbar angesehen:

- ▶ *Brennrechte* sind Kontingente, die einer Brennerei für die innerhalb des jewei- ligen Kontingents hergestellte und abgelieferte Alkoholmenge ein kostendecken- des 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 233. Anders, wenn das Brennrecht zeitlich befristet erteilt wird, vgl. Nds. FG v. 18.11.2009 – 2 K 100/07, EFG 2010, 699.
- ▶ *Domain-Namen* unterliegen weder einer rechtl. noch wirtschaftlichen Abnut- zung.
 - BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 607 (4/2017); differenzierend nach sog. *generic domains* (nicht abnutzbar) und sog. *qualified do- mains*, 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 Ent- scheidung im Hinblick auf *generic domains* zust. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 43; 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).
- ▶ *Ewige Rechte* sind zeitlich unbefristete Rechte an nicht abnutzbaren Gegen- ständen. Sie bestehen dauerhaft und verlieren durch den reinen Zeitablauf nicht an Wert (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 212 [7/2016]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 188).
- ▶ *Güterfernverkehrskonzessionen* sind nicht abnutzbar, weil sie zwar zeitlich befris- tet erteilt werden, der Konzessionsinhaber jedoch regelmäßig mit der Verlänge-

zung der Konzessionserteilung rechnen kann (BMF v. 12.3.1996 – IV B 2 - S 2172 - 6/96, BStBl. I 1996, 372; aA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 41).

► *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/KETTLER-EISING, DStR 2009, 814). Sofern sie ausnahmsweise als selbständiges immaterielles WG anzusehen ist, ist sie nicht abnutzbar, da der Inhaber sie dauerhaft nutzen kann.

BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 38; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 43; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 212 (7/2016); ebenso Nds. FG v. 28.9.2004 – 13 K 412/01, DStRE 2005, 427, rkr., jedenfalls soweit eine Altersgrenze nicht vorhanden ist.

► *Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau* sind nicht zeitlich befristet und können zeitlich unbegrenzt ausgeübt werden (FG Rhld.-Pf. v. 19.5.2015 – 5 K 2429/12, EFG 2015, 1349, nrkr., Az. BFH VI R 65/15; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rz. 212 [7/2016]).

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]).

592 (4) Bedeutung der Abgrenzung

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 gem. § 2 InvZulG 2010 ebenfalls auf die Anschaffung bzw. Herstellung abnutzbarer WG beschränkt (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Schrifttum: KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; KAHL/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; NÜRNBERG, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten in der Bilanz des Mieters, DStR 2017, 1719.

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 Rz. 14; BFH v. 2.6.2014 – III B 7/14, BFH/NV 2014, 1590 Rz. 15; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115.

Immaterielle WG sowie finanzielle WG (zum Begriff vgl. Anm. 585) entziehen sich dieser Einteilung; sie sind weder beweglich noch unbeweglich.

(2) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts

594

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
 - HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 606 (4/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 337 (8/2015); WALDHOF in KSM, § 7 Rz. B 142 (8/2009); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 34; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115; einschließlich der ihnen gem. § 90a BGB gleichgestellten Tiere, WALDHOF in KSM, § 7 Rz. B 142 (8/2009); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 34;
- 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); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 337 (8/2015); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 34; NÜRNBERG, DStR 2017, 1719 (1720); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115;
- Zubehör (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 34; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115);
- Schiffe
 - BFH v. 5.3.1992 – IV B 178/90, BStBl. II 1992, 725 (726); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 337 (8/2015); WALDHOF in KSM, § 7 Rz. B 146 (8/2009); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115;
- Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG
 - BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 12; BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, BStBl. II 2013, 606; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); WALDHOF in KSM, § 7 Rz. B 144 (8/2009); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 415 (8/2015); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7 Rz. 34; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 337 [8/2015]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115);
- Stehende Ernte (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115).

(3) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts

595

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]; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 12; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 336 [8/2015]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 606 [4/2017]; 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 5. Aufl. Rz. D 481);
- Erbbaurechte (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1061 [8/2015]);
- 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 Rz. 21; KIESEL, DStR 1999, 1214 (1215); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 336, 464 (8/2015);
- Strand-, Sport- und Gartenanlagen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 336 [8/2015]);
- 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); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 606 (4/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 336 (8/2015);
- Luftfahrzeuge, sofern sie in die Luftfahrzeugrolle eingetragen sind,
BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 (468); BFH v. 2.5.2000 – IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14 (15); krit. SCHULZ, DB 2006, 526; aA auch WALDHOF in KSM, § 7 Rz. B 146 (8/2009);
- Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind,
KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (41); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 606 (4/2017).

596 (4) Abgrenzung

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); BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); BFH 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); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 18; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 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); BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442; BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 18; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 13; KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 (40).

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 Rz. 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); BFH v. 11.7.1996 – III R 69/95, BFH/NV 1997, 49; BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442.

Auch Musterhäuser eines Fertighauserstellers (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 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 (s. Anm. 521) sind (BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 [775]).

(5) Bedeutung der Abgrenzung

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 (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

598–599 Einstweilen frei.

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 und in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS 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, FS Rainer Ludewig, 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 (Mieter einbauten) 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; PETERSEN, Steuerbilanzielle Erfassung der Erträge aus Investmentfonds, DStR 2006, 1674; WISCHOTT/KROHN/NOGENS, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; HERZIG/BRIESEMEISTER/JOISTEN/VOSSEL, Component approach im Handels- und Steuerbilanzrecht – Anmerkungen zu IDW RH HFA 1.016, WPg 2010, 561; HUSEMANN, Abschreibung eines Vermögensgegenstands entsprechend der Nutzungsdauer wesentlicher Komponenten, WPg 2010, 507; 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; KELLER/GÜTLBAUER, Der Komponentenansatz als teilweiser Ersatz für die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen durch BilMoG, StuB 2011, 11; URBAHNS, Abgrenzung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Windparks, StuB 2011, 537; WISCHOTT/NOGENS, Laufende Besteuerung und steuerliche Risiken beim Erwerb von Windkraft- und Photovoltaikanlagen, DB 2012, 1352; JOHANNEMANN/REIFER, Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen, DStR 2015, 1489; SCHUSTEK, Einkommensteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, DStR 2015, 678; PYSZKA, Das von mehreren Teilbetrieben genutzte Grundstück – ein Hin-

dernis für die steuerneutrale Umstrukturierung?, Teil I, DStR 2016, 2017; WEBER-GRELLET, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220.

aa) Allgemeines

600

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 (Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschreibung, vgl. WISCHOTT/KROHN/NOGENS, DStR 2009, 1737 [1740]; HERZIG/BRIESEMEISTER/JOISTEN/VOSSEL, WPg 2010, 561 [571]). 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]).

Beispiele: Ein Kfz. ist ein WG und wird als solches über den Zeitraum seiner betriebsgewöhnlichen ND 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 – Rz. 17, 21; BFH v. 1.12.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407 – Rz. 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, Kompakttransformator und interne Verkabelung (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 – Rz. 17; URBAHNS, StuB 2011, 537, 538) enthält.

Die Abschreibung eines einheitlichen Sachanlagegegenstandes getrennt nach wesentlichen Komponenten (sog. Komponentenansatz), die handelsrechtlich unter bestimmten Umständen für möglich gehalten wird (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rz. 77 ff.), ist stl. nicht zulässig (HERZIG/BRIESEMEISTER/JOISTEN/VOSSEL, WPg 2010, 561 [571 f.]; HUSEMANN, WPg 2010, 507 [514]; KELLER/GÜTLBAUER, StuB 2011, 11 [13]).

Aus diesem Grund ist es jeweils erforderlichlich, das einzelne WG von unselbständigen Teilen eines WG einerseits und von einer Mehrheit von WG andererseits abzugrenzen.

bb) Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten

601

Wesentliche Bestandteile einer Sache iSd. §§ 93, 94 BGB können strechtl. selbständige WG darstellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 ein-

heitliche 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 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); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH 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 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 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.

603 (2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge

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); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 14; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 310 (8/2015); ebenso bezogen auf Gebäude-teile KAHLE/HEINSTEIN, DSz 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.

604 (3) Festigkeit und Dauer der Verbindung

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); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 14; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 310 (8/2015); 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

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 Gegenstände im Sinne einer „Zweckseinheit“ zu einem einheitlichen WG zusammenzufassen.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (198); BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH 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**(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); BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); BFH v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215 (217); BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (140); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); BFH 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); SCHUSTEK, DStR 2015, 678.

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); BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (165); BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (140); BFH 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), rkr.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 415 (8/2015).

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); BFH 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 Rz. 415 (8/2015); SCHUSTEK, DStR 2015, 678 (679).

Dies liegt an dem eigenständigen, von der eigentlichen Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Betriebsvorrichtung (s. Anm. 605).

Abgrenzung:

► *Betriebsvorrichtung/Gebäude/Bauwerk:* 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); BFH v. 2.1.1995 – III B 39/93, BFH/NV 1995, 546; BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); Hess. FG v. 3.11.2016 – 3 K 320/15, juris, rkr. (Kesselhaus mit einer Raumtemperatur von mehr als 50 Grad); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); SCHUSTEK, DStR 2015, 678.

Eine Betriebsvorrichtung kann jedoch gleichzeitig als Bauwerk, das keinerlei Anlagen enthält, die dem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen dienen (dazu BFH v. 29.9.1989 – III R 186/85, BFH/NV 1990, 453), zu qualifizieren sein (BFH v. 29.9.1989 – III R 186/85, BFH/NV 1990, 453 – Hochregallager; Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 63/17, EFG 2017, 1351, nrkr., Az. BFH I R 46/17 – Freiland-Photovoltaikanlage).

► *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; BFH 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]; KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [40]; SCHUSTEK, DStR 2015, 678 [680]). 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 Stromlieferungsbetrieb (Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 [1438], rkr.).

Bodenbefestigungen (Platzbefestigungen, Hofbefestigungen) sind grds. unselbständiger Teil des Grundstücks (FG Meckl.-Vorp. v. 8.12.2016 – 2 K 464/14, EFG 2017, 645 Rz. 24, nrkr., Az. BFH IV R 3/17 mwN). Sie stellen aber Betriebsvorrichtungen dar, wenn die Befestigung eine besondere Bedeutung gerade für den Betrieb hat. So sind

Teststrecken von Automobilherstellern sowie Start- und Landebahnen von Flughäfen Betriebsvorrichtungen (FG Meckl.-Vorp. v. 8.12.2016 – 2 K 464/14, EFG 2017, 645 Rz. 24, nrkr., Az. BFH IV R 3/17). Bei dem Umspannwerk eines Elektrizitätsunternehmens wurden Platzbefestigungen, die der Wartung der Anlage dienen (Schalterstraßen, Trafost Straßen, Umkehrplatz) als Betriebsvorrichtung angesehen (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673). Ebenso wurde die Platzbefestigung einer Tankstelle als Betriebsvorrichtung qualifiziert (BFH v. 23.2.1962 – III 222/58 U, BStBl. III 1962, 179).

Die Zuwegung einer Windkraftanlage ist eine Betriebsvorrichtung (FG Meckl.-Vorp. v. 8.12.2016 – 2 K 464/14, EFG 2017, 645, nrkr., Az. BFH IV R 3/17).

(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); BFH 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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; BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 (560); EHMCKE, DStR 1996, 201 (208); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 310c (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, 77. Aufl. 2018, § 903 BGB Rz. 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 (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 514 [8/2015]).

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); BFH v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BFH/NV 2009, 1701 (1704); EHMCKE, DStR 1996, 201 (209); WILHELM, BB 1996, 1319 (1321); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 381 (8/2015).

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); BFH v. 24.1.2007 – IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104; BFH v. 17.3.2008 – IX B 172/07, BFH/NV 2008, 1147; BFH v. 13.8.2008 – IX B 91/08, BFH/NV 2009, 11; EHMCKE, DStR 1996, 201; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 (915); SCHOOR, DStZ 2003, 227; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 657 (5/2011), 661 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 380 (8/2015); PYSZKA, DStR 2016, 2017 (2018); WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2223).

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. Grundstück und Gebäude sind allerdings auch dann als selbständige WG anzusehen, wenn sie sich im UV befinden, obwohl die Vornahme planmäßiger AfA auf das Gebäude dann nicht in Betracht kommt (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 380 [8/2015]).

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; BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5 (7); BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740 (741); BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395 (396); EHMCKE, DStR 1996, 201 (205); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 661 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 384 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749; EHMCKE, DStR 1996, 201 (205); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 384 (8/2015).

609 **(4) Grund und Boden/Bodenschätze**

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; BFH 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); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 (2066); BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513 f.); BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); SYDOW, DB 1998, 2237; KIESEL, DSrR 1999, 1214 (1215); KANZLER, DSrR 2007, 1101 (1105); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 658 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 464 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 140; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, 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]; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 [451]; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, 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 Abbaunehmen 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; BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 658 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 464 (8/2015).

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); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 464 (8/2015).

Unerheblich 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); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris.

Für die Beurteilung, ob die Aufschließung bevorsteht, kommt es auf den Zeitpunkt des Erwerbs an. Dementsprechend ist der Bodenschatz auch dann als selbständiges WG anzusehen, wenn die Aufschließung zwar beabsichtigt war, später aber Hindernisse auftreten, die die Aufschließung verzögern oder vereiteln (FG Münster v. 24.3.2015 – 12 K 1521/14 E, EFG 2015, 1265, rkr., Rz. 47 f.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 464 [8/2015]).

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); BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); BFH v. 20.12.2012 – III R 40/11, BStBl. II 2013, 340 Rz. 7; WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); PYSZKA, BB 1996, 1979; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 661 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 420 (8/2015); PYSZKA, DStR 2016, 2017 (2018); WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 (2223); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 14.7.1989 – III R 29/88, BStBl. II 1989, 903 (905); BFH 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 Rz. 420 (8/2015).

Einheitlichkeitsgrundsatz: Dient ein Gebäude verschiedenen Zwecken, so stellen jeweils alle Gebäudeteile, die demselben Zweck dienen, ein einheitliches WG dar (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 427 [8/2015]). 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 Rz. 426 (8/2015); PYSZKA, DStR 2016, 2017 (2018).

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 Rz. 426 [8/2015]).

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]; BFH 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]; BFH 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 Rz. 420 [8/2015]; vgl. auch Anm. 607).

(6) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen

611

Grundsatz: Mehrere Gebäude auf einem Grundstück sind verschiedene WG.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (372); BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 661 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 394 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 394 (8/2015).

So ist ein Blockheizkraftwerk mit vorgeschalteter Biogasanlage kein einheitliches WG, sondern besteht aus den Einzelwirtschaftsgütern Blockheizkraftwerk und Biogasanlage (FG Münster v. 18.2.2015 – 11 K 2856/13, F, EFG 2015, 891, rkr.).

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]; BFH 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 getrennte 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]).

Anbauten sind selbständige WG, es sei denn, eine Trennung vom Hauptgebäude ist nur mit erheblichem Aufwand möglich oder es mangelt dem Anbau allein an Standfestigkeit (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 394 [8/2015]; vgl. dazu auch KÖHLER/PÖNICKE, StBp. 2015, 39 [40]).

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); BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); BFH 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); BFH 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); BFH 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.

GLA BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688); BFH 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); BFH 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.

Zuwegung einer Windkraftanlage ist eines von mehreren WG, aus denen das Windkraftwerk zusammengesetzt ist (vgl. auch Anm. 600, 606).

BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 17; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929 Rz. 22; BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407 Rz. 16; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 310 (8/2015).

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; BFH v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291 (292); BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); BFH v. 20.2.1975 – IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510 (512); BFH 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 139.

Es handelt sich um materielle bewegliche WG.

BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (619); BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300; BFH v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286

(287); BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); BFH 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; BFH 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., Rz. 12; FG Thür. v. 26.10.2011 – 4 K 927/10, EFG 2012, 1429, rkr.).

Stehendes Holz: Das stehende Holz ist ein selbständiges WG und nicht ein unselbständiger Teil des Grundstücks (BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763 Rz. 18; BFH v. 2.7.2015 – IV R 21/14, BFH/NV 2016, 17 Rz. 19).

Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau: Ein Wiederbepflanzungsrecht ist, solange es nicht ausgeübt wird, ein selbständiges immaterielles WG. Mit der Ausübung erlischt es als selbständiges Recht und „verschmilzt“ mit dem Grund und Boden (FG Rhld.-Pf. v. 19.5.2015 – 5 K 2429/12, juris, rkr.; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 154).

Filmverwertungsrecht/Stoffrecht: Das Recht an einem literarischen Stoff (Stoffrecht), das zum Zwecke der Herstellung eines Films erworben wird, ist kein eigenständiges WG, sondern Teil des später entstehenden Filmverwertungsrechts (FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, juris, rkr.).

Finanzinstrumente: Anteile an einem Investmentfonds sind einheitliche WG; es sind nicht die vom Fonds gehaltenen WG jeweils einzeln zu bilanzieren (BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BFH/NV 2017, 1237 Rz. 9 mwN (V); PETERSEN, DStR 2006, 1674 [1676]). Strukturierte Anleihen bestehen aus einer Anleihe und einer oder mehreren Derivaten (JOHANNEMANN/REITER, DStR 2015, 1489). Es handelt sich auch dabei um ein einheitliches WG (JOHANNEMANN/REITER, DStR 2015, 1489 [1493]).

Sanitärausstellung: Siehe Anm. 604.

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 – Az., DB 1979, 625; BORDEWIN, BB 1975, 1472; GLANEGGER, DB 1987, 2115 (2117); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 313 (8/2015).

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); BFH 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 Rz. 313 (8/2015).

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); BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); BFH v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235 (236); BFH 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); BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 (64); BFH 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. 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 Erg., 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 vorausgezahlte 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 Rz. 313 [8/2015]). 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 Rz. 85 ff. [8/2013]; 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 Rz. 49 [8/2013]).

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; WASSERMEYER, 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, FS 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, FS Welf Müller, München 2001, 755; PEZZER, Anmerkung zu BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, FR 2001, 643; SCHULZE-OSTERLOH, Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, ZGR 2001, 497; WASSERMEYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; KERSSENBROCK/RODEWALD, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243; OHMEN/SEIDLER, Wertaufhellung und Wertbegründung nach HGB und IFRS – ABC praxisrelevanter Fälle, BB 2015, 3051; MARX, Grundsätze der Gewinnrealisierung in Handels- und Steuerbilanzrecht, StuB 2016, 327.

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 (KOCH in HÜFFER, 12. Aufl. 2016, § 58 AktG Rz. 26; FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, § 29 GmbHG Rz. 48). Mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses wandelt sich dieses Recht in einen selbst-

ständig verkehrsfähigen konkreten Zahlungsanspruch (KOCH in HÜFFER, 12. Aufl. 2016, § 58 AktG Rz. 28; FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, § 29 GmbHG Rz. 49). Grundsätzlich kommt eine Aktivierung des Dividendenanspruchs erst zu diesem Zeitpunkt in Betracht (OHMEN/SEIDLER, BB 2015, 3051 [3053]; MARX, StuB 2016, 327 [331]). Der Stpfl. weist den Dividendenanspruch mithin 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; BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340. Dem Großen Senat im Erg. 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 Strobel, 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, Slg. 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; dazu MARX, StuB 2016, 327 [331]). 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 wurden (BMF v. 1.11.2000 – IV A 6 - S 2134 - 9/00, 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

9. 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, Steuereutlastungsgesetz: 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, HdJ Abt. III/8 (10/2013); DORALT, Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, FR 2017, 377.

Passivierungsfähigkeit: Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen (s. auch Anm. 500).

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 unbesteuerter 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; DORALT, FR 2017, 377; 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 Rz. 22 [11/2013]).

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) Begriff

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.

(2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte

652

Steuerlich bestehen Passivierungswahlrechte für die Bildung unversteuerter 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.

(3) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3

653

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 Reinvestitionsgüter 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. Diese Rücklage darf aber nur für Gewinne gebildet werden, die im ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. durch Anwendung des Wertaufholungsgebots entstanden sind (BFH v. 27.1.2016 – X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002 Rz. 28). 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.

657 (7) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10

§ 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, FS 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); BFH 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. 13.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 Rz. 16; BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 980 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 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); BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 (132); BFH v. 23.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 – Rz. 16; BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 – Rz. 13; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 980 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 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; RFH v. 22.11.1933, RStBl. 1934, 430; RFH v. 31.10.1934, StuW 1934, Nr. 727; RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 915; RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1938, 1062; RFH 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; BFH v. 9.5.1957 – IV 406/55 U, BStBl. III 1957, 261; BFH v. 3.9.1957 – I 315/56 U, BStBl. III 1957, 386; BFH 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, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 980 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 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 nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R. 6.6 Abs. 7

ESTR; glA WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459), während die Rspr. insoweit kein Bedürfnis für die Zulassung der Passivierung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung sieht, weil die Behebung der Beschädigung nicht zu AHK, sondern zu laufenden BA führt, die die Gewinnerhöhung aufgrund der Ersatzleistung ausgleichen (BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; zust. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 980 [7/2016]).

► *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, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 983 [7/2016]). 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, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104; aA EBLING, FS Moxter, 1994, 1005 [1023]), Unterschlagung (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104), Raub (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104), Brandstiftung, einem unverschuldeten Autounfall (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [131 f.]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104), Bergschäden an Gebäuden (FG Köln v. 23.5.2002 – 13 K 5958/98, EFG 2002, 1288, rkr.; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104) und Abriss eines Gebäudes kurze Zeit nach Fertigstellung wegen Baumängeln (BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 [331]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 104; 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); BFH v. 29.3.1979 – IV R 1/75, BStBl. II 1979, 412 (413); BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 984 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 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]; BFH 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 Umlegungsverfahrens 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 Rz. 985 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 105.

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 Rz. 985 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 105.

stellen Eingriffe idS 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 Rz. 985 [7/2016]); allerdings auch solche durch beliehene Unternehmer. Keine behördliche Maßnahme idS sind daher Maßnahmen eines Hoheitsträgers auf privatrechtl. Grundlage (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 [429]; BFH 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 Rz. 985 [7/2016]) oder die Kündigung eines Mietvertrags durch eine Behörde (BFH v. 30.7.1965 – VI 143/64, HFR 1965, 541; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 985 [7/2016]); noch weniger Maßnahmen eines privaten Rechtsträgers (BFH v. 23.10.2010 – I R 79/09, BStBl. II 2014, 943, 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 Rz. 987 [7/2016]). 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]; BFH 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); BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 (831); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 992 (7/2016).

- ▶ *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 Rz. 989 [7/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 109). 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 Rz. 989 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 109.
- ▷ Auch die Veräußerung eines durch höhere Gewalt beschädigten WG führt nicht zur Annahme einer Entschädigung. 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); BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459 (460); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 993 (7/2016).

Unschädlich ist die Anpassung an zwischenzeitlichen technischen Fortschritt (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 993 [7/2016]). 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 Rz. 993 (7/2016).

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; BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 (490); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 993 (7/2016).
- ▷ *Anschaffung oder Herstellung:* Der Stpfl. muss das Ersatz-WG anschaffen oder herstellen. Die Anschaffung kann auch im Wege des Tauschs geschehen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 991 [7/2016]). 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 Rz. 991 [7/2016]).
- ▷ *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 Rz. 21; krit. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 997b aE [7/2016]). 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 Rz. 22). Die Frist kann nicht verlängert werden (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 Rz. 21). Die FinVerw. 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 ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2013, 1199 [1201]). Die Entsch. des BFH (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035) 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 Rz. 996 [7/2016]). 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]; DÖTSCH, 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]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 996 [7/2016]). Das WG ist jedoch in das besondere Verzeichnis des Abs. 1 Satz 2 aufzunehmen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 996 [7/2016]).

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 – IV C 2 - S 2138 - 7/99, 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 Rz. 996 [7/2016]). 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 Rz. 996 [7/2016]). 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]; DÖRSCH, 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 Rz. 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; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 (395); BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862 (864); BFH v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 (884); BFH 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 un-

abhängig 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]; BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863]).

(10) § 6 UmwStG

660

§ 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 Rz. 6 [3/2015]; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 6 UmwStG Rz. 14 [11/2008]). 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 Rz. 16 (11/2008).

cc) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte

661

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 Entsch. des Großen Senats des BFH (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 SEGER in SCHMIDT, 29. Aufl. 2010, § 6a Rz. 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

663 **dd) Passivierungsgebote**

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 (Kulanrückstellungen). 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 245).

664 Einstweilen frei.

ee) Passivierungsverbote665 **(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 AK bzw. HK (vgl. Anm. 2105 ff.);
- in Abs. 4b Satz 2 für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe (vgl. Anm. 2120 ff.).

(3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften

667

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. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 Rz. 44; BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 13; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BFH/NV 2017, 1255 Rz. 26 (V); BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14 Rz. 19, juris; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 312.

Die Verpflichtung ist zwar abstrakt, nicht aber konkret passivierungsfähig (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500).

(4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

668

Begriff: Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in transitorische Posten ieS, transitorische Posten iwS und antizipative Posten (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 2 ff. [8/2013]).

▶ *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 Rz. 6 mwN [10/2013]). Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht – in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 2 HGB – nur den Ansatz passiver transitorischer Posten ieS als RAP vor. Für passive transitorische Posten iwS 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, FS 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/DRAKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 167; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; WASSERMAYER, 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, StJb. 2009/10, 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; BÜNNING, Passivierungsaufschub bei sog. Hybridanleihen und -darlehen, BB 2014, 2667; TRANACHER, Auswirkungen der Löschung der Gläubiger-GmbH wegen Vermögenslosigkeit und der Löschung auf eine noch bestehende Darlehensforderung und auf den bilanziellen Ansatz beim Schuldner, DStR 2017, 1078.

670 **aa) Begriff**

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, FS Günter Sieben, Stuttgart 1998, 447; KOBOR, Bilanzberichtigung bei zu Unrecht passivierten privaten Verbindlichkeiten – Verfahren und Gewinnauswirkung, FR 2001, 281; 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; HELIOS/KRÖGER, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2015, 2478; KAHLERT, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; BAUMEISTER/KNOBLOCH, Streitfragen zur käuferseitigen Aktivierbarkeit beim Versandungskauf, WPg 2016, 556; HAGEBÖKE, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), FR 2017, 412; WACKER, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26.

Allgemeines: Der Begriff der Verbindlichkeit stimmt handels- und steuerbilanzrechtl. überein.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 8; HÄUSELMANN, BB 2007, 931 (933); BÜNNING, BB 2014, 2667.

Eine Verbindlichkeit ist eine dem Grund und der Höhe nach feststehende Leistungsverpflichtung 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); BFH v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 Rz. 11; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015,

769 Rz. 8; FG München v. 2.4.2014 – 1 K 1807/10, juris, Rz. 83, rkr.; FG Bremen v. 10.11.2016 – 1 K 42/16 (5), juris, Rz. 28, rkr.; 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 Rz. 754 (8/2015); KRÜGER, DStR 2011, 1095 (1096); FARLE, BB 2012, 1507 (1509); BÜNNING, BB 2014, 2667; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 (2481); BAUMEISTER/KNOBLOCH, WPg 2016, 556 (557); HAGEBÖKE, FR 2017, 412.

Verpflichtungen des Stpfl. gegen sich selbst (Innenverpflichtungen) sind hingegen keine Verbindlichkeiten im bilanzrechtl. Sinn (RUPP, Der Gesetzestatbestand 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 (KOBOR, FR 2001, 281 [283]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 756 (8/2015); HAGEBÖKE, FR 2017, 412.

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 Rz. 758 (8/2015); TRANACHER, DStR 2017, 1078 (1082); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 26.2.1993 – VIII B 87/92, BFH/NV 1993, 364 (365); BFH 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 Rz. 758 (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 106; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 311; ebenso wohl KAHLERT, DStR 2015, 734 (736).

Insbesondere hindert die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht die Passivierung einer Verbindlichkeit.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BFH/NV 2017, 155 Rz. 15; BRIESE, DStR 2017, 799 (803); WACKER, DB 2017, 26 (27).

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; WEBER-GRELLET, BB-Rechtsprechungsreport zu 2014 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2015, 43.

671 **(1) Grundsatz Passivierungspflicht**

Eine gegenüber Dritten bestehende, nach Grund und Höhe sichere Verbindlichkeit ist zwingend zu passivieren.

BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592; BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (245); BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930, Rz. 13; EHMCKE, DStZ 1995, 691 (693); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 310.

Weitergehende allgemeine Passivierungserfordernisse, wie etwa die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag, bestehen nicht.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 755 (8/2015); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); aA KOBOR, FR 2001, 281 (283); TRANACHER, DStR 2017, 1078 (1081); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 311.

Auch auf den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme kommt grds. es nicht an.

TRANACHER, DStR 2017, 1078 (1082); aA BÜNNING, BB 2014, 2667. Zu der Ausnahme bei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Nichtinanspruchnahme vgl. Anm. 672.

672 **(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. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (324); BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 (471); BFH v. 8.11.2006 – I R 63/05, BFH/NV 2007, 763 (764 f.); BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rz. 34; HERZIG, DB 1990, 1341 (1347); MOXTER, FS Forster, 1992, 427 (429); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (694); MOXTER, BB 1998, 2464 (2465); TRANACHER, DStR 2017, 1078 (1082); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rz. 36; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 759a (8/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 106; allg. für Einwendungen und dauerhaft wirkende Einreden ebenso WEBER-GRELLET, BB 2015, 43 (46).

Ist der Stpfl. hingegen trotz eingetretener Verjährung erfüllungsbereit, ist die Verbindlichkeit weiterhin zu passivieren.

BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 34; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 106; TRANACHER, DStR 2017, 1078 (1082).

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); 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 108).

(3) Zeitpunkt der Bilanzierung

673

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, 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, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 483; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/03, 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. 2002/03, 241 (267); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 755a (8/2015).

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/SCHIEFFELS, DB 1993, 1197 (1198); aA KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, im 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); 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; BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; WEBER-GRELLET, BB 2015, 43 (46); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 313.

Die bevorstehende Liquidation des Schuldners berechtigt hingegen nicht zur Ausbuchung bestehender Verbindlichkeiten.

FARLE, BB 2012, 1507 (1509); FARLE, DStR 2012, 1590; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 313; KAHLERT, DStR 2015, 734 (736).

Zum Rangrücktritt vgl. Anm. 675 „Rangrücktritt“.

675 (5) Einzelfälle

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.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 761 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 314; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 72 (5/2017); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 110; aA (nur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung) L. SCHMIDT, DStR 1990, 485.

Dies gilt auch, wenn der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist.

AA MATHIAK, StuW 1987, 51 (52); für die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung in diesem Fall BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rz. 761 (8/2015).

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 Rz. 761 [8/2015]). 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); BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (142); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 761a (8/2015).

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 Rz. 761a [8/2015]).

Auflösend bedingter Erlass:

Schrifttum: SCHWEDHELM, Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, DStR 1991, 73; 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, FS 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.); BFH 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 Rz. 761 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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; FRYSTATZKI, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; W. MÜLLER, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427.

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); BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141 f.); BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188 Rz. 22; FG Bremen v. 10.11.20126 – 1 K 42/16 (5), juris, Rz. 33, rkr.; LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 138 f.; KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 (2581); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 760 (8/2015); FRYSTATZKI, DStR 2016, 2479 (2485); W. MÜLLER, BB 2016, 491 (493); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (428); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 314.

Anders ist nur zu entscheiden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 760 [8/2015]). 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 Rz. 760a (8/2015); FRYSTATZKI, DStR 2016, 2479 (2485); W. MÜLLER, BB 2016, 491 (493); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 72 (5/2017); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (428); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 314.

Aufschiebend bedingter Erlass: Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer aufschiebenden Bedingung steht, sind zu passivieren (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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; U. 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; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993; BRIESE, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sowie qualifizierter Rangrücktritt in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2017, 799.

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); U. 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 (ebenso BRIESE, DStR 2017, 799).

Tritt der Besserungsfall ein, ist die Verbindlichkeit wieder einzubuchen.

BECKER/PAPE/WOBBE, DStR 2010, 506 (508); vgl. auch BRAUN, DStR 2012, 1360 (1361); BRIESE, DStR 2017, 799 (801).

Eigenkapitalersetzende Darlehen:

Schrifttum: WENG, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen, StuB 2012, 233; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993.

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 Rz. 1121 [8/2015]; 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); 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-Emissions-handelsgesetz (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 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 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-Sale-Deal, DB 2010, 2233; TIEDCHEN, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007.

Ein Erfüllungsrückstand entsteht, wenn eine im Rahmen eines schwebenden Geschäfts bestehende Verbindlichkeit des Stpfl. 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; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); BFH 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); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 13 ff.; GÜNKEL, StbJb. 2009/10, 331 (346); HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 114 (7/2011); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rz. 42; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 244c (8/2015); TIEDCHEN, NZG 2017, 1007.

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der sich gegenüberstehenden Leistungen hat die Rspr. ursprünglich das rechtl., insbes. schuldrechtl. Verhältnis von Leistung und Gegenleistung für maßgeblich gehalten und somit an den schuldrechtl.

gebotenen Zeitpunkt der Erfüllung angeknüpft (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622). Nunmehr orientiert sie sich an den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (868); BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 15; BFH v. 9.11.2016 – I R 43/15, BStBl. II 2017, 379 Rz. 34.

Dementsprechend kommt es auf die Fälligkeit der ausstehenden Leistung nicht an. Auch die Nichterfüllung einer nicht fälligen Leistung 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); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 18; ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, 1999, 81; GÜNKEL, StbJb. 2009/10, 331 (346); HOMMEL in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 249 HGB Rz. 114 (7/2011); TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 (1008); aA CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (874).

Die Rspr. hält aber auch in jüngerer Zeit daran fest, dass die zukünftige Zahlung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten muss (BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [593 f.]; BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 [861]; BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 15).

Zudem muss die ausstehende Gegenleistung des Stpfl. vom Vertragspartner erdient sein (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; BFH v. 8.11.2011 – X B 221/10, BFH/NV 2012, 217 Rz. 4). Der BFH spricht gelegentlich auch davon, dass der Vertragspartner seine Leistung bereits erbracht haben müsse (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594]). Daraus folgt uE, dass der Vertragspartner des Stpfl. den sich aus der ausstehenden Gegenleistung ergebenden Gewinn bereits realisiert haben muss (TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1008]). Demzufolge kann ein Erfüllungsrückstand nur dann vorliegen, wenn der zur Geldleistung Verpflichtete mit seiner Leistung im Rückstand ist (TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1008 f.]).

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); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 17; GROH, Stuw 1994, 90 (93); WOERNER, FS Moxter, 1994, 483 (491); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2215); TIEDCHEN, NZG 2017, 1007. 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; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14.

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); BFH v. 13.2.2008 – III B 29-31/07, BFH/NV 2008, 947; BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033 (2034); KÖHLER, StBp. 2016, 14.

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); KÖHLER, StBp. 2016, 14.

Erhaltene Anzahlungen erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive RAP (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/8 Rz. 22 [10/2013]). Sie sind als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); BFH 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.

GLA SIEGER/ALETH, GmbHR 2000, 462 (469); 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]).

Geschenkgutscheine:

Schrifttum: HENNRICHS, Rückstellungen in der Steuerbilanz, StbJb. 2015/16, 255.

Verkauft ein Stpfl. Geschenkgutscheine, die bei dem Kauf seiner Produkte oder der Inanspruchnahme seiner Dienstleistung eingelöst werden können, hat er eine Verbindlichkeit zu passivieren, da er sich verpflichtet, bei Vorlage des Gutscheins seine eigene Forderung um den Wert des Gutscheins zu reduzieren (HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 [271 f.]).

Haftungsloses Darlehen: Siehe „Auflösend bedingter Erlass“, „Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein)“.

Hybridanleihen, Hybriddarlehen, Perpetuals:

Schrifttum: HÄUSELMANN, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931; BÜNNING, Passivierungsaufschub bei sog. Hybridanleihen und -darlehen, BB 2014, 2667.

Hybridanleihen, auch als Hybriddarlehen oder Perpetuals bezeichnet, 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]; BÜNNING, BB 2014, 2667 [2670 f.]).

Kapitalersetzende Darlehen: Siehe „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

Perpetuals: Siehe „Hybridanleihen, Hybriddarlehen, 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, FS 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; U. 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; BEISSENHIRTZ, 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/GEISSELMAYER, 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; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993; KAHLERT, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; BLUMENBERG/NEUMANN, Sanierungssteuerrecht – aktuelle Herausforderungen für die Beratungspraxis (Teil I), Ubg 2016, 181; FRYSTATZKI, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; KAHLERT, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 878; KAHLERT, Aktuelle Rechtsfragen zu Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2016, 209; W. MÜLLER, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; BRIESE, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein so-

wie qualifizierter Rangrücktritt in Handels- und Steuerbilanz, DSr 2017, 799; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427; WACKER, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26.

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]). Durch den Rangrücktritt wird die Forderung auch nicht in eine aufschiebend bedingte umgewandelt.

KAHLERT, BB 2016, 878 (879); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (428); aA für den qualifizierten Rangrücktritt W. MÜLLER, BB 2016, 491 (493).

Forderungen, die mit einer Rangrücktrittserklärung verbunden sind, sind daher anders als auflösend bedingt erlassene Forderungen (s. „Auflösend bedingter Erlass“) oder aufschiebend bedingte Forderungen (s. „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeit“) im handelsrechtl. Jahresabschluss weiterhin als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BFH/NV 2017, 155 Rz. 15; 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, DSr 2006, 789 (790); KAMMETER/GEISSELMEIER, NZI 2007, 214 (215); BRAUN, DSr 2012, 1360; RÖDDING/SCHOLZ, DSr 2013, 993 (994); KAHLERT, DSr 2015, 734 (736); BLUMENBERG/NEUMANN, Ubg 2016, 181 (185 f.); FRYSTATZKI, DSr 2016, 2479 (2485); KAHLERT, BB 2016, 878 (879); KAHLERT, DSr 2016, 209 (210); BRIESE, DSr 2017, 799 (803); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (428); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 232.

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch für die StBil.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; BFH v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700 (702); BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618 (621); BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BFH/NV 2017, 155 Rz. 15; 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.); U. PRINZ, DSr 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, DSr 2006, 789 (790); KAMMETER/GEISSELMEIER, NZI 2007, 214 (215); FUNK, BB 2009, 867 (870); RÖDDING/SCHOLZ, DSr 2013, 993 (994); BLUMENBERG/NEUMANN, Ubg 2016, 181 (185 f.); KAHLERT, BB 2016, 878 (879); BRIESE, DSr 2017, 799 (804); FRYSTATZKI, DSr 2016, 2479 (2485); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 232; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497 Rz. 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, DSr 2006, 789 (790); TARASCHKA, DSr 2006, 109 (111); KAHLERT/GEHRKE, ZIP 2008, 2392 (2393); RUND, GmbHR 2009, 1149 (1153); KAHLERT/GEHRKE, DSr 2010, 227 (231); BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497 Rz. 4; ebenso bereits SCHILDKNECHT, DSr 2005, 181 (183 f.); BRIESE, DSr 2017, 799 (803); aA W. MÜLLER, BB 2016, 491 (493).

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, DSr 2010, 227 [232]).

Die Passivierung kommt allerdings nicht in Betracht, wenn die Verbindlichkeit nach den getroffenen Vereinbarungen als eine solche anzusehen ist, die nicht aus dem aktuell vorhandenen freien Vermögen, sondern nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist.

BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 Rz. 17; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 (2482); BRIESE, DStR 2017, 799 (803 f.); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 (428); WACKER, DB 2017, 26 (28); krit. BRAUN, DStR 2012, 1360 (1361 f.); vgl. auch „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“. Weitergehend W. MÜLLER, BB 2016, 491 (493 f.) – keine Passivierung trotz vertraglich vorgesehener Tilgung aus freiem Vermögen, wenn zum Bilanzstichtag auch bei Auflösung einer Kapitalrücklage kein freies Vermögen vorhanden ist.

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 Rz. 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 Rz. 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“.

676–679 Einstweilen frei.

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 Risikovorsorge in der Steuerbilanz, DStJG 14 (1991), 199; HERZIG/HÖRTZEL, 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 BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS 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, Steuerentlastungsgesetz 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 und 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, FS Norbert Herzog, 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; U. 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 Anpassungsverpflichtungen, FR 2013, 969; U. PRINZ, Akzentverschiebungen bei umweltbezogenen Anpassungsrückstellungen in der BFH-Rechtsprechung, DB 2013, 1815; BAUMANN, Rückstellung für Archivierung, StBp. 2015, 113; GÜNKEL, Rechtsprechungsmodifizierung bei der Wahrscheinlichkeit der Verbindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, BB 2015, 2091; HENNRICH, Rückstellung für eine ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Jahresabschlussprüfung – Zugleich Besprechung der Entscheidung BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, StuW 2015, 65; U. PRINZ, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine steuerungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; HÄNSCH, Rückstellung für Rücknahme- und Entsorgungspflichten von Elektrogeräten nach dem ElektroG, StBp. 2016, 165; OSER/WIRTZ, Rückstellungsreport 2015, StuB 2016, 3; WACKER, Zum steuerbilanziellen Ausweis von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – ein Streifzug durch die jüngere Rechtsprechung des I. BFH-Senats, in LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 413; HAGEBÖKE, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), FR 2017, 412; HOMMEL/UMMENHÖFER, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip – eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2219; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

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-)haftungsinspruchnahme 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, FS 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, FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; U. PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DSStJG 34 (2011), 135; DZIADKOWSKI, Passivierung von Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentationen, FR 2013, 777; RIEDEL, Wie sind eigenbetriebliche Aufwendungen von Außenverpflichtungen i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB abzugrenzen?, FR 2015, 371; WELTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

680 **(1) Anwendungsbereich**

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden gem. § 249 HGB gebildet für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen) oder für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind (GÜNKEL, BB 2015, 2091). Es handelt sich dabei – ebenso wie bei dem Grunde und der Höhe nach sicheren Verbindlichkeiten – um Schulden des Unternehmens.

Schl.-Holst. FG v. 8.3.2017 – 1 K 61/15, juris Rz. 37, nrkr., Az. BFH I R 24/17; HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (249); SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (257, 260); U. PRINZ, DB 2011, 492; U. PRINZ, DSStJG 34 (2011), 135 (167); U. PRINZ, DB 2015, 147 (153); HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (257); WACKER, FS Gosch, 2016, 413; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 62 (5/2017).

Eine Außenverpflichtung liegt auch dann vor, wenn Gläubigerin eine juristische Person ist, mit der sich der Stpfl. in einem Konzernverbund befindet (so für Tochtergesellschaft KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 [328]).

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 (RIEDEL, FR 2015, 371 [372]). 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; SCHÖN, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); FRENZ, DSStZ 1997, 37 (39); BORDEWIN, FR 1998, 226; GEHM, BuW 2003, 542; MARX, FR 2013, 969 (970); REICH/HELIOS, IStR 2005, 44 (48); U. PRINZ, DB 2011, 492; HAHGEBÖKE, FR 2017, 412 (413); ähnlich CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5

Rz. 114 aE – Imparitätsprinzip; DRÜEN, FS Gosch, 2016, 57 (59) – Vorsichts- und Periodisierungsprinzip.

Im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei Verbindlichkeitsrückstellungen um Schulden des Unternehmens handelt, scheint es jedoch vorzugswürdig, insofern das Vollständigkeitsprinzip heranzuziehen.

Ebenso HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (260); wohl auch KESSLER, IStR 2006, 98 (101); PERLET/BAUMGÄRTEL, FS Beisse, 1997, 389 (395). BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 1, 46 (5/2017), führt sowohl das Vollständigkeits- als auch das Vorsichtsprinzip als Grundlage der Bildung von Rückstellungen an.

Jedenfalls steht § 249 HGB im Einklang mit den GoB und findet daher über § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für die stl. Gewinnermittlung Anwendung.

BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 10; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 16; BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 23; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 16; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 30; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 21; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577 Rz. 30; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 19; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 16; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, DStR 2018, 337 Rz. 19; BFH v. 27.9.2017 – I R 65/15, juris Rz. 22; DZIADKOWSKI, FR 2013, 777; BAUMANN, StBp. 2015, 113 (114); HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (256); HÄNSCH, StBp. 2016, 165 (167); WACKER, FS Gosch, 2016, 413 (414); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 1 (5/2017); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (413). Nach U. PRINZ, DB 2015, 147 (148), sind Rückstellungen ein „notwendiger Bestandteil eines sachgerechten Steuerbilanzrechts“.

(2) Betriebliche Veranlassung

681

Die zugrunde liegende Verbindlichkeit muss betrieblich veranlasst sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659 ff.); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 16; BFH v. 30.11.2017 – IV R 22/15, juris, Rz. 25 ff.; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 35; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 120; WEBER-GRELLET, StuB 2003, 840; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 52 (5/2017); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 368; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 41.

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. Kapitalgesellschaften haben allerdings mangels Vorhandenseins einer außerbetrieblichen Sphäre für alle ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Ist die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtl. veranlasst, ist der Betrag der Rückstellung dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzuzurechnen (ebenso BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 52 [5/2017]).

(3) Art der Leistungsverpflichtung

682

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); BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 21; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 89; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER E.V. (BWA), DStR 2013, 373; DZIADKOWSKI, FR 2013, 777; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 49 (5/2017).

Auch für unselbständige Nebenleistungen, die Bestandteil einer Außenverpflichtung sind, sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Nebenleistung erforderlich ist, um die Hauptleistung zu erfüllen.

FG Köln v. 14.1.2015 – 13 K 2929/12, EFG 2015, 1114, rkr. Rz. 68; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 51 (5/2017); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 27.

Rückstellungsfähig sind deshalb zB Schadensbearbeitungskosten zur Erfüllung einer Verbindlichkeit aus einem Versicherungsvertrag (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 18; 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; 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); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 55 (5/2017); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 117.

684 (5) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

Die Verpflichtung kann sich ebenso aus einem vertraglich begründeten 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); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 49 (5/2017); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 117.

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); BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195 Rz. 37; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 34; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; 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.; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StuW 1994, 214 (224); MADAUS, DB 1996, 637; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; CREZELIUS, DB 1998, 633 (634); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 85 (4/1999); 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); ENDERT, DB 2011, 2164 (2167); PETERSEN/KÜNKELE/GÖTTLER, DStR 2012, 2141 (2143); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 793a (8/2015); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 50 (5/2017); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 117; KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 (328 f.); WELTER, DB 2017, 2118 (2119); aA HENNRICHS in MÜKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rz. 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); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506) für Pächterneuerungsrückstellung; GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (594); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 (343); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 83 (4/1999); CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 (168); HRUBY, DStR 2010, 127 (129); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (416).

(7) Anspruchsinhaber

686

Der Anspruchsinhaber muss dem Stpfl. nicht bekannt sein.

KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 90; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; HEIZMANN/HEIZMANN, SteuStud. 2004, 86 (89); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 792 (8/2015); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 62 (5/2017); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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“).

(8) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit

687

Auf die Leistungsfähigkeit (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 [538]; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 90 [5/2017]) oder -willigkeit des Stpfl. (HERZIG, DB 1990, 1341 [1342]) kommt es ebenfalls nicht an.

Einstweilen frei.

688

bb) Bilanzierung

Schrifttum: HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, DStR 1993, 124; LUIG, 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; GSWENDTNER, 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, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 433; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SIEGEL, Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995, 537; STRUHR/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, FS 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, FS 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, StbJb. 2002/03, 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, StbJb. 2003/04, 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, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; HAHN, Abzugsfähige Kartellbußen – zum Abschluss 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?, StbJb. 2005/06, 233; LÜDENBACH/HOFFMANN, Faktische Verpflichtungen und (verdeckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/ESStG, BB 2005, 2344; STARKE/SPIES, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, GmbHR 2005, 1042; TIEDCHEN, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; ZÜHLSDORFF/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 normier-

ter 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 Verantwortlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; ROGALL/DREBLER, Zur Entstehung der rechtlichen Verpflichtung bei Verbindlichkeitsrückstellungen, Ubg 2014, 759; HENNRICHS, BB Kommentar zu BFH VIII R 45/12, BB 2015, 1841; U. PRINZ, Rückstellungen: aktuelles Praxis-Knowhow, WPg 2015, 1223; ROSER, Verbindlichkeitsrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach – Auswirkungen der aktuellen Rechtsprechung?, WPg 2015, 693; WOLF, Passivierung von Rückstellungen im Lichte von „Dieselgate“, StuB 2016, 334; KAHLE, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStZ 2017, 904.

(1) Grundsatz Passivierungspflicht

689

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; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; BFH v. 18.9.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 13.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2007, 516 (518); BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 11; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 10; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 16; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 21; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 15; GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); SARRAZIN, WPg 1993, 1; CHRISTIANSEN, BFuP 1994, 25; GSCHEWENTNER, 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; ZÜHLSDORFF/GEISLER, BB 2005, 1099; STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1043); HABERLAND, DStZ 2011, 790; ECKERT, DB 2012, 2187 (2188); ECKERT, DB 2012, 2903; KAHLE, DStZ 2017, 904 (905).

Zu beachten ist aber, dass das StRecht an verschiedenen Stellen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende spezielle Vorschriften enthält, wie zB Abs. 2a, 3, 4, 4a und 4b (CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 115).

(2) Ausnahmen

690

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); BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 (298); BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (352 f.); HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (206); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungs-

bildung, 1993, 33 f.; SARRAZIN, WPg 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 745 (8/2015); wohl auch BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 23. So nunmehr deutlich auch BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684 Rz. 62.

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). Vgl. dazu auch Anm. 704 „EU-Geldbußen“.

Unwesentliche Verbindlichkeiten: Entgegen einer früher von der Rspr. vertretenen Ansicht

BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; BFH 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 Rz. 30; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 34; PITZNER/SCHAUM/OSER, BB 1995, 1373 (1376); ENDERT, DStR 2011, 2280; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); U. PRINZ, DB 2011, 1815; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 18.

Der Nichtausweis unwesentlicher Rückstellungen verstieße gegen das auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgende Vollständigkeitsprinzip.

ENDERT/SEPETAU, DStR 2011, 2060; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 18; krit. zur Diskussion um die Unwesentlichkeit insbes. der Rückstellungen für Nachbetreuungsverpflichtungen WENDT, FS Herzog, 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 liegenden Zeit (s. Anm. 700 ff.) sowie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (s. Anm. 694).

BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (615); BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 17; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 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; ROSER, WPg 2015, 693 (695); KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 (328).

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 Erg. nicht entziehen kann.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 18; 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 Rz. 793b ff. (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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

692

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, nv., juris, rkr., Rz. 65). 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 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]). Etwas strenger wird im Schrifttum teilweise gefordert, dass die Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit mindestens ebenso hoch sein muss wie die Wahrscheinlichkeit, dass sie nicht entsteht (BUGE in KSM, § 5 Rz. D 70 [5/2017]).

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); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008,

956 (958); BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523, Rz. 40; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 28; ähnlich BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 33; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 70 [5/2017]).

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).

Wird ein Anspruch gegen den Stpfl. gerichtlich geltend gemacht, so ist die Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit regelmäßig gegeben, es sei denn, die Klage oder das eingelegte Rechtsmittel ist offensichtlich unzulässig, willkürlich oder erkennbar nur zum Schein angestrengt worden.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 29; GÜNKEL, BB 2015, 2091 (2093); U. PRINZ, WPg 2015, 1223 (1224).

Ein gegen einen Dritten in einem vergleichbaren Fall ergangenes erstinstanzliches Urteil soll hingegen nicht ausreichen, um die für die Passivierung einer Rückstellung hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit zu begründen (BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 [373]; aA HENNRICHS, StJb. 2015/16, 255 [268]).

Die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit kann trotz eines darüber anhängigen Prozesses ausnahmsweise zu verneinen sein, wenn gewichtige objektive Umstände gegen ein Unterliegen des Stpfl. sprechen.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 30; zust. HENNRICHS, BB 2015, 1841; HENNRICHS, StJb. 2015/16, 255 (265) – „in dubio pro Rückstellung“; vgl. auch U. PRINZ, WPg 2015, 1223 (1224).

Der BFH hat dies in einem Fall angenommen, in dem ein „von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten“ vorlag, das ein Unterliegen in dem anhängigen Prozess als nicht überwiegend wahrscheinlich bezeichnete.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 30; zust. WOLF, StuB 2016, 334 (335). Zu den Anforderungen an ein solches Gutachten vgl. GÜNKEL, BB 2015, 2091 (2093); HENNRICHS, StJb. 2015/16, 255 (266 f.); U. PRINZ, WPg 2015, 1223 (1224).

Ist eine Rückstellung danach nicht zu passivieren, so wird zutr. ein Hinweis auf das sich aus dem Prozess ergebende Risiko im Anhang oder im Lagebericht empfohlen (U. PRINZ, WPg 2015, 1223 [1224]).

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); BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); glA FATOUROS, DB 2005, 117 (121); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127; SIELAFF, DStR 2008, 369 (371); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214).

(6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

694

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. 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. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (350); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, DStR 2018, 337 Rz. 22; KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; 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); ROSE, WPg 2015, 693 (701); KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 (329).

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); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (413).

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, Beilage 23, 1 (6); 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; HERZIG/KÖSTER in HfJ, Abt. III/5 Rz. 104 (4/1999); 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); DRÜEN, FS Gosch, 2016, 57 (60); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 93 (5/2017).

Es ist allerdings zu bedenken, dass eine prozentgenaue Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. kaum möglich ist.

HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); 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 Rz. 797a (8/2015). WOLF, StuB 2016, 334, und BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 70 (5/2017), stellen darauf ab, ob die besseren bzw. überzeugenderen Gründe für die Inanspruchnahme des Stpfl. sprechen.

Daher erscheint es uE gerechtfertigt, von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. auszugehen, wenn stichhaltige Gründe dafür sprechen.

GLA FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 42; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 100; 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 STENGEL, BB 1993, 1403 (1406).

Liegen solche nicht vor, darf eine Rückstellung nicht gebildet werden; sind sie hingegen gegeben, so ist die Bildung einer Rückstellung mit dem vollen Rückstellungsbetrag geboten (GÜNKEL, BB 2015, 2091; vgl. zur Bewertung von Rückstellungen § 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); BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 5.6.2001 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749; BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 23; HERZIG, DStjG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beilage 23, 1 (6 ff.); KÖSTER, FS Herzig, 2010, 695 (701); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 797a (8/2015); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (413).

Dabei sind insbes. betriebsindividuelle und branchentypische Erfahrungen mit einzubeziehen.

BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752), mwN; FG Ba-Württ. v. 19.3.2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr. Rz. 16; HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (414).

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; FG Ba-Württ. v. 19.3.2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr. Rz. 16).

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); BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; STENGEL, BB 1993, 1403; HOFFMANN, DStR 2002, 715 (716); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633, 1675); SIELAFF, DStR 2008, 369 (371); KÜTTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg 2010, 315 (324); HENNRICHS, BB 2015, 1841; GÜNKEL, BB 2015, 2091; U. PRINZ, WPg 2015, 1223 (1224); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 95 (5/2017).

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. Ebenso BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 95 (5/2017), mit der Einschränkung, dass keine besonderen einzelfallbezogenen Gründe gegen die Ernsthaftigkeit der Aufforderung durch den Gläubiger sprechen.

Dabei ist jeweils durch Auslegung der entsprechenden Äußerungen des Gläubigers des Stpfl. zu ermitteln, ob bereits ein Anspruch geltend gemacht werden soll.

Vgl. FG Ba-Württ. v. 19.3.2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr., das durch Auslegung zu dem Erg. gelangte, dass ein an den Stpfl. gerichtetes Antwortschreiben nicht die außergerichtliche Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs, sondern nur das Anmahnen vertragstreuen Verhaltens und die Androhung von Sanktionen für den Fall des nicht vertragstreuen Verhaltens enthalten habe, dazu ABELE, BB 2015, 1393.

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); BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); ebenso SCHEFFLER, StuB 2000, 489 (491); 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 798 (8/2015); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 95 (5/2017).

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); BFH 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; BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 17; FG Köln v. 17.3.2011 – 13 K 52/11, EFG 2011, 1768 (1770), rkr., für betriebliche Schadensersatzverpflichtungen aus strafbaren Handlungen; LUIG, 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 Rz. 798a, 920 „Schadensersatz“ (8/2015). 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 Rz. 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, Beilage 23, 1 (7); BÄCKER, BB 1995, 503 (509 ff.); ROEDER, DB 1997, 1885; SÖFFING, FS Ritter, 1997, 257 (262); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 110 ff. (4/1999); 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); ähnlich BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 95 (5/2017).

In diese Richtung geht auch eine allerdings singular gebliebene Entsch. 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 bleiben, unterscheiden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517; zust. BERNDT, BB 2006, 1220; zu dieser Entsch. auch GRÜTZNER, StuB 2006, 469.

Man wird uE unter der Geltung des Vorsichtsprinzips grds. nur in Ausnahmefällen zu dem Erg. 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); BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 34.

695 (7) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

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 (sog. normierte 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); BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 13, 26; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 35 ff.; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 19; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 21; glA EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); ZÜHLS-DORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099; HABERLAND, DStZ 2011, 790 (791); BAUMANN, StBp. 2015, 113 (114); HÄNSCH, StBp. 2016, 165 (167); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 56 f. (5/2017).

Das genau bestimmte Handeln idS, das in der Rspr. als „konkreter Gesetzesbefehl“ bezeichnet wird (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644

[645]), wird im Schrifttum als „Zielvorgabe“ verstanden, dh., dass das Erg. der vom Stpfl. erwarteten Maßnahmen bestimmt ist, nicht aber der konkrete Weg bzw. die konkrete Maßnahme, mit der dieses Erg. zu erreichen ist (ROGALL/DREBLER, Ubg 2014, 759 [761]; HAGEBÖKE, FR 2017, 412 [417 ff.]).

In der neueren Rspr. wird zudem 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); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (419). Der BFH (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 19) stellt nur noch auf einen gesetzeskonkretisierenden Rechtsakt (Verwaltungsakt, Verfügung oder verwaltungsrechtl. Vereinbarung) oder die unmittelbare Erfüllung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands ab, ohne das Zeitmoment überhaupt zu erwähnen.

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 Rz. 114 ff. (4/1999); 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 117.

Es handelt sich uE indes nicht um besondere Voraussetzungen oder gar ein Sonderrecht für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen.

Ebenso U. PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 (176 f.); U. PRINZ, DB 2011, 492 (496); U. PRINZ, DB 2011, 1815; ROGALL/DREBLER, Ubg 2014, 759 (760).

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.

Droht die Aufdeckung durch die Behörde, droht auch in aller Regel auch die Inanspruchnahme des Stpfl. (vgl. zur Inanspruchnahme eines Arztes auf Rückzahlungen durch die Kassenärztliche Vereinigung wegen Überschreitens der Richtgrößen zu Verordnungsstellen für Arznei-, Verband- und Heilmittel BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523). Nur wenn die Aufdeckung durch die Behörde hingegen so gut wie ausgeschlossen ist, wird man auch das Drohen der Inanspruchnahme verneinen müssen. Unter der Geltung des Vorsichtsprinzips wird man Letzteres aber eher selten annehmen können (ebenso BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 97 [5/2017]). 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); BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 26; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 18; ebenso EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); MARX, FR 2013, 969 (971); BAUMANN, StBp. 2015, 113 (114); HÄNSCH, StBp. 2016, 165 (167); 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 (ebenso BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 58 [5/2017]). 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, DSrR 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 (teilweise) Einstellung der betrieblichen Tätigkeit ist.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); zust. ROGALL/DREBLER, Ubg 2014, 759 (761); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 58 (5/2017); vgl. dazu auch HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (421).

Kontrolle durch die Behörde: Der BFH (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]) hat 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 (ZÜHLSENDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 [1100 f.]). Das stellt uE jedoch eine Überinterpretation der genannten Entsch. 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, Stb]b. 2005/06, 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); BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 27; zust. CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 (166); HABERLAND, DStZ 2011, 790 (793); wohl auch ROSER, WPg 2015, 693 (701).

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. 2002/03, 241 (271); MAYR, DB 2003, 740; GÜNKEL, StbJb. 2003/04, 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 Herzog, 2010, 695 (709); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rz. 32; HENNRICHS, StuW 2015, 65 (68); OSER/WIRTZ, StuB 2016, 3 (7); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 26; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 65 (5/2017); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (421 ff.); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 362. Gegen die Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen auch HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551 (1552); wohl auch LÜDENBACH/HOFFMANN, BB 2005, 2344 (2347).

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 als zumindest in gleicher Weise von eigenbetrieblichen Interessen getragen sein sollen (vgl. die Nachweise bei TIEDCHEN, NZG 2005, 801 [803]; anders in neuerer Zeit BFH v. 9.11.2016 – I R 43/15, BStBl. II 2017, 379 Rz. 17 – Wartungsverpflichtungen nach § 6 LuftBO im überwiegenden öffentlichen Interesse). 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 gewissen 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*, FS 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.* 2002/03, 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 Passivie-

rung von Rückstellungen, DSr 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, DSr 2013, 1347; CHRISTIANSEN, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten, DSr 2014, 279; EULER/HOMMEL, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; LEWE/PEUN, Rückstellungen für Betriebsprüfungsrisiken nach BilMoG, DSr 2014, 1186; U. PRINZ, Grundsatzurteil zu öffentlich-rechtlichen Anpassungsrückstellungen, DB 2014, 80; ROGALL/DREBLER, Zur Entstehung der rechtlichen Verpflichtung bei Verbindlichkeitsrückstellungen, Ubg 2014, 759; HÜTTEMANN, Anmerkung zu BFH X R 30/15, BB 2017, 1714.

(1) Grundsatz

700

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. 693). Nicht zulässig ist daher zB die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen zur Vorsorge gegen das – künftige – allgemeine Unternehmensrisiko.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 31; 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; BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 64 (5/2017).

Insoweit fehlt es sowohl an der rechtl. Entstehung als auch an der wirtschaftlichen Verursachung der entsprechenden Verbindlichkeit.

(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung

701

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; BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; 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, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 130; LOOSE, FR 1994, 137 (138); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 139 (4/1999); CHRISTIANSEN, DSr 2009, 2213 (2216); SIGLER, DSr 2011, 1478; aA SCHÜTTLER/BERTHOLD, DSr 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, DSr 1996, 1430 (1434); KESSLER, DSr 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 FATOUROS, DB 2005, 117 [121]) zu bilden oder ob der schließlich fällige Betrag über die voraussichtliche Dauer der betrieblichen Tätigkeit ratierlich 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 StEntG 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 ratierlich 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; SIEGEL, 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 Abbaufäche 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, Beilage 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); BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1012); BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 (280); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04,

BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (616); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 25; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 21; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, DSrR 2018, 337 Rz. 24; zust. CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); SARRAZIN, WPg 1993, 1 (3); KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 (329). Kritisch zu dieser Rspr. hingegen MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (431); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 132f.; SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1101); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 126 (4/1999); 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, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (616); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 25.

► *Einzelfälle:*

- ▷ *Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen:* Zu Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Betriebsprüfung:* Zu Kosten der Mitwirkungspflicht an einer Betriebsprüfung sowie Aufwendungen für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung siehe Anm. 704 „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Buchführung:* Zu Kosten der laufenden Buchführung siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Datenzugriff durch die Finanzverwaltung:* Kosten der Speicherung von Daten zwecks Datenzugriff durch die Finanzverwaltung siehe Anm. 704 „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Freistellungsphase eines Altersteilzeitmodells:* Zu Bezügen in der Freistellungsphase eines Altersteilzeitmodells siehe Anm. 704 „Altersteilzeit“.
- ▷ *Jahresabschluss:* Zur Verpflichtung zur Aufstellung sowie ggf. Prüfung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses siehe Anm. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Steuererklärung:* Zu erwartende Aufwendungen für die betriebliche Steuererklärung berechtigen zur Bildung einer Rückstellung.

BFH v. 23.7.1980 – I R 30/78, BStBl. II 1981, 63 (Leits.); BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. 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]).

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; ebenso nunmehr BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 32; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 385). 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, DStR 1996, 1430 [1435]; vgl. auch KESSLER, DStR 2001, 1903 [1905]; im Erg. glA CHRISTIANSEN, DStR 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:*

- ▷ *Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer und Sozialversicherungsbeiträge:* Für künftige Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer- und Sozialversicherungsbeiträge kann eine Rückstellung nicht passiviert werden, und zwar auch dann, wenn sich die Höhe des Beitrags nach dem in einem zurückliegenden VZ erzielten Gewinn richtet (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900; zust. HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 [2220]; HÜTTEMANN, BB 2017, 1714; aA OSER/WIRTZ, StuB 2016, 3 [6]). Rückständige Berufsgenossenschafts- und Sozialversicherungsbeiträge sind hingegen als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [593]).
- ▷ *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).
- ▷ *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); BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 (435); BFH 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); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 86 (5/2017); im Erg. ebenso MOXTER, FS Fors-ter, 1992, 428 (433).
- ▷ *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; aA BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780, für die Rücknahme und Entsorgung von Energiesparlampen). Vgl. auch Anm. 704 „Rücknahmeverpflichtungen“.
- ▷ *Sanierungsgelder:* 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; dazu ROGALL/DREBLER, Ubg 2014, 759 [764]).

- ▷ *Schwebenden Geschäfte*: Für künftige Zahlungen auf schwebende Geschäfte, zB Mietzahlungen für die Überlassung der Mietsache in den folgenden Wj., ist grds. keine Rückstellung zu passivieren (vgl. aber zum Sonderfall der Vereinbarung einer progressiven Miete Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“).
- ▷ *Sozialversicherungsbeiträge*: s. „Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer und Sozialversicherungsbeiträge“.
- ▷ *Steuern künftiger Kalenderjahre* (KESSLER, DStR 1996, 1430 [1435]). Zu erwarteten Mehrsteuern nach Bp. vgl. Anm. 704 „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Umrüstung zur Anpassung an Umweltstandards*: Siehe Anm. 704 „Anpassungsverpflichtungen“.
- ▷ *Wartungskosten für technische Geräte*: Siehe Anm. 704 „Wartungskosten“
- ▷ *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 Rz. 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).

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, DStJG 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 Rz. 128 ff. (4/1999); 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.); EULER/HOMMEL, BB 2014, 2475 (2476); ähnlich BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 (553); BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (895); BFH v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22 (23); BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27 (29); BFH 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); BFH 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, DStZ 1997, 37 (40); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 110; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2011, 2483 (2485); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 80 (5/2017).

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); 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 Entsch. über den zutreffenden Bilanzierungszeitpunkt nach dieser Ansicht schwer. Es dürfte kaum festzustellen 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 justizabel bezeichnet (DZIADKOWSKI, BB 2012, 2167 [2168]). Diese Ansicht kommt außerdem zu dem wenig einleuchtenden Erg., 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

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; BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); BFH v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 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.); WASSERMEYER, 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; CHRISTIANSEN, DStR 2014, 279 (280); LEWE/PEUN, DStR 2014, 1186; ROGALL/DREBLER, Ubg 2014, 759 (765); HENNRICHS, StuW 2015, 65 (68); HAGEBÖKE, FR 2017, 412 (416); 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). Der IV. Senat des BFH hat diese Frage allerdings zunächst ausdrücklich offen gelassen, vgl. BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 14; BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 40. Der BFH (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 24) vertritt in dieser Entsch. die Auffassung, dass eine Verbindlichkeit (im Streitfall handelte es sich um eine öffentlich-rechtl. Verbindlichkeit), die rechtl. entstanden ist, stets auch wirtschaftlich verursacht sei (zust. U. 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 Verwaltungsakt, so ist sie regelmäßig mit der Bekanntgabe des Verwaltungsakts rechtl. entstanden. Unter Umständen soll sie nach neuerer Rspr. aber rechtl. auch erst später entstehen, zB wenn die mit dem Verwaltungsakt 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; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 20, für flugverkehrstechnische Maßnahmen auf der Grundlage von Lufttüchtigkeitsanweisungen und *Joint Aviation Requirements*). 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 zutr. 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, DStJG 14 (1991), 199 (212 f.); NAUMANN, WPg 1991, 529 (531); HERZIG, FS Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 139 (4/1999); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903 f.); DAUB, Rückstel-

lungen 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, StJb. 2002/03, 241 (271); SIGLER, DSrR 2011, 1478 (1482); KAHLE, DSrZ 2017, 904 (906 f.); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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/Anpassung

Schrifttum: DRÜEN/STIEWE, Die „Bilanzaufhellung“ im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2004, 489; STRAHL, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

Gemäß § 249 Abs. 2 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); BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 13; FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr. Rz. 45.

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]). Ebenso ist eine Rückstellung aufzulösen, wenn und soweit sie nicht hätte passiviert werden dürfen und der Fehler nicht in einer früheren Bilanz berichtigt werden kann, weil er in einem bestandskräftigen StBescheid berücksichtigt worden ist, der aus verfahrensrechtl. Gründen nicht geändert werden kann (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 13; FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr. Rz. 45).

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). Zur Auflösung einer Rückstellung für Mehrsteuern nach Bp. s. Anm. 704 „Betriebsprüfung“.

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]).

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]; BFH 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); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); vgl. auch BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; 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. Der Stpfl. hat dann anstelle der Rückstellung eine Verbindlichkeit auszuweisen.

Haben sich die Verhältnisse in der Weise geändert, dass die Voraussetzungen für die Passivierung der Rückstellung nicht vollständig weggefallen sind, aber mit einer Inanspruchnahme in geringerem Umfang als zunächst angenommen zu rechnen ist, so ist die Rückstellung teilweise aufzulösen, also an die geänderten Verhältnisse anzupassen (BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 22). Zur Anpassung von Ansammlungsrückstellungen vgl. Anm. 704 „Ansammlungsrückstellungen“.

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, FS 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, rkr.) 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).

Auch für die Übernahme der Verpflichtung zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung von Verkaufsverpackungen durch den Betreiber eines Recycling-Systems ist eine Rückstellung zu passivieren (FG Köln v. 14.1.2015 – 13 K 2929/12, EFG 2015, 1114, rkr.).

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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 550 „Abrechnungsverpflichtung“). Zur Passivierung von Rückstellungen für Nebenpflichten allg. vgl. Anm. 682.

Aktienoptionsprogramme:

► *Begriff:* Mit Aktienoptionsprogrammen wird Mitarbeitern von Aktiengesellschaften die Möglichkeit zum Bezug von Aktien unter bestimmten Bedingungen (*Stock Option*) oder eine vom Aktienkurs abhängige Barvergütung (*Stock Appreciation Rights*) gewährt (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 249 HGB Rz. 44).

► *Bilanzierung:* Der BFH hat für ein Aktienoptionsprogramm, bei dem die Mitarbeiter die Option ausüben konnten, falls der Verkehrswert der Aktien mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie lag (sog. Erfolgsziel) und wenn ein sog. Exit-Ereignis eintrat, das als Verkauf der wesentlichen Vermögenswerte der AG, der Aktienmehrheit an einen Dritten oder, im Zusammenhang mit einem Börsengang, jeder Verkauf von Aktien durch bestimmte „Sponsoren“ an unabhängige Dritte, beschrieben wurde, die Passivierung einer Rückstellung abgelehnt, weil die Verbindlichkeit, die Ansprüche der Optionsberechtigten zu erfüllen, weder in der Vergangenheit rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht gewesen sei (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 19; vgl. auch bereits BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215 Rz. 22). Das Optionsrecht werde nicht gewährt, um bereits erbrachte Arbeitsleistungen zu entlohnen, sondern, wie sich an der Vereinbarung des Erfolgszieles zeige, um

die Optionsberechtigten zu erfolgsorientierter Tätigkeit in der Zukunft zu motivieren (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 24). Zudem zeige die Verknüpfung mit einem – von der AG frei herbeizuführenden – in der Zukunft liegenden Exit-Ereignisses, dass eine Entlohnung vergangener Tätigkeit nicht gewollt gewesen sei (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 25). Ein Erfüllungsrückstand lag nach Auffassung des BFH ebenfalls nicht vor, so dass der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte (dazu Anm. 540) der Passivierung einer Rückstellung entgegenstand (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 26).

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; U. 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, zuletzt geändert durch Art. 151 Gesetz v. 29.3.2017, BGBl. I 2017, 626) 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; U. PRINZ, WPg 2006, 953; WELLSCH/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. allg. 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 zeitaufteilig rätierlich aufzubauen und während der Freistellungsphase dem „Verbrauch“ entsprechend zeitaufteilig aufzulösen.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (254 f.); zust. WELLSCH/QUAST, BB 2006, 763 (765); ebenso nunmehr BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297 Rz. 1; hinsichtlich der Anwendungsregelung geändert durch BMF v. 11.3.2008 – IV B 2 - S 2175/07/0002, BStBl. I 2008, 496; zu BMF v. 28.3.2007 vgl. HEGGER, 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 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297 Rz. 4 ff., gegen BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (256); krit. zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen auch U. PRINZ, WPg 2006, 953 (956).

- ▷ *Aufstockungsbeträge*: Die Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen führt zur Passivierung einer Rückstellung, die sofort in voller abgezinster Höhe auszuweisen ist, wenn die Aufstockungszahlung den Charakter einer Abfindung hat, und die rätierlich über den Zeitraum der Erdienung durch den ArbN aufzubauen ist, wenn die Aufstockungszahlung Entlohnungscharakter hat (OSER, StuB 2014, 43).
- ▷ *Abfindungszahlungen wegen zu erwartender Rentenkürzung aufgrund vorzeitiger Inanspruchnahme der Rente (sog. Nachteilsausgleich) nach § 5 Abs. 7 des Tarifvertrags zur Regelung der Altersteilzeit (TV ATZ)*: Der Nachteilsausgleich wird zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses gezahlt, wenn bei dem in den Ruhestand tretenden Arbeitnehmer eine Rentenkürzung zu verzeichnen ist. Die Rspr. sieht den tatsächlichen Eintritt der Rentenkürzung als wirtschaftlich wesentliches Tatbestandsmerkmal der Entstehung des Abfindungsanspruchs an, das erst verwirklicht ist, wenn der Arbeitnehmer aus dem aktiven Dienst ausscheidet, und versagt aus diesem Grund die Möglichkeit der Passivierung einer Rückstellung (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, DStR 2018, 337).

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, Bilanzielle 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.); U. 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 – IV C 6 - S 2137/07/10004, BStBl. I 2010, 495 (496); glA bereits SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 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 allg. 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 Entsch. 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); BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); BFH 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]; BFH 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 Fin-Verw. 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 – IV C 6 - S 2137/07/10004, 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; OSER, Rückstellungsreport 2013, StuB 2014, 43; EULER/HOMMEL, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; OSER/WIRTZ, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1.

► *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 Umwelteinwirkungen 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. U. 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 (krit. zu diesem Merkmal und zu den damit verbundenen Implikationen EULER/HOMMEL, BB 2014, 2475 [2477 f.]). 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. U. PRINZ, DB 2013, 1815 [1816]).

Zu Anpassungsaufwendungen, die nach der SEPA-Verordnung (ABl. EU 2012 Nr. L 94, 22) erforderlich wurden, vgl. OSER, StuB 2014, 43 (51).

Arbeitszeitkonten: Siehe „Zeitwertkonten“.

Archivierungskosten: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen: Siehe „Aufbewahrung von Handakten eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters“, „Aufbewahrung von Patientenakten eines erwerbswirtschaftlich tätigen Krankenhauses“, „Jahresabschluss, Buchführung“.

Aufbewahrung von Handakten sowie Mandantendaten 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.; FG Thür. v. 1.12.2016 – 1 K 533/15, juris, Rz. 14, nrkr., Az. BFH I R 6/17). Auch für die Kosten der Aufbewahrung von Mandantendaten, die nicht mit dem Inhalt der Handakten identisch sind, im DATEV-Rechenzentrum, darf eine Rückstellung nicht passiviert werden (FG Thür. v. 1.12.2016 – 1 K 533/15, juris, nrkr., Az. BFH I R 6/17; zust. OSER/WIRTZ, StuB 2018, 1, [4 f.]).

Aufbewahrung von Patientenakten eines erwerbswirtschaftlich tätigen Krankenhauses: Krankenhäuser haben zum einen gem. § 6 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) iVm. §§ 257, 261 HGB das Rechnungswesen betreffende Unterlagen aufzubewahren sowie gem. § 630f BGB Patientenakten zu führen und diese zehn Jahre lang aufzubewahren. Zur Aufbewahrung von das Rechnungswesen betreffenden Unterlagen s. „Jahresabschluss, Buchführung“. Auch für die Aufbewahrung der Patientenakten ist eine Rückstellung zu passivieren (BAUMANN, StBp. 2015, 113 [114]).

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 Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 224.

Aufstellung des Jahresabschlusses: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Außenprüfung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Beihilfen:

Schrifttum: CLOER/VOGEL, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, IStR 2016, 531; HOFFMANN, Bilanzierungsfragen bei Beihilfen, StuB 2016, 641; LINN/PIGNOT, Mögliche Verstöße gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot in nationalen Begünstigungstatbeständen, StuB 2016, 573.

Art. 107 ff. AEUV regeln die Zulässigkeit staatlicher Beihilfen an Unternehmen. Werden Beihilfen in unzulässiger Weise gewährt (zB weil der gewährende Staat die Beihilfe nicht gem. Art. 108 AEUV bei der Kommission angemeldet hat), sind sie zurückzuzahlen. Darin liegt eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die grds. zur Passivierung einer Rückstellung führt (CLOER/VOGEL, IStR 2016, 531 [534]). Erfährt die Kommission von der Beihilfeleistung, so ist die Rückstellung nicht schon bei Eröffnung eines vorläufigen Prüfverfahrens, sondern erst zum Zeitpunkt der Eröffnung des Hauptverfahrens zu passivieren.

CLOER/VOGEL, IStR 2016, 531 (535); HOFFMANN, StuB 2016, 641 (642); weitergehend wohl LINN/PIGNOT, StuB 2016, 573 (578) – Rückstellungsbildung nach materiell-rechtl. Prüfung, ob ein Risiko der Qualifizierung einer Zuwendung als rechtswidrige Beihilfe droht. Zur Passivierung einer Rückstellung für die drohende Nachzahlungspflicht von EEG-Umlagebeträgen vgl. OSER, StuB 2014, 43 (47 f.).

Berufsgenossenschaftsbeiträge: Siehe Anm. 701.

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; LEWE/PEUN, Rückstellungen für Betriebsprüfungsrisiken nach BilMoG, DStR 2014, 1186; HOFFMANN, Betriebsprüfungsrisiko und Steuerstreitigkeiten, StuB 2016, 677.

► *Mehrsteuern:* Die allgemeine Erfahrung, dass bei einer Bp. bzw. Steuerfahndungsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nach allgemeiner Ansicht nicht die Bildung einer Rückstellung, weil es an der hinrei-

chenden 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); BFH v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731 (732); BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 20; FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr. Rz. 44; FG München v. 21.11.2016 – 7 K 2784/15, juris, rkr. Rz. 39; ECKERT, DB 2012, 2903; WENDT, FR 2013, 123 (124); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Außenprüfung“ (8/2015); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 99 (5/2017); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 550 „Betriebsprüfung“; vgl. aber demgegenüber BFH v. 15.3.2012 – III R 96/07, BStBl. II 2012, 719, Passivierung doppelt ausgewiesener USt nicht erst bei Aufdeckung. Strenger wohl HOFFMANN, StuB 2016, 677 (678) – nicht stets Rückstellungsbildung schon bei Aufgreifen eines Sachverhalts durch den Prüfer.

► *Ohne Rücksicht auf eine Beanstandung durch den Außenprüfer* ist allerdings die Passivierung einer Rückstellung zulässig und geboten, wenn der Stpfl. sich entschlossen hat, einen von ihm als unrichtig behandelt erkannten Sachverhalt gegenüber der Finanzbehörde zu berichtigen (so zutr. BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 99 aE [5/2017]). Seine Inanspruchnahme droht hier nicht nur, sie ist vielmehr sicher, sobald die Finanzbehörde Kenntnis von der Berichtigung erhält.

► *Praktisch werden Rückstellungen für Mehrsteuern nach einer Bp.* im Jahr der wirtschaftlichen Entstehung, mithin in dem Jahr, in dem die Prüfung stattgefunden hat, passiviert (FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984 Rz. 44 aE, 47, rkr.).

► *Die Rückstellung umfasst* neben der zu erwartenden Steuernachzahlung auch die darauf entfallenden Nachzahlungszinsen (LEWE/PEUN, DStR 2014, 1186).

► *Werden die Mehrsteuern, die einer Rückstellung zugrunde liegen, später reduziert*, so ist die Rückstellung entsprechend ganz oder teilweise aufzulösen, sobald geänderte Bescheide über die Mehrsteuern ergangen sind, und zwar im Jahr der Bildung der Rückstellung (FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr.).

► *Mitwirkungspflichten:* Im Rahmen einer Bp. hat der Stpfl. Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen, die zum Verständnis erforderlichen Auskünfte zu geben und die Behörde beim 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 16). Sie ist aber in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, da der Tat-

bestand, 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 Rz. 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 Bp. durchgeführt wird, sprechen (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 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, bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung eine Rückstellung für Mitwirkungspflichten zu passivieren.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 19; ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Außenprüfung“ (8/2015); WACKER, FS Gosch, 2016, 413 (422); aA ECKERT, DB 2012, 2187 (2190).

Im Schrifttum wird zutr. darauf hingewiesen, dass in Konsequenz dieser Entsch. auch bei lückenlos stattfindenden Lohnsteuerausßenprüfungen 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]; aA WACKER, FS Gosch, 2016, 413 [422]). Gleiches gilt für allgemeine Bp. 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 – IV A 3 - S 0338/07/100102013/0072232, BStBl. I 2013, 196; WACKER, FS Gosch, 2016, 413 [422]). Noch weitergehend wird teilweise davon ausgegangen, dass ein hinreichendes Drohen einer Bp. bereits dann gegeben sei, wenn eine StFestsetzung gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wird.

KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1956); aA BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 19; ECKERT, DB 2012, 2187 (2191); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Außenprüfung“ (8/2015).

Rückstellungsfähig sind nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 7.3.2013/2013 – IV A 3 - S 0338/07/100102013/0072232, BStBl. I 2013, 196) allerdings nur die Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der Bp. stehen, nämlich die Kosten der Bereitstellung eines geeigneten Raums und Arbeitsplatzes für den Prüfer, die bei der Erfüllung der Auskunft- und Erläuterungspflichten entstehenden Kosten sowie allfällige Rechts- und Steuerberatungskosten.

► *Datenspeicherung*: Kosten für die Aufbewahrung und Archivierung digitaler Daten, die der Stpfl. zum Zweck des Datenzugriffs durch die FinVerw. im Rahmen einer Bp. gem. § 147 Abs. 6 AO vorzuhalten hat, sind rückstellungsfähig (s. GROSS/MATHEIS/LINDGENS, DStR 2003, 921).

Buchführungskosten: Siehe „Jahresabschluss, Buchführung“.

Datenspeicherung: Siehe „Betriebsprüfung“.

Deponie-Nachsorgeverpflichtung: Siehe „Rekultivierungsverpflichtung“.

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 Rz. 42 f.; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2010, 434; im Erg. gegen eine Rückstellungsbildung auch HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (269 f.); KRÜGER, DSrR 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 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 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 abgilt.

GLASCHKE, StuB 2004, 897 (900); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119); BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 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, DSrR 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 abzurechnen.

Für die Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung ist eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 18; Sächs. FG v. 26.6.2014 – 4 K 393/12, BB 2014, 2352 Rz. 26, rkr.; NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1505).

Voraussetzung ist aber, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die Passivierung einer Rückstellung erfüllt sind. Daran fehlt es, wenn der Stpfl. nicht ernsthaft damit rechnen muss, die Abbruch- oder Entfernungsverpflichtung erfüllen zu müssen (Sächs. FG v. 26.6.2014 – 4 K 393/12, BB 2014, 2352, rkr., für die Verpflichtung eines Energieversorgungsunternehmens, nach Beendigung der Versorgung Fernwärme-Versorgungsleitungen auf Grundstücken der Kunden zu entfernen).

Die Passivierung einer Rückstellung kommt auch dann nicht in Betracht, wenn ein Vermieter sich gegenüber dem Mieter neben der Überlassung eines Gebäudes auch zum Abbruch des Altbäudes 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 (CHRISTIANSEN, DStR 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]). Ändert sich der Nutzungszeitraum, so ist die Höhe der Rückstellung entsprechend anzupassen (BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979).

► *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 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, BStBl. I 2007, 301).

► *Bilanzierung*: Aufgrund der Verpflichtung zur Auszahlung aus dem ERA-Anpassungsfonds ist eine Rückstellung zu bilden (HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „ERA-Anpassungsfonds“; BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, 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, 1303; HOFFMANN, Vom Erfüllungsrückstand zur Aufwandsrückstellung, StuB 2011, 361; U. PRINZ, Steuersystematische „Ungereimtheiten“ auf der Passivseite der Bilanz, FR 2011, 1015; ZAHRADNIK, Die Bilanzierung von Urlaubsansprüchen von Professoren und deren Mehr- und Minderleistungen in der Lehre, WPg 2015, 817; MIHM, Anmerkung zu BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BB 2016, 2647; BOLIK/MAX, Bilanzierung in Fällen besonderer Verzinsungsbestimmungen, StuB 2017, 299; DÖRFLER, Schulden aus Erfüllungsrückstand, WPg 2017, 595; FRIK/EPPINGER/DAUBNER, Neue Regeln für den Urlaubsanspruch und ihre bilanziellen Implikationen, DB 2017, 257; TIEDCHEN, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; EPPINGER/DAUBNER/FRIK, Rückstellungen für Urlaubsansprüche – ein Spiegelbild der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung, Ubg 2018, 91.

► *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); BFH 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); U. 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, Beilage 9, 1 [9]).

► *Fallgestaltungen:*

- ▷ *Aktienoptionsprogramme:* Siehe „Aktienoptionsprogramme“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Altersteilzeit:* Siehe „Altersteilzeit“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Arbeitgeberjubiläum:* Siehe „Jubiläum“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/ERA-Anpassungsfonds:* Siehe „ERA-Anpassungsfonds“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/laufende Lohnablung:* 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 Erg. zust. WEBER-GRELLET, BB 2002, 35 [39]).
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Urlaub:* Siehe Anm. 925 „Urlaubsrückstand“ sowie aus neuerer Zeit ZAHRADNIK, WPg 2015, 817; FRIK/EPPINGER/DAUBNER, DB 2017, 257; EPPINGER/DAUBNER/FRIK, Ubg 2018, 91.
- ▷ *Darlehensvertrag:* Erhöht sich der Zinssatz für ein Darlehen im Laufe der Jahre, nehmen Rspr. und hM an, dass sich der Darlehensnehmer in den ersten Jahren der Darlehenslaufzeit im Erfüllungsrückstand befindet (BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930; DÖRFLER, WPg 2017, 595 [601]; MIHM, BB 2016, 2647; BOLIK/MAX, StuB 2017, 299 [302]); uE ist hingegen jeweils der tatsächlich vereinbarte Zinssatz und -betrag zu berücksichtigen; für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise mit anderem Erg. ist regelmäßig kein Raum (vgl. TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1011]).
- ▷ *Kundenbetreuung:* Siehe „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Mietvertrag/progressiver Mietzins/mietfreie Zeiten:* Nach hM liegt ein Fall des Erfüllungsrückstands vor, wenn in einem Mietverhältnis eine progressive Miete vereinbart wird (SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 [1102]; HOFFMANN, DStR 2006, 1125; BREIDERT/MOXTER, WPg 2007, 912 [918 f.]; HOFFMANN, StuB 2011, 361). Zur Begr. wird angeführt, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mietzahlung jedenfalls des ersten Erhöhungszeitraums anteilig als Entgelt auch für das erste Jahr anzusehen sei. Die später fällig werdende Miete entfalle daher in entsprechendem Umfang auf das mietfreie Wj. und sei in diesem wirtschaftlich verursacht. Unseres Erachtens sind die Mietzahlungen hingegen entsprechend der vertraglichen Vereinbarung zu erfassen (vgl. TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1010]). Für die Vereinbarung einer mietfreien Zeit zu Beginn der Vertragslaufzeit gilt nichts anderes (glA BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; vgl. auch TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1011]).
- ▷ *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]; vgl. auch TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1011]; aA GROH, StuW 1994, 90 [93 f.]; MOXTER, StuW 1995, 378 [381 f.]).

Erschließungsbeiträge können zur Bildung von Rückstellungen berechtigen (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

EU-Geldbußen: Siehe „Geldbußen“.

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); BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); BFH 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 Rz. 920 „Gewährleistung“ (8/2015); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018,

§ 249 HGB Rz. 100 „Gewährleistung“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 550 „Gewährleistung“.

Gewährleistungsverpflichtungen sind am Abschlussstichtag 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]; BFH 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); BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (264f.); BFH 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 Rz. 920 „Gewährleistung“ [8/2015]). Einzelrückstellungen werden für alle bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle gebildet (SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Gewährleistung“; enger KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 [327] – Mängel wurden 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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, StB 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 (SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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“).

Geldbußen:

Schrifttum: SCHÖNFELD/HAUS/BERGMANN, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – einige Überlegungen aus kartell- und steuerrechtlicher Sicht, DSrR 2014, 2323; DRÜEN, Über Rückstellungen wegen Kartellbußen, in LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 57.

Nach der Rspr. des BFH kommt die Passivierung einer Rückstellung trotz § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 in Betracht, wenn durch die festgesetzte Geldbuße der durch den Gesetzesverstoß erzielte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird und bei der Bemessung der Geldbuße ihre stl. Nichtabziehbarkeit nicht berücksichtigt worden ist (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; ebenso BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 26). Dabei ist allerdings noch nicht endgültig geklärt, ob die Nichtberücksichtigung der stl. Nichtabziehbarkeit wirkungsbezogen (so BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; ebenso SCHÖNFELD/HAUS/BERGMANN, DSrR 2014, 2323 [2325]) oder final (so wohl BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306) zu bestimmen ist (DRÜEN, FS Gosch, 2016, 57 [63], unterscheidet insoweit anschaulich „Abschöpfungswille oder -wirkung“). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht es, auf die objektiv abschöpfende Wirkung abzustellen (ebenso SCHÖNFELD/HAUS/BERGMANN, DSrR 2014, 2323 [2325]), nicht auf den Willen der Behörde, welcher zudem uU schwer feststellbar ist, da bspw. deutsche Kartellbehörden eine Be-

gründung für die Bemessung einer Buße nicht zu geben brauchen (dazu DRÜEN, FS Gosch, 2016, 57 [65]).

Gewährleistungsverpflichtungen: Siehe „Garantieleistungen“.

Handwerkskammerbeiträge: Siehe Anm. 701.

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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Haftpflicht“), weil Haftpflichtfälle als verschuldensabhängige Schädigungen nur vereinzelt auftreten.

Zu Rückstellungen wegen Produzentenhaftung s. „Produzentenhaftung/Produkthaftung“.

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 Rz. 920 „Jahresabschluss“ (8/2015); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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).

Individuelleergut: Siehe „Pfandrückstellung“.

Jahresabschluss, Buchführung:

Schrifttum: RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; KESSLER, Rückstellungen und Dauer-schuldverhältnisse, 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; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH IV R 26/11, DStR 2014, 1817; OSER, Keine Rückstellung für eine ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses, DStR 2014, 2309; U. PRINZ, Keine Rückstellung für Kosten freiwilliger

Jahresabschlussprüfung, DB 2014, 2188; HENNRICHS, Rückstellungen in der Steuerbilanz, StbJb. 2015/16, 255; U. PRINZ, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuierungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; RIEDEL, Wie sind eigenbetriebliche Aufwendungen von Außenverpflichtungen i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB abzugrenzen?, FR 2015, 371; ROSER, Verbindlichkeitsrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach – Auswirkungen der aktuellen Rechtsprechung?, WPg 2015, 693; ALTHOFF, Rückstellung für freiwillige Jahresabschlussprüfung jedenfalls für Kapitalgesellschaften zulässig, DB 2016, 1893.

► *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, DStR 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); BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496 Rz. 12; zust. GEHM, BuW 2003, 542 (547); vgl. auch ERSENBACH, StuB 2003, 71 (72); KRUPSKE, StB 2003, 442. Zu den in Betracht kommenden Unterlagen vgl. HENCKEL, BB 2009, 1798 (1799); ENDERT/SEPETAUZ, DStR 2011, 2060; zur Höhe der Rückstellung vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 Rz. 10, 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/SEPETAUZ, DStR 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 Rz. 15).

Zu den Kosten der Aufbewahrung von Handakten eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters s. „Aufbewahrung der 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, DStR 1996, 896 (902); glA RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bi-

lanzsteuerrecht, 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:*

Die Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechtl. (durch Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag oder Vertrag mit einem Dritten begründeter) Verpflichtung eine Außenverpflichtung dar.

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62, für die gesetzliche Prüfungspflicht; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechtl. Prüfungspflicht HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 422 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Jahresabschluss“; HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (261); ROSER, WPg 2015, 693 (699); ALTHOFF, DB 2016, 1893 (1894 f.); jedenfalls für eine mit einem Kreditgeber vertraglich vereinbarte Prüfungspflicht glA HOFFMANN, DStR 2014, 1817 (1818); U. PRINZ, DB 2014, 2188 (2190); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 63 (5/2017); aA für nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfung KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Jahresabschluss“ (8/2015).

Im Fall der durch die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag vorgeschriebenen Prüfung sind Gläubiger die Gesellschafter.

So ausdrücklich für KapGes. ALTHOFF, DB 2016, 1893 (1896 f.); aA für den Fall einer im Gesellschaftsvertrag einer Personenhandelsgesellschaft begründeten Prüfungspflicht BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886; zust. CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 117; krit. dazu hingegen U. PRINZ, DB 2014, 2188 (2189 f.); U. PRINZ, DB 2015, 147 (151); RIEDEL, FR 2015, 371 (372 f.); HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 (262 f.); ALTHOFF, DB 2016, 1893 (1896).

Zur 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, 6. Aufl. 2017, § 42a GmbHG Rz. 76).

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, 20. Aufl. 2013, § 3 GmbHG Rz. 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.

Liegt danach eine öffentlich-rechtl. oder gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses vor, ist diese auch im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht, da sie ihren Grund in der Tätigkeit der Gesellschaft in der Vergangenheit hat (glA OSER, DStR 2014, 2309 [2311]). Für die Kosten der Prüfung von Jahresabschlüssen künftiger Geschäftsjahre darf eine Rückstellung hingegen nicht passiviert werden, da sie im abgelaufenen Geschäftsjahr weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind (HENNRICHS, StbJb. 2015/16, 255 [261]).

▷ *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 Rz. 422 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 (Geschäfts- oder Firmenjubiläums)* 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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; OSER, Rückstellungsreport 2013, StuB 2014, 43.

▶ *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 Rz. 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; zust. OSEr, StuB 2014, 43 (49); 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“.

Künstlersozialabgabe:

Schrifttum: ROß/ZILCH, Handelsbilanzielle Implikationen der Künstlersozialabgabe – es trifft mehr Unternehmen, als man denkt!, BB 2017, 1774.

► *Begriff*: Unternehmen, die nicht nur gelegentlich Werke oder Leistungen selbständiger Künstler und Publizisten nutzen, sind verpflichtet, sich durch eine Künstlersozialabgabe an der Finanzierung der Künstlersozialversicherung nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) zu beteiligen. Die Künstlersozialabgabe beträgt 4,8 % auf sämtliche im Kj. an selbständige Künstler und Publizisten gezahlte Entgelte (ROß/ZILCH, BB 2017, 1774 [1775]).

► *Bilanzierung*: Für die Verpflichtung, eine Künstlersozialabgabe zu leisten, ist eine Rückstellung zu passivieren (ROß/ZILCH, BB 2017, 1774 [1775]). Es handelt sich um eine Außenverpflichtung, nämlich eine solche gegenüber den Versicherungsträgern (ROß/ZILCH, BB 2017, 1774 [1775]). Die Verpflichtung ist im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht, da sie aufgrund der Beschäftigung selbständiger Künstler und Publizisten in diesem Jahr entsteht (ROß/ZILCH, BB 2017, 1774 [1775]). Der Stpfl. muss ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen, da die Pflicht zur Leistung der Künstlersozialabgabe von den Trägern der Rentenversicherung geprüft wird (ROß/ZILCH, BB 2017, 1774 [1775]).

Kulanzleistungen: Siehe „Garantieleistungen“.

Kundenbetreuung:

Schrifttum: WENDT, Anmerkung zu BFH XI R 63/03, FR 2005, 22; HEGER, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, StbJb. 2005/06, 233; HOFFMANN, Vom Erfüllungsrückstand zur Aufwandsrückstellung, StuB 2011, 361; GRÜTZNER, Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, StuB 2012, 55; HOFFMANN, Die verschmähte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; 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; SCHUSTEK, Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen bei Versicherungsvertretern/-maklern, DB 2015, 882; TIEDCHEN, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; OSEr/WIRTZ, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1.

► *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 oder Versicherungsmaklern) 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 einer Rückstellung zu, weil die Leistungspflicht sich aus dem jeweiligen Veräuße-

rungsgeschäft ergebe (BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 [737]; BFH 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 – IV B 2 - S 2137 - 38/05, 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 Entsch. des BFH v. 10.12.1992 (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158) durch BFH v. 28.7.2005 (BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866, s.u.) überholt sei (WENDT, FR 2005, 22; HEGER, StbJb. 2005/06, 233 [235]).

► *Vertragsbetreuung und -abwicklung*: Erhält ein Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler 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; BFH v. 16.11.2007 – X B 167/07, BFH/NV 2008, 244; BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; BFH v. 19.7.2011 – X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 1773 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195 Rz. 16; BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 16; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426 Rz. 19; BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 - S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100; GÜNKEL, StbJb. 2009/10, 331 (345 ff.); ENDERT, DStR 2011, 2280; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); GRÜTZNER, StuB 2012, 55 (56); WARDEMANN/POTT, DStR 2013, 1874; SCHUSTEK, DB 2015, 882.

Besteht hingegen keine gesetzliche Verpflichtung zur weiteren Kundenbetreuung (dazu BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 18) und hat der sich der Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler gegenüber der Versicherung auch nicht vertraglich verpflichtet, die von ihm vermittelten Versicherungsverträge weiterhin zu betreuen und abzuwickeln, soll er sich nicht in einem Erfüllungsrückstand befinden.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 1773 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195; BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 18; SCHUSTEK, DB 2015, 882 (883). Anders aber für Versicherungsmakler WARDEMANN/POTT, DStR 2013, 1874 (gesetzliche Verpflichtung des Versicherungsmaklers zur umfassenden Beratung und Betreuung der Versicherungsnehmer).

Im Schrifttum wird insoweit zwischen „harten Verpflichtungen“ und eher vagen Vereinbarungen hinsichtlich der Kundenbetreuung, die eher eine allgemeine

Zielvorgabe darstellen, unterschieden. Lediglich eine sog. harte Verpflichtung soll die Passivierung einer Rückstellung rechtfertigen (SCHUSTEK, DB 2015, 882 [883]).

Eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands soll des Weiteren nicht zu passivieren sein, 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, DStR 2013, 1874 (1875); SCHUSTEK, DB 2015, 882 (884).

► *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 Versicherungsunternehmens, 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, 329; TIEDCHEN, FR 2012, 22; TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 (1011 f.); OSER/WIRTZ, StuB 2018, 1, (7 m. Fn. 46).

Lebensarbeitszeitkonten: Siehe „Zeitwertkonten“.

Leergut: Siehe „Pfandgeld“.

Leihballage: 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); HAUBMANN/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 gewährleisten. 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; HAUBMANN/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 Nettentgelte der folgenden Jahre (WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492 [1494f.]) 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-rechtl. Verpflichtung darstellt (HAGEBÖKE, DB 2011, 1534) nimmt die hM eine Pflicht zur Rückstellungsbildung an.

HRUBY, DStR 2010, 127; HAUBMANN/WEHRHEIM, StuB 2011, 370 (372); HAGEBÖKE, DB 2011, 1534; WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492; aA BMF v. 28.11.2011 – IV C 6 – S 2137/09/10004, BStBl. I 2011, 1111; KLEIN/PITZKE, StuB 2012, 391 (392ff.).

Es soll sich dabei um einen Fall des Erfüllungsrückstands handeln (HAUBMANN/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); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 550 „Pachterneuerung“; STÜMPGES, DB 2013, 368 (369).

Unerheblich ist, dass die Pachterneuerungsverpflichtung noch nicht fällig ist (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Getränkegroß-

händler, StuB 2010, 178; SCHOTHÖFER, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746; KÖHLER, Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Buchung und Bilanzierung von „Pfandgeldern“ beim Mehrwegleergut der Getränkeindustrie, DB 2014, 2555.

► *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.

DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (61); JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 Rz. 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 Rz. 45; glA KÖHLER, DB 2014, 2555 [2556]).

Produzentenhaftung (Produkthaftung):

Schrifttum: HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; SCHWARZ, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produzentenhaftung, DStR 1994, 194; BEIER/GRIMME, Pauschalrückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1995, 1686; SCHWARZ, Die Informationsstände für die Produkthaftungsrückstellung 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, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; FUNK/MÜLLER, Produzenten- und Produkthaftungsrückstellungen 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. Haf-

tender 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 verursacht, 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 – I 210/79 (V), EFG 1984, 336, rkr.; HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (101); BEIER/GRIMME, BB 1995, 1686 (1687); SCHWARZ, DStR 1995, 1399 (1404); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Produkthaftung“ (8/2015); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 abziehbare 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); BFH v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 (1263); BFH 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 genutztes WG ist (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 [601]; BFH 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); BFH v. 30.6.2004 – VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639; BFH 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 BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 1632.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen Prozess, mit dem er in Anspruch genommen wird (Passivprozess), ist grds. hinreichend wahrscheinlich (ebenso BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; 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 angestrengten 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); BFH v. 25.11.2009 – X R 28/05, juris Rz. 55; FG München v. 24.10.2011 – 5 V 491/11, nv., juris, rkr. Rz. 39; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Prozesskosten“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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]; enger BFH v. 11.11.2015 – I B 3/15, BFH/NV 2016, 387 – Rückstellung nur zulässig, wenn sich die spätere Klageerhebung nur noch als rein formale Handlung darstellt). 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 Entsch. 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]; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27). Vor Ergehen einer Entsch. 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Prozesskosten“; für Aktivprozesse ebenso STENGEL, 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Prozesszinsen“ (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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. Betreiber von Abfalldeponien haben eine Nachsorgeverpflichtung, nach Stilllegung der Deponie die Oberflächen abzudichten und zukünftig austretende Schadstoffe aufzubereiten und zu entsorgen (vgl. HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 [2221]).

► *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 rätierlich in Abhängigkeit vom Abbaufortschritt anzusammeln.

BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 Rz. 29, Deponie-Rekultivierung; CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (738); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 Rz. 30; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 Rz. 30).

Nachsorgeverpflichtungen eines Deponiebetreibers berechtigen ebenfalls zur Passivierung einer Rückstellung, allerdings nur insoweit, als die aufzuwendenden Kosten nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen (BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768; krit. dazu HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 [2221]).

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; M. PRINZ, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2007, 353; BRINK/TENBUSCH, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2008, 363; BOLIK/SCHUHMANN, Ansatz und Bewertung von Umstrukturierungs- und Sozialplanrückstellungen, StuB 2016, 679; ZWIRNER/KÄHLER, Rückstellungsbilanzierung bei Standortverlagerungen, StuB 2016, 621.

► *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 verschieden Arten von Außenverpflichtungen (zB Abfindungszahlungen an ArbN, Sozialplanverpflichtungen, uÜ 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“; WENK/JAGOSCH, DStR 2009, 1712.
- ▷ *Standortverlagerungen:* Rückstellungen sind zu passivieren für Sozialplanverpflichtungen bei mit der Standortverlagerung einhergehendem Personalabbau sowie für Aufwendungen, die wegen vorzeitiger Auflösung von Miet-, Pacht- oder Leasingverträgen anfallen (ZWIRNER/KÄHLER, StuB 2016, 621 [622]). Ebenso sind allfällige Rückbau- und Entfernungsverpflichtungen rückstellungsfähig (ZWIRNER/KÄHLER, StuB 2016, 621 [622]). Betriebsinterne Umstrukturierungs- und Umbaumaßnahmen rechtfertigen hingegen nicht die Bildung von Rückstellungen, weil es sich nicht um Außenverpflichtungen (vgl. dazu Anm. 680) handelt (ZWIRNER/KÄHLER, StuB 2016, 621 [622]). Die Umzugskosten sind nicht rückstellungsfähig, weil sie nicht in der Vergangenheit wirtschaftlich veranlasst sind (s. Anm. 693), sondern das Wj. betreffen, in dem sie entstehen (ZWIRNER/KÄHLER, StuB 2016, 621 [622]).
- ▷ *Umstrukturierungsmaßnahmen:* Für die Verpflichtung, im Rahmen einer Umstrukturierung Abfindungen an ArbN zu zahlen, sowie für deswegen anfallende Sozialplanverpflichtungen sind Rückstellungen zu passivieren (BOLIK/SCHUHMANN, StuB 2016, 679 [681]). Siehe dazu Anm. 925 „Sozialplan“; 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.; M. 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; HÄNSCH, Rückstellung für Rücknahme- und Entsorgungspflichten von Elektrogeräten nach dem ElektroG, StBp. 2016, 165; OSER/PHILIPPSEN/WIRTZ, Aktuelles zu den Rücknahme- und Entsorgungspflichten nach dem ElektroG, StuB 2017, 569; OSER/WIRTZ, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1.

► *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 Verpackungsaabfällen v. 21.8.1998 (VerpackV, BGBl. I 1998, 2379, zuletzt geändert am 18.7.2017, BGBl. I 2017, 2753), im Batteriegelgesetz (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 13.4.2017, BGBl. I 2017, 872), 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 2.12.2016, BGBl. I 2016, 2270) und im Elektro- und Elektronikgerätegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten vom 24.10.2015, BGBl. I 2015, 1739, zuletzt geändert am 27.6.2017, BGBl. I 2017, 1966).

► *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 Rz. 793 und 920 „Entsorgung“ (8/2015).

Gleiches gilt bei freiwilliger Rücknahme von Produkten, etwa vor dem Hintergrund einer anderenfalls ergehenden entsprechenden staatlichen Regelung. In der Selbstverpflichtung zur Rücknahme wird uE zutr. 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 (42f.); ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 (1261).

Für die kraft Gesetzes bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von Elektrogeräten hat der BFH in jüngerer Zeit noch zum ElektroG 2005 die Passivierung einer Rückstellung erst dann für zulässig gehalten, wenn die zuständige Stelle gegenüber dem Stpfl. eine Abholanordnung erlassen hat.

BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780; glA HÄNSCH, StBp. 2016, 165 (167); aA hingegen OSER/PHILIPPSEN/WIRTZ, StuB 2017, 569 (570).

Bei der freiwilligen Rücknahme von Altbatterien soll die Rückstellung hingegen schon zum Zeitpunkt der Lieferung der Batterien gebildet werden (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102).

Die gesetzlich geregelten Rücknahmeverpflichtungen entstehen uE mit dem Inverkehrbringen des Produkts, so dass es auf eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht mehr ankommt (glA HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 [2221]). 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.]; hinsichtlich der sog. „0:1-Rücknahmepflicht“ von Händlern nach dem ElektroG 2015 für Altgeräte bis zu einer Abmessung von 25 cm Kantenlänge unabhängig davon, ob der Vertreiber eine Neugerät veräußert oder entsprechende Altgeräte führt, ebenfalls aA OSER/PHILIPPSEN/WIRTZ, StuB 2017, 569 [572]; OSER/WIRTZ, StuB 2018, 1, [5]).

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); 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. zumeist 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. Bei der Rücknahmeverpflichtung nach dem ElektroG ist allerdings jeweils zu prüfen, ob ein Hersteller tatsächlich mit einer Abholverfügung rechnen muss (OSER/PHILIPPSEN/WIRTZ, StuB 2017, 569 [571]).

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]).

SEPA-Anpassungen: Siehe „Anpassungsverpflichtungen“.

Sozialplanverpflichtung: Siehe „Restrukturierungsverpflichtungen“.

Sozialversicherungsbeiträge: Siehe Anm. 701.

Sozialversicherungsprüfungen: Für die Kosten der Mitwirkung des Stpfl. bei Sozialversicherungsprüfungen, die, ohne dass insoweit ein Ermessen der Behör-

de 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 (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 12).

Umstrukturierungsmaßnahmen: Siehe „Restrukturierungsverpflichtungen“.

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 Inanspruchnahme 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:

Schrifttum: DZIADKOWSKI, Passivierung von Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentationen, FR 2013, 777.

► *Begriff:* Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unterhalten, haben gem. § 90 Abs. 3 AO und der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296) besondere Aufzeichnungen zu führen. Für die Dokumentation von Verrechnungspreisen entstehen zudem häufig weitere Kosten wie zB die Übersetzung von Dokumenten in fremder Sprache gem. § 87 Abs. 2 AO (DZIADKOWSKI, FR 2013, 777). Diese Pflichten werden mit zunehmender Globalisierung der Wirtschaft immer bedeutsamer (DZIADKOWSKI, FR 2013, 777 [779 f.]).

► *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]; DZIADKOWSKI, FR 2013, 777 [778]). 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); BFH v. 9.11.2016 – I R 43/15, BStBl. II 2017, 379 Rz. 18; 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); HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219; OSER/WIRTZ, StuB 2018, 1, (9); im Erg. ebenso MOXTER, FS Forster, 1992, 428 (433); ebenso für Anpassungsverpflichtungen nach den sog. Lufttüchtigkeitsanweisungen des Luftfahrtbundesamtes (LTA) und den *Joint Aviation Requirements* (JAR) HABERLAND, DStZ 2011, 790 (796); BUGGE in KSM, § 5 Rz. D 86 (5/2017).

Wasserversorgungs- und Abwasserbeiträge: Siehe „Erschließungsbeiträge“.

Wasserversorgungsunternehmen: Siehe „Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen“.

Werkzeugkostenzuschüsse:

Schrifttum: FÖRSCHLE/SCHEFFELS, Die Bilanzierung von Zuschüssen, insbesondere für Werkzeugkosten, DB 1993, 2393; TIEDCHEN, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; U. PRINZ/OTTO, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275; WELTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

► *Begriff:* Werkzeugkostenzuschüsse werden in der Zulieferindustrie, insbes. bei der Automobilherstellung, häufig für die Anschaffung von Spezialwerkzeugen geleistet. Der Auftraggeber (Hersteller) finanziert das Werkzeug vor; später wird der Zuschuss auf den Kaufpreis für die zu liefernden Produkte angerechnet (TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1012]).

► *Bilanzierung:* Sofern nicht nach Auffassung des BFH das mithilfe des Zuschusses angeschaffte Werkzeug wirtschaftlich dem Hersteller zuzurechnen ist (so im Falle des BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577), wird die Ansicht vertreten, dass der Auftragnehmer (Zulieferer) den Zuschuss als Erlös zu behandeln hat (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 Rz. 13; PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275 [278]; WELTER, DB 2017, 2118). Gleichzeitig soll die Passivierung einer Rückstellung für die Verpflichtung, den Zuschuss bei der Preiskalkulation für die zu liefernden Produkte anzurechnen, geboten sein (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 Rz. 16; PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275 [278]; WELTER, DB 2017, 2118 f.). Der Auftragnehmer hat uE hingegen durch Vereinnahmung des Werkzeugkostenzuschusses keinen Gewinn realisiert (zur Realisierung von Gewinnen aus Umsatzgeschäften vgl. Anm. 398), denn er hat seine Sachleistung, die Lieferung von Produkten, noch nicht erbracht. Es besteht daher auch keine Notwendigkeit, die Gewinnrealisation auf der Seite des Auftragnehmers zu neutralisieren (TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1013]). Die Voraussetzungen für die Passivierung einer Rückstellung wegen des erhaltenen Werkzeugkostenzuschusses sind zudem nicht gegeben. Der Werkzeugkostenzuschuss ist ein Teil des Kaufpreises für die zu liefernden Produkte, wie sich daran zeigt, dass er bei der Preiskalkulation einzubeziehen ist. Das Geschäft über die Lieferung der Produkte ist bis zur Lieferung durch den Auftragnehmer ein schwebendes Geschäft, das nach dem Grundsatz über den Nichtausweis schwebender Geschäfte nicht bilanziert wird (dazu Anm. 540). Der Schwebezustand endet mit der Lieferung der Produkte. Vorher kommt die Passivierung einer Rückstellung allenfalls unter dem Aspekt des Erfüllungsrückstands in Betracht, dessen Voraussetzungen indes ebenfalls nicht gegeben sind (TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1013]), da ein Erfüllungsrückstand stets nur bestehen kann, wenn der zur Sachleistung verpflichtete Vertragspartner bereits geleistet hat und der andere Vertragspartner die darauf entfallende Geldleistung noch nicht erbracht hat (vgl. Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“). Die Gewährung eines Werkzeugkostenzuschusses stellt eine Vorauszahlung auf die später zu liefernden Produkte dar. Der Auftragnehmer hat daher uE eine erhaltene Anzahlung zu bilanzieren.

FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, 2393 (2397); TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 (1013); diff. BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 2 (bei Zuschuss für zeitraumbezogene Gegenleistung RAP, bei Zuschuss für mengenmäßige Gegenleistung Anzahlung).

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, rkr. Rz. 25; 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; SARRAZIN, WPg 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; WEHRHEIM/RUPP, DSrR 2010, 821 (823); SCHUBERT in Beck-BilComm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 109; 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 Verbindlich-

keitsrückstellung zu bilden (HERZIG, DStJG 14 [1991], 199 [228]; RUPP, Der Gesetzesbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 66).

722 cc) Zeitpunkt der Bilanzierung

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; HARLE, Prüfungsfelder der Finanzverwaltung bei Kapitalgesellschaften, StBp. 2015, 245; s. auch Schrifttum vor Anm. 1.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239.

880 1. Wirtschaftsgüter

Grundsatz: Nach Abs. 1 Satz 2 sind nur WG (zum Begriff des WG s. vor §§ 4–7 Anm. 116 und Anm. 560) in das besondere Verzeichnis aufzunehmen. Das schließt die Berücksichtigung gewinnmindernder Rücklagen im Verzeichnis aus.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 22; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385; WINKELJOHANN/BRIESE in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 274 HGB Rz. 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 gewinn-

mindernde 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 Rz. 150.11 (8/2017),
überzeugt deshalb uE nicht.

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens begründen nach der Verwaltungspraxis keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 BE angesetzt werden (folgerichtig R 6.5 Abs. 4 Satz 2 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 22; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 150.12 (8/2017).

Vor 2009 begonnene Wahlrechte: Die Vorschrift gilt auch für WG die erstmals in der HBil. nach GoB und im Rahmen eines früher ausgeübten Wahlrechts in der StBil. unverändert abweichend von den GoB angesetzt werden sollen

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 203c (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 61.

Die Gegenauffassung, nach der die Verzeichnispflicht nur für erstmals ab Inkrafttreten des BilMoG ausgeübte Wahlrechte gelten soll,

ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 934; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, 77,

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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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. 40), § 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 20; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 328 [8/2010]).

Besondere Verzeichnisse sind neben der laufenden Buchführung, der Bilanz, dem Inventar, der GuV und der Überleitungsrechnung geführte Aufzeichnungen. Sie sind Bestandteil der stl. Buchführung iSd. §§ 140 ff. AO (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 Rz. 203a [8/2015]). 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 Anlagenspiegels 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 20; BTDrucks. 16/10067, 124; RICHTER, GmbHR 2010, 505 (511); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 150.15 (8/2017).

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. Eine bloße Sammlung von Belegen genügt nicht.

Vgl. FG München v. 27.7.2015 – 7 K 697/14, rkr., BB 2015, 2864 m. Anm. KUBIK; BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, unter 2.b; STRAHL, KÖSDI 2009, 16642 (16646).

Verzeichnispflichtige WG sind so lange 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. 164). Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (s. § 6 Anm. 166).

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die WG sind mit den fortgeführten AHK iSd. § 6 (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 180; zum Begriff der HK s. § 6 Anm. 225) 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 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 Rz. 1, 19 [1/2016]).

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 Anpassung an den Ausweis in der HBil. zu korrigieren ist, soweit dieser strechtl. zulässig ist. Werden Unterschiede zwischen HBil. und StBil. nicht erläutert, kann dies eine Zuschätzung rechtfertigen (FG München v. 27.7.2015 – 7 K 697/14, rkr., BB 2015, 2864, rkr., m. Anm. KUBIK). Enthält die HBil. einen strechtl. unzulässigen Ansatz, ist der strechtl. Regelansatz 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 im 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 – IV C 6 -

S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 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 Rz. 22, 25 [10/2012]).

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 Rz. 203b [8/2015]; U. PRINZ, DB 2010, 2069 [2072]). Ein wegen eines Verzeichnissesfehlers 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 Erg. berichtigt werden (zutr. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2010, 2099 [2100]).

887–899 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 501]

**C. Anhang zu Abs. 1: Aktivierung und Passivierung
von wichtigen Rechtsverhältnissen**
I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen
1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte

900

Arbeitsverhältnisse sind schwebende Dauerschuldverhältnisse, für die die Vermutung gilt, dass sich Leistung des ArbG (Lohnzahlung) und Gegenleistung des ArbN (Erbringung von Arbeitsleistung) in jeder Phase des Geschäfts wertmäßig ausgeglichen gegenüberstehen (zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758). Infolgedessen besteht handelsrechtl. (und über Abs. 1 auch strechtl.) grds. das Verbot, den Anspruch auf Erbringung von Arbeitsleistung zu aktivieren und die Verpflichtung zur Zahlung von Arbeitslohn und zur Erbringung von Nebenleistungen zu passivieren (HERZIG, StbJb. 1985/86, 61).

Fehlt es zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein. Eine bessere Kenntnis bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ist nach dem Grundsatz der Wertaufhellung zu berücksichtigen (zur Wertaufhellung BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485; BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446). Vom Bilanzstichtag aus gesehen ist mithin zu entscheiden, ob der ArbG mit Ablauf der Leistungsperiode (sog. Periodenbetrachtung) seine sämtlichen Leistungspflichten erfüllt (anderenfalls Erfüllungsrückstand, s. Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“ sowie Anm. 922 ff.) und die dafür geschuldete Arbeitsleistung vollumfänglich erhalten hat (anderenfalls Vorleistung, s. Anm. 916).

Einstweilen frei.

901–907

2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen

908

Leistungen des Arbeitgebers an einen anderen Arbeitgeber, damit der ArbN sein bisheriges Arbeitsverhältnis lösen und ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. begründen kann, sind grds. nicht als AK eines immateriellen WG zu aktivieren, da es insoweit an der für die Qualifizierung als WG erforderlichen Verkehrsfähigkeit fehlt (glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 228 [3/2016]; vgl. zB auch BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370; aA früher hier bis Lfg. 145 unter Berufung auf BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369, Abschn. 2a). Etwas anderes gilt bei einer Transferentschädigung, die beim Wechsel eines Lizenzfußballspielers (hierzu auch FinMin. NRW v. 26.7.1974, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 29) bei vorzeitiger Vertragsbeendigung an den abgebenden Verein gezahlt wird. Die Transferentschädigung ist als AK des immateriellen WG „Spielerlaubnis“ zu aktivieren (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238: immaterielles WG der exklusiven Nutzungsmöglichkeit „an dem Spieler“; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen v. 24.2.2012 – S 2170 - 95/12 - 211, juris; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490;

LÜDENBACH/HOFFMANN, DB 2004, 1442; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Ablösebetrag“; differenzierend TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, FR 2012, 1137; aA KAISER, DB 2004, 1109; STEINER/GROSS, StuB 2005, 531; JANSEN, FR 2007, 837; KOETHER, FR 2012, 631; auch STRÖFER, BB 1982, 1087; SCHÜLKE, DStR 2012, 45). Das gilt auch für zusätzlich an Spielervermittler gezahlte Provisionen; diese sind als AK/ANK zu aktivieren, soweit sie im Zusammenhang mit Vereinswechseln von Spielern gezahlt werden, die vom ArbG gegen Zahlung von Ablösebeträgen an die abgebenden Vereine verpflichtet worden sind (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; aA KOETHER, FR 2012, 631). Die AfA erfolgt über die voraussichtliche Dauer des Arbeitsverhältnisses (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238). Zum Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern s. BFH v. 28.8.2013 – XI R 4/11, BStBl. II 2014, 282; hierzu STERZINGER, UVR 2015, 338.

Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dessen Einstellung (zB Handgeld oder Abfindung zum Ausgleich der dem ArbN anderweitig entgehenden Vorteile) sind als BA sofort abziehbar. Eine Aktivierung scheidet mangels entgeltlichen Erwerbs eines immateriellen WG aus (s. Abs. 2). Dies gilt ebenso für Leistungen an Dritte (zB für Stellenanzeigen, Gutachten und Reisekosten für Vorstellungsgespräche).

909–915 Einstweilen frei.

3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses

916 a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers

Hat zwar der ArbG bis zum Bilanzstichtag die ihm obliegenden Leistungspflichten erfüllt, der ArbN seinerseits aber die geschuldete Arbeitsleistung nicht erbracht, fehlt es an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung. Die Vorleistung des ArbG ist als RAP (zB Urlaubsrückstand, Urlaubsentgelt, s. Anm. 2000; BFH v. 7.11.1963 – IV 396/60 S, BStBl. III 1964, 123; auch BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506) oder als Forderung zu aktivieren (glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Gleitzzeit“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 228.1 [3/2016]). Nicht zu aktivieren sind sog. Minderstunden, wenn also der ArbN nicht verpflichtet ist, die im Lohnzahlungszeitraum nicht erbrachten Wochenstunden nachzuholen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2001 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

917–921 Einstweilen frei.

b) Passivierung von Erfüllungsrückständen

922 aa) Grundsätzliches

Rückständige Gegenleistung für bereits geleistete Arbeit: Soweit der ArbG sich am Bilanzstichtag mit der Zahlung des Arbeitslohns für bereits geleistete Arbeit in Rückstand befindet, muss der Rückstand als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit des vergangenen Wj. passiviert werden. Der Rückstand ist als Rückstellung zu passivieren, wenn der ArbN während des vergangenen Wj. keine ausreichende Vergütung erhalten hat und nicht anzunehmen ist, dass der ArbN seine Leistung unentgeltlich erbringen wollte (BFH v. 8.2.1962 – IV 303/58 S, BStBl. III 1962, 412, betr. Arbeitsverhältnis mit Kindern). Schließlich kann

eine Bilanzierung auch dann geboten sein, wenn eine zum Bilanzstichtag einseitige Verpflichtung des ArbG aus einem schwebenden Geschäft vorliegt, die nach dessen Beendigung und daher zu einem Zeitpunkt zu erfüllen sein wird, in dem ein Anspruch auf die Gegenleistung nicht mehr besteht, der dieser Verpflichtung ausgleichend gegenüberstehen könnte (sog. Verpflichtungsüberhang; vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, aE; BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279).

Zusage künftiger Leistungen: Stellt die Zusage einer künftigen Leistung des ArbG Entgelt für eine am Bilanzstichtag bereits erbrachte Leistung des ArbN dar und besteht insoweit eine Verpflichtung des ArbG (zB aus der Zusage von Jubiläumsgeschenken), ist diese als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag zu passivieren.

Einstweilen frei.

923–924

bb) Wichtige Einzelfälle der Erfüllungsrückstände in ABC-Form

925

Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses: Die Abfindung eines ArbN wegen vereinbarter Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu einem nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitpunkt ist als Verbindlichkeit zu passivieren, wenn diese der Höhe nach sicher ist, anderenfalls als (Verbindlichkeits-)Rückstellung (vgl. E. SCHMIDT, FR 1979, 504). Dagegen gilt die Gleichwertigkeitsvermutung, wenn Abfindungen nach §§ 9 ff. KSchG gezahlt werden, weil das Arbeitsgericht eine außerordentliche Kündigung für begründet oder eine ordentliche Kündigung für sozial nicht gerechtfertigt hält; hier dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden, auch nicht, wenn es in der Vergangenheit zu Abfindungszahlungen gekommen ist (BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330; BFH v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970).

Altersteilzeit: Bei Arbeitsfreistellung des ArbN nach dessen Vorleistungen (sog. Blockmodell) ist bereits während der Beschäftigungsphase des ArbN ab Beginn des Altersteilzeitverhältnisses für die Verpflichtung zur Zahlung eines bestimmten Prozentsatzes des bisherigen Arbeitsentgelts bis zum Beginn der Freistellungsphase eine ratierlich aufzubauende Rückstellung unter Einbeziehung der Aufstockungen iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b Altersteilzeitgesetz (AltTZG) zu bilden (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Arbeitszeit“; HERZIG/HEIMIG, Ubg 2010, 330; WEBER-GRELLET, BB 2007, 35; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 975 [3/2018]; U. PRINZ, WPg 2006, 953; EULER/BINGER, DSrR 2007, 177; HEGER, BB 2007, 1043; nunmehr auch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002 – DOK 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; aA allerdings noch BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959; auch IDW RS HFA 3 v. 18.11.1998, WPg 1998, 1063). Der Erstattungsanspruch nach § 4 AltTZG für die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes ist nicht gegenzurechnen, da er in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Altersteilzeitverpflichtung steht (glA U. PRINZ, WPg 2006, 953; HEGER, BB 2007, 1043; auch BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251, mwN zur Rechtslage vor Einf. von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c; aA allerdings BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002 – DOK 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Arbeitszeit“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 975 [3/2018]). Die Bewertung richtet sich grds. nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251). Die Rückstellung ist während der Freistellungsphase aufzulösen (ebenso HERZIG/HEIMIG, Ubg 2010,

330; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 975 [3/2018]). Soweit nach BMF (BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002 – DOK 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297) die Grundsätze des BFH (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) erst auf nach dem 30.11.2005 aufgestellte Bilanzen anzuwenden seien, fehlt es insoweit an einer entsprechenden Rechtsgrundlage (grundlegend U. PRINZ/M. SCHULZ, DStR 2007, 776; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139; aA möglicherweise SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 230 [3/2016]). Die vorgenannten Grundsätze gelten nach BMF (BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959) entsprechend für Vereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996 (BGBl. I 1996, 1078). Für zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses an die ArbN zu zahlende Abfindungen wegen regelmäßig zu erwartender Rentenminderung infolge vorzeitiger Inanspruchnahme der Rente nach § 5 Abs. 7 TV ATZ (sog. Nachteilsausgleich) dürfen Rückstellungen mangels wirtschaftlicher Verursachung in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wj. nicht gebildet werden; insoweit fehlt es an dem eigentlichen wirtschaftlichen Beweggrund für die Leistung der Abfindung, dem Eintritt der Renten Kürzung (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BFH/NV 2018, 476; zust. KOLB, StuB 2018, 292; aA noch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002 – DOK 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297, wonach zumindest eine rätierliche Ansammlung von Rückstellungen für den Nachteilsausgleich bis zum Ende der Beschäftigungsphase zulässig sein soll [nunmehr aber angepasst durch BMF v. 22.10.2018 – IV C 6 - S 2175/07/10002 – DOK 2018/0835766, BStBl. I 2018, 1112]).

Arbeitnehmerdarlehen: Darlehensforderungen gegen ArbN sind ertragstl. grds. mit den AK anzusetzen (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2; vgl. auch § 255 Abs. 1 HGB); AK sind mindestens die ausgezahlten Darlehensbeträge, unabhängig davon, ob das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinslich ist. Die Unverzinslichkeit oder die niedrige Verzinslichkeit betreffen nicht die AK, sondern den Teilwert der Forderung (zB BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, mwN). Werden unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen an Betriebsangehörige vergeben, scheidet eine Teilwertabschreibung (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) nach stRspr. aus, denn es ist davon auszugehen, dass ein Erwerber des Unternehmens die mit dem niedrigen Zinssatz angestrebten unternehmerischen Zwecke (Verbesserung des Betriebs- und Arbeitsklimas) zum Maßstab seiner Preisvorstellungen machen und für dieses Darlehen daher den Nennwert vergüten würde. Daher ist der Teilwert eines solchen unverzinslichen Darlehens an Betriebsangehörige nicht niedriger als seine AK (BFH v. 22.1.1991 – VIII R 7/86, BFH/NV 1991, 451, mwN).

Arbeitslosengeld: Für Erstattungsansprüche der BfA nach § 147a SGB III (vormals § 128 AFG; hierzu BMF v. 10.12.1991 – IV B 2 - S 2137 - 66/91, BB 1992, 31) sind Rückstellungen zu bilden (BAUER/DILLER, BB 1992, 2283; IDW HFA, WPg 1995, 56) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (hierzu SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Arbeitslosengeld“).

Ausbildungskosten: Wegen der zu erwartenden Ausbildungskosten im Rahmen eines Berufsausbildungsverhältnisses können Rückstellungen grds. nicht gebildet werden, da die beiderseitigen künftigen Verpflichtungen noch von keiner Seite voll erfüllt worden sind und sich ausgewogen gegenüberstehen (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344). Das gilt auch, wenn das ausbildende Unternehmen aus sozialen, arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitischen Gründen mit mehr Personen Ausbildungsverträge abgeschlossen hat, als es zur Sicherung eines ausreichenden Bestands an im eigenen Unternehmen ausgebildeten Fach-

kräften voraussichtlich benötigen wird (Fall des „Überbestands“ an Berufsausbildungsverhältnissen; BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Ausbildungskosten“; aA KESSLER, DSrR 1994, 1289).

Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, Gratifikationen usw.): Ist die Gewinnbeteiligung Gegenleistung für ein in der Vergangenheit liegendes Verhalten des ArbN und unabhängig von dessen künftigem Verhalten, stellt sie zusätzlichen Arbeitslohn dar. Für sie ist eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung in dem Wj. zu bilden, für das die Gewinnbeteiligung zugesagt wurde, und zwar auch, wenn die Gewinnbeteiligung erst im folgenden Geschäftsjahr zugesagt und ausbezahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 46/91, BStBl. II 1993, 109; glA CREZELIUS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5 Rz. 164 „Tantiemen“). Nach BFH (BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753) gilt dies auch, wenn die Gewinnbeteiligung nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, aber nach Merkmalen der Vergangenheit (zB erbrachte Arbeitsleistung, gezeigte Betriebstreue) bemessen wird. Wird die Gewinnbeteiligung nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, ist bei der Bewertung der Rückstellung ein Abschlag für die Fluktuation und den Zinsanteil vorzunehmen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753; HERZIG, StbJb. 1985/86, 61; GROH, BB 1988, 1919). Wird dem ArbN eine sog. Erfolgsprämie zugesagt, welche erst nach langer Zeit und dann nur nach Maßgabe der späteren Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens ratenweise zu zahlen ist, so fehlt es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung als Voraussetzung für eine (Verbindlichkeiten-)Rückstellung (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741).

Gleitzeitüberhang: Wird bei gleitender Arbeitszeit ein Gleitzeitüberhang auf das folgende Wj. übertragen, so hat der ArbG in diesem neuen Wj. Arbeitslohn ohne Gegenleistung des ArbN zu zahlen und daher eine entsprechende Rückstellung zu bilden (glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Gleitzeit“; CREZELIUS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5 Rz. 164 „Erfüllungsrückstände“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Gleitzeitüberhänge“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 230 „Gleitzeit“ [3/2016]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 970 „Gleitzeitüberhang“ [3/2018]).

Jubiläumswendungen: Siehe Anm. 2000 ff.

Lohnfortzahlung im Krankheitsfall: Für die Verpflichtung, Angestellten im Krankheitsfall das Gehalt für eine bestimmte (künftige) Zeit weiter zu zahlen, kann keine Rückstellung gebildet werden, da der ArbN mit seiner Arbeitsleistung vor dem Bilanzstichtag nicht für künftige Ansprüche auf Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall vorgeleistet hat und sich daher zum Bilanzstichtag Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen (BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; aA BODE, DB 1990, 333). Hat ein ArbN am Bilanzstichtag einen Anspruch auf Lohnfortzahlung wegen bereits eingetretener Krankheit, ist der Arbeitsvertrag insoweit nicht ausgeglichen; dem Anspruch auf Lohn steht kein gleich hoher Anspruch des ArbG auf Dienstleistungen gegenüber. Der nach dem Bilanzstichtag während der Krankheit und eines etwaigen Erholungsurlaubs zu zahlende Lohn ist daher zurückzustellen (glA BREZING, StbJb. 1977/78, 374; MEILICKE, DB 1978, 2481; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Lohnfortzahlung im Krankheitsfall“; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Lohnfortzahlung“; s. auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 230 „Krankheitskosten“ [3/2016]).

Mutterschutz: Liegt am Bilanzstichtag eine Meldung der Schwangerschaft gem. § 5 MuSchG vor, sind uE für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG in der HBil. Rückstellungen wegen drohender Verluste zu bilden (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Mutterschutz“). Demgegenüber dürfen in der StBil. für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG Rückstellung wegen drohender Verluste oder für ungewisse Verbindlichkeiten selbst dann nicht gebildet werden, wenn eine Mitteilung über den Eintritt der Schwangerschaft vorliegt (BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, mwN).

Pensionsrückstellung: Siehe § 6a.

Pensionssicherungsverein: Eine Rückstellung ist nur für bereits eingetretene Beitragsschuldverpflichtungen des abgelaufenen Wj. zu bilden (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Pensionssicherungsverein“). Für künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein darf eine Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit nicht gebildet werden (zB BFH v. 13.11.1991 – I R 102/88, BStBl. II 1992, 336; BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406; BMF v. 13.3.1987 – IV B 1 - S 2176 - 12/87, BStBl. I 1987, 365).

Schwerbehinderte: Die Bildung einer handelsbilanziellen Verlustrückstellung kommt in Betracht, wenn der Wert der Leistungen des schwerbehinderten ArbN während der voraussichtlichen Dauer des Arbeitsverhältnisses wahrscheinlich hinter dem Wert der vom ArbG zu erbringenden Gegenleistungen zurückbleiben wird (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Schwerbehinderten-Pflichtplätze“). In der StBil. dürfen diese Rückstellungen indes nicht gebildet werden (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Soziallasten“).

Sozialplan: Für künftige Leistungen aufgrund des Sozialplans nach §§ 111, 112 BetrVG sind nach BMF (BMF v. 2.7.1977 – IV B 2 - S 2137 - 13/77, BStBl. I 1977, 280; auch R 5.7 Abs. 9 EStR) Rückstellungen zu bilden, wenn der Unternehmer den Betriebsrat vor dem Bilanzstichtag über die geplanten Betriebsänderungen gem. § 111 Satz 1 BetrVG unterrichtet hat. Ebenso, wenn der Betriebsrat erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung oder Feststellung der Bilanz unterrichtet wird, und der Unternehmer sich bereits vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung entschlossen hat oder vor dem Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden hat, eine zur Aufstellung eines Sozialplans verpflichtende Maßnahme durchzuführen (BMF v. 2.7.1977 – IV B 2 - S 2137 - 13/77, BStBl. I 1977, 280). Die rechtl. Verpflichtung entsteht frühestens mit dem Abschluss des Sozialplans und der damit verbundenen Kollektivzusage an die Belegschaft insgesamt. Entgegen der Auffassung der FinVerw. kann die Unterrichtung des Betriebsrats uE allerdings nur als Beweisanzeichen dafür gewertet werden, wann die Verbindlichkeiten aus dem Sozialplan wirtschaftlich durch den Entschluss des Unternehmers zu Betriebsänderungen entstanden sind und ist daher keine notwendige Voraussetzung für die wirtschaftliche Entstehung der Verbindlichkeiten. Der Entschluss des Unternehmers kann auch auf andere Weise nachgewiesen werden (glA H. VOGEL, JbFStR 1977/78, 254; HERZIG, StbJb. 1985/86, 61; M. PRINZ, DB 2007, 353; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Sozialplan“; aA R 5.7 Abs. 9 EStR; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 980 „Sozialplan“ [3/2018]; s. auch BOLIK/SCHUHMAN, StuB 2016, 679). Die Wahrscheinlichkeit von Betriebsänderungen reicht nicht aus (OFD Düss. v. 15.11.1989, DStR 1990, 148; M. PRINZ, DB 2007, 353; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Sozialplan“).

Sozialversicherungsabgaben: Die Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen ist eine dem Grunde und der Höhe nach gewisse Verbindlichkeit. Rückständige Sozialabgaben sind daher als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592).

Treueprämien: Siehe Jubiläumszuwendungen, Anm. 2000 ff.

Urlaubsrückstand: Hat der ArbN im abgelaufenen Geschäftsjahr (= Kj.) vorgeleistet, sind nach dem Bilanzstichtag anfallende rückständige Urlaubsverpflichtungen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, als Erfüllungsrückstand in Höhe des Urlaubsentgelts zurückzustellen, welches der ArbG hätte aufwenden müssen, wenn er seine Zahlungsverpflichtung bereits am Bilanzstichtag erfüllt hätte (BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406). Änderungen des Entgelts, die erst im Folgejahr wirksam werden, sind nicht zu berücksichtigen (Stichtagsprinzip; zB BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 967 „Urlaub“ [3/2018]; abweichend FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009 – 12 V 12238/08, EFG 2009, 2010, rkr.: bei fehlender tarifvertraglicher oder individualvertraglicher Regelung ist Durchschnittsverdienst der letzten 13 Wochen maßgeblich; aA TONNER, DB 1992, 1592). Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. kann eine noch offene Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Urlaubsentgelt (Arbeitslohn, ArbG-Anteil zur Sozialversicherung und Urlaubsgeld) nur insoweit als Verbindlichkeit bilanziert werden, als sie Urlaub betrifft, der auf den vor dem Bilanzstichtag liegenden Teil des Urlaubsjahrs entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1286 [11/2007]).

Verdienstsicherung für ältere Arbeitnehmer: Eine tarif- oder einzelvertragliche Zusage gegenüber dem ArbN, seinen bisherigen Lohn auch dann in gleicher Höhe fortzuzahlen, wenn er aus altersbedingten oder sonstigen betrieblichen Gründen auf einen niedriger bewerteten und bezahlten Arbeitsplatz umgesetzt wird, rechtfertigt grds. keine Verlustrückstellung (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; BFH v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1988, 338; FinMin. NRW v. 7.3.1997, BB 1997, 1411; aA wohl für handelsbilanzielle Zwecke HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 454 [4/1999]; stl. wird diese Drohverlustrückstellung aber nach § 5 Abs. 4a nicht anerkannt; zutr. SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 230 „Verdienstsicherung“ [3/2016]).

Weihnachtsgratifikationen: Grundsätzlich ist die Zahlung von Weihnachtsgeld (Weihnachtsgratifikation) als zusätzliches Entgelt für die das ganze Jahr über geleistete Arbeit des ArbN anzusehen (BFH v. 16.6.1972 – III R 94/71, BStBl. II 1972, 821; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506). Als Verpflichtung aus einem schwebenden Geschäft kann sie aber nur insoweit bilanziert werden, als das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung durch Leistungsrückstände gestört ist. Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. ist daher die Verpflichtung des ArbG auf Zahlung rückständigen Weihnachtsgelds nur in Höhe des Betrags zu passivieren, der bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgelds auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506).

Einstweilen frei.

926–956

957 **4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern**

Der Aufwand aus der Zahlung laufender Arbeitslöhne und aus der Bildung von Rückstellungen aus Arbeitsverhältnissen kann im Jahr der Verursachung von der Erfolgswirksamkeit ausgeschlossen sein, wenn er in die AHK von Erzeugnissen oder WG des AV eingeht und als Teil hiervon zu aktivieren ist. Solche als AHK aktivierten Aufwendungen werden erst bei Veräußerung der Erzeugnisse bzw. durch die AfA gem. § 7 auf WG des AV erfolgswirksam.

Zu Löhnen

- als Teil der AK eines WG s. § 6 Anm. 292 und
- als Teil der HK eines WG s. § 6 Anm. 978–982, 984, 986.

Aktivierung von Dienstleistungen: Nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen v. 25.7.1957 (ArbNErfG, BGBl. I 1957, 756) können Erfindungen eines ArbN gebundene oder freie Erfindungen sein. Gebundene Erfindungen (Dienstleistungen) sind während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemachte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind, oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen. Sonstige Erfindungen des ArbN sind freie Erfindungen. Nimmt ein Unternehmer die Dienstleistung eines ArbN uneingeschränkt in Anspruch (vgl. § 6 ArbNErfG), so hat der ArbN gegen den ArbG nach den Vorschriften des ArbNErfG einen Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Vergütung. Nach FG München (FG München v. 20.10.1978 – VIII [IX] 196/76 Aus G, EFG 1979, 71, rkr.) soll insoweit ein zur Aktivierung führender entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG vorliegen, so dass der ArbG die Dienstleistung mit den AK – den an den ArbN gezahlten Erfindervergütungen – zu aktivieren habe (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1293 [11/2007]). Diese Ansicht ist uE abzulehnen, denn Dienstleistungen, die der ArbG in Anspruch nimmt, sind selbst geschaffene immaterielle WG und daher nicht aktivierbar (s. Abs. 2; auch BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146). Ein Anschaffungsvorgang liegt nicht vor. Die Aufwendungen des ArbG sind daher Teil der HK (s. näher MÜLLER-DOTT, Stjb. 1983/84, 265; glA DÖLLERER, BB 1969, 505).

958–959 Einstweilen frei.

II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen

Schrifttum: BACKHAUS, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfBf 1980, 347; OGIERMANN, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, Köln 1981; KORN, Steuerfragen bei Bauunternehmen, KÖSDI 1984, 5728; SCHINDLER, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574; FREIDANK, Erfolgsrealisierung bei langfristigen Fertigungsprozessen, DB 1989, 1197; KOHLER, Mehrjährig schwebende Geschäfte des Industrieanlagenbaus, Frankfurt 1989; ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, Wiesbaden 1990; SCHÄFER, Besteuerungsprobleme bei der Ausführung (teilweise) unentgeltlicher Bauleistungen durch Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter bzw. ihnen nahestehende Personen, DStZ 1991, 40; HILLENBRAND/BROSIG, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, BB 1994, 1397; SIEGEL, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; PAUS, Besteuerung von „kleinen“ Arbeitsgemeinschaften, FR 1998, 994; REINHART, Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS

und HGB, RIW 1999, 417; HOFFMANN, Bilanzierung und Bewertung der „Halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden“ bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, DStR 2000, 1338; KÜMPEL, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, Lohmar 2000; HOFER, Die Bilanzierung nicht kostendeckender Bauaufträge in der Handels- und Steuerbilanz der Bauunternehmen, DStR 2001, 635; WULF/ROESSLE, Bilanzierung und Bewertung unfertiger Bauaufträge bei Verlustgeschäften, DB 2001, 393; DUSKE/STALF, Verluste aus unfertigen Bauaufträgen auf dem Prüfstand: Abschied vom Grundsatz der Vorrangs der verlustfreien Bewertung vor der Drohverlustrückstellung?, DStR 2003, 533; SYDOW, Steuerliche Behandlung von Public-Private-Partnership-Konzessionsmodellen, NWB F. 2, 8187; FABIAN/FARLE, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; HORN/PETERS, Vertragsgestaltung bei Public Private Partnership (PPP)-Projekten, BB 2005, 2421; FABIAN/FARLE, Das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung des „A-Modells“, DStR 2006, 169; FRIEDRICH, Bilanzierung von Public-Private-Partnership-Projekten beim Auftragnehmer nach HGB und IFRS, BB 2006, 1492; REINART/PETRAK, Steuerwirksame Berücksichtigung von Verlusten bei teilfertigen Bauaufträgen, WPg 2006, 612; WINNEFELD, Sonderfragen der Rechnungslegung der Arbeitsgemeinschaften (ARGE), in WINNEFELD (Hrsg.), Bilanz-Handbuch, München, 4. Aufl. 2006, 1579; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2007, 332 und 349; SAUREN, Steuerrecht in der immobilienwirtschaftlichen Praxis, NZM 2007, 115; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2008, 16, 43 und 79; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; LÜDENBACH, Ertragsrealisierung im Bauträgergeschäft, StuB 2009, 195; WIECHERS, Bilanzierung und Bewertung bei Bauunternehmen, BBK 2012, 1045; MARX/JUDS, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen – Zum BMF-Schreiben v. 13.5.2015, DStR 2015, 1462; RINGWALD, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen, NWB 2015, 2352; HEINTGES/ERBER, Hypothese: IAS 11 (Auftragsfertigung) = IFRS 15 (Umsatz über Zeit), WPg 2016, 1067; KÖHLER, Einzelproblem in der Bilanzierungspraxis von Abschlagszahlungen bei Werkverträgen, StBp. 2016, 93; VELTE/STAWINOJA, Handels- und steuerbilanzielle (Teil-)Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen, StuW 2016, 118; WEBER-GRELLET, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220; RAMME, Gewinnrealisierung bei Abschlagsforderungen und ihre Probleme, DB 2017, 2958.

1. Allgemeine Erläuterungen

a) Begriff und Rechtsgrundlagen

Bauleistungen werden gemeinhin sehr umfassend definiert als „Arbeiten jeder Art, durch die eine bauliche Anlage hergestellt, instand gehalten, geändert oder beseitigt wird“ (§ 1 VOB/A). Der Begriff der „baulichen Anlage“ ist ebenfalls sehr weit und kann als eine erbaute Anlage, die in einer auf Dauer gedachten Weise künstlich mit dem Erdboden verbunden ist und eine gewisse planungsrechtl. Relevanz besitzt, definiert werden. Hierunter können nicht nur Gebäude, Straßen und andere typische „Bauleistungen“ fallen, sondern zB auch größere Warenautomaten (OVG NRW v. 4.6.2007 – 7 B 573/07, nv.). Ebenfalls gelten die Fertigung von Schiffen und Flugzeugen, für die Werkvertragsrecht anwendbar ist, als Bauleistungen im weiteren Sinne. Diese Leistungen werden idR durch Bauunternehmer ausgeführt, die wiederum selbst andere Unternehmer (Subunternehmer, s. Anm. 975) mit einzelnen Teilleistungen beauftragen können. Rechtsgrundlage ist regelmäßig ein Werkvertrag gem. § 631 BGB, häufig in der Form des Bauvertrags gem. § 650a Abs. 1 BGB.

Werkvertrag ist ein gegenseitiger Vertrag, durch den sich der Unternehmer dazu verpflichtet, dem Auftraggeber das versprochene Werk zu errichten, und der

960

Auftraggeber zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet wird (§ 631 Abs. 1 BGB). Die Erbringung von Bauleistungen erfolgt regelmäßig auf der Grundlage von Werkverträgen. Für Werkverträge gelten grds. die Regelungen in §§ 631–650 BGB. Dem Werkunternehmer steht die Vergütung grds. (zu Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB s.u.) erst mit der Abnahme seiner Leistung zu. Der Besteller ist daher verpflichtet, das vertragsgemäß hergestellte Werk anzunehmen, es sei denn, es ist nicht hinreichend mangelfrei (§ 640 Abs. 1 BGB). Die Abnahme kann sowohl ausdrücklich als auch durch konkludentes Handeln, zB Nutzung des errichteten Bauwerks, erfolgen. Daneben kennt das Gesetz die fiktive Abnahme. Gemäß § 640 Abs. 2 Satz 1 BGB gilt ein Werk als abgenommen, wenn der Unternehmer dem Besteller nach Fertigstellung des Werks eine angemessene Frist zur Abnahme gesetzt hat und der Besteller die Abnahme nicht innerhalb dieser Frist unter Angabe mindestens eines Mangels verweigert hat. Für Bauleistungen wird in Anlehnung an § 12 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 1 VOB/B generell eine Frist von zwölf Tagen als angemessen betrachtet (GENIUS in juris-PK-BGB Bd. 2, 8. Aufl. 2017, § 640 Rz. 29). Da die Regelungen zur Abnahme dispositiv sind, können die Vertragsparteien die Abnahmevoraussetzungen zB hinsichtlich Form, Zeitpunkt und Voraussetzungen erleichtern oder erschweren. Bis zum Zeitpunkt der Abnahme trägt der Bauunternehmer die Gefahr für das Gelingen des Bauwerks (§ 644 Abs. 1 BGB). Mit der Abnahme erfolgt der Übergang der Gefahr auf den Auftraggeber sowie eine Beweislastumkehr für etwaige Mängel (SPRAU in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 640 BGB Rz. 11, § 634 BGB Rz. 12). Mit Abnahme ist der Zahlungsanspruch des Bauunternehmers nicht mehr von der Einrede des nicht erfüllten Vertrags bedroht; statt der Herstellungspflicht bestehen allenfalls noch Gewährleistungspflichten. Auch die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung hängt von der Abnahme durch den Auftraggeber ab, wobei bei Vorliegen von Teilleistungen (s. Anm. 971) bereits bei Vollendung und Abnahme einer jeweiligen Teilleistung die Zahlungsverpflichtung eintritt (§ 641 Abs. 1 BGB). Vom Gefahrtragungsgrundsatz in § 644 BGB kann zudem abgewichen werden (vgl. § 650o BGB). So kann zB der Gefahrübergang vorverlagert werden, wie es etwa § 12 Abs. 6 iVm. § 7 VOB/B bei Beschädigung oder Zerstörung der Leistung durch unabwendbare, vom Unternehmer nicht zu vertretende Umstände vorsieht. Bei der uU schwierigen Abgrenzung vom Kaufvertrag sind nicht die Bezeichnungen im Vertrag maßgeblich, sondern ob der Vertrag die o.g., für einen Werkvertrag in Form eines Bauvertrags typischen Regelungen aufweist. Ein Werkvertrag liegt regelmäßig vor, wenn die zu übertragenden Bauten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht fertig gestellt sind (BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 53; zu Abgrenzungsfragen näher BUSCHE in MüKo BGB, Bd. 5/1, 7. Aufl. 2018, § 631 BGB Rz. 9, 113 ff.).

Bauvertrag iSv. § 650a BGB ist ein Unterfall des Werkvertrags und definiert als Vertrag über die Herstellung, die Wiederherstellung, die Beseitigung oder den Umbau eines Bauwerks, einer Außenanlage oder eines Teils davon. Auch Verträge über die Instandhaltung eines Bauwerks sind Bauverträge, wenn das Werk für die Konstruktion, den Bestand oder den bestimmungsgemäßen Gebrauch von wesentlicher Bedeutung ist. Für Bauverträge idS finden sich seit dem 1.1.2018 ausdrückliche Regelungen im Allgemeinen in §§ 650a bis 650h BGB und zu Bauverträgen mit Verbrauchern iSv. § 13 BGB als Besteller in §§ 650i bis 650n BGB. Diese Regelungen sind ergänzend bzw. vorrangig zu den werkvertraglichen Regelungen anwendbar.

Bauträgerverträge iSv. §§ 650u, 650v BGB verpflichten den Unternehmer, ein Bauwerk zu errichten oder umzubauen und dem Besteller das Eigentum oder

ein Erbbaurecht an dem bebauten Grundstück zu verschaffen. Hierbei baut der Besteller nicht auf fremdem Grundstück, sondern bezieht Bauleistung und Grundstück aus einer Hand. Der Bauträgervertrag enthält damit sowohl werk- als auch kaufvertragliche Elemente, so dass teils kaufrechtl., teils werkvertragliche Regelungen des BGB Anwendung finden.

Abschlagszahlungen kann der Werkunternehmer gem. § 632a BGB grds. bei allen Werkverträgen für eine vertragsgemäß erbrachte Leistung in der Höhe verlangen, in der der Besteller einen Wertzuwachs erlangt hat. Nähere Regelungen für Abschlagszahlungen bei Bauleistungen enthält § 16 VOB/B, soweit diese wirksam in den Vertrag einbezogen sind. Der gesetzliche Anspruch wird fällig mit Erreichen des betreffenden Leistungsstands und dem Zahlungsverlangen des Unternehmers; § 16 VOB/B fordert zusätzlich die Erteilung einer Rechnung. Abschlagszahlungen werden auf die mit Werkabnahme fällige Werklohnvergütung angerechnet. Beim Verbraucherbauvertrag ist das Recht, Abschlagszahlungen zu fordern (§ 632a BGB), auf 90 % der Gesamtvergütung begrenzt (§ 650m BGB). Bei Bauträgerverträgen besteht ein Anspruch auf Abschlagszahlungen nur, wenn diese entsprechend bestimmten Regelungen der Makler- und Bauträgerverordnung vertraglich vereinbart sind (§ 650v BGB). Auch Vorauszahlungen, denen noch keine entsprechende Leistung des Unternehmers gegenübersteht, können vereinbart werden.

Anwendung des Kaufrechts (§ 650 BGB) beschränkt sich auf Verträge, die die Lieferung herzustellender oder zu erzeugender beweglicher Sachen zum Gegenstand haben. Es kann damit nicht bei Bauleistungen iES in Betracht kommen, zB aber bei Verträgen über den Bau von Flugzeugen etc.

Einstweilen frei.

961

b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen

962

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen im Hauptanwendungsfall, also bei Bauleistungen auf einem Grundstück des Auftraggebers, regelmäßig nicht auseinander.

Unstrittig geht das unfertige Bauwerk nach und nach in das zivilrechtl. Eigentum des Bauherrn über, da Gebäude als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sind (§ 94 Abs. 1 BGB). Das gilt auch für das wirtschaftliche Eigentum; dieses ist nach BFH auch dann nicht ausnahmsweise dem Bauunternehmer zuzuordnen, wenn dieser noch gewisse Einwirkungsmöglichkeiten auf das halbfertige Bauwerk hat (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575).

Nach aA bleibt bei Bauleistungen auf fremdem Grund und Boden (s. dazu allg. Anm. 519) der Bauunternehmer bis zur Abnahme der wirtschaftliche Eigentümer des unfertigen Bauwerks, da er bis dahin die Leistungsgefahr und damit das wirtschaftliche Risiko trage sowie den Bauherrn regelmäßig bis zur Abnahme der Bauleistung von der Nutzung ausschließen könne (HOFER, DStR 2001, 635 [636]). Ihm sei es erst dann nicht mehr möglich, sein wirtschaftliches Eigentum am Gebäude zu nutzen, wenn der zivilrechtl. Eigentümer die Nutzung untersage. Folglich setze das wirtschaftliche Eigentum keine Vereinbarung eines Nutzungsrechts voraus (WEBER-GRELLET, BB 2016, 2220 [2223 f.]). Im Regelfall kann der Bauunternehmer uE den zivilrechtl. Eigentümer für die gewöhnliche ND nicht von der Einwirkung auf das unfertige Bauwerk ausschließen (§ 39 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 2 AO); dies kann uE lediglich in Ausnahmefällen bei Vorliegen entsprechender Vertragsklauseln im Werkvertrag angenommen werden. Auch die

Argumentation, das wirtschaftliche Risiko aus dem halbfertigen Bauwerk liege allein beim Bauunternehmer, überzeugt nicht, weil der Auftraggeber ebenfalls zahlreiche wirtschaftliche Risiken aus dem nicht fertig gestellten Bauwerk trägt (zB Insolvenz des Bauunternehmers nach geleisteter Anzahlung).

Danach liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum am unfertigen Bauwerk regelmäßig beim Bauherrn. Umfasst sind auch wesentliche Bestandteile des Gebäudes, die stets zugleich solche des Grundstücks sind (§ 94 Abs. 2 BGB), zB dachintegrierte Fotovoltaikanlagen. Bei anderen Bauleistungen, die keinen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes begründen (zB aufgesetzte sog. Auf-Dach-Fotovoltaikanlagen, die ohne einen unverhältnismäßigen Aufwand und ohne Verursachung von Beschädigungen vom Gebäude getrennt und andersorts wieder installiert werden können, vgl. Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158, rkr.; OLG Nürnberg v. 10.10.2016 – 14 U 1168/15, juris), liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum bis zur Abnahme grds. beim Bauunternehmer.

963 c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte

Bis zur vertragsgemäßen Erfüllung der Pflichten aus dem Werkvertrag liegt ein schwebendes Geschäft vor. Es handelt sich um einen gegenseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten Vertrag, den der leistungspflichtige Bauunternehmer während der Herstellungsphase noch nicht vollständig erfüllt hat (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; KÖHLER, StBp. 2016, 93 [94]).

Die Qualifizierung als schwebendes Geschäft hat zur Folge, dass zur Wahrung des Realisationsprinzips beim Bauunternehmer entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte grds. keine Gewinnrealisierung erfolgen darf (s. Anm. 540). Zur Neutralisierung des schwebenden Geschäfts hat grds. lediglich eine Aktivierung der Auftragsaufwendungen im UV unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse und Leistungen“ zu erfolgen (s. Anm. 964 ff.).

2. Bilanzierung beim Bauunternehmer

a) Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer

964 aa) Ausweis teilfertiger Bauten

Unter den Begriff „teilfertige Bauten“ bzw. „unfertige Bauten“ können sämtliche zum Bilanzstichtag noch nicht vom Bauherrn abgenommene Bauleistungen subsumiert werden (OGIERMANN, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, 1981, 18; KÖHLER, StBp. 2016, 93 [94]). Es sind dabei verschiedene Konstellationen denkbar, in denen es zu einer Bilanzierung der noch nicht fertigen Leistung mit dem Ziel der Neutralisierung des angefallenen Aufwands kommen kann:

Beispiel 1 (Bau auf Grundstück des Auftraggebers/Bauherrn): Bauunternehmer H beginnt am 15. April mit der Errichtung einer neuen Lagerhalle für die Großhandelskette K. Der Bau erfolgt auf dem eigens hierfür von K erworbenen Grundstück und soll laut Vertrag am 30. Juni des Folgejahres fertig gestellt sein.

Der Bauunternehmer ist weder zivilrechtl. noch wirtschaftlicher Eigentümer der unfertigen Lagerhalle (vgl. Anm. 962). Allerdings ist in dem schwebenden Geschäft uE ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand in Form einer entstehenden Forderung enthalten, denn für den Ausweis (und die Bewertung) der unfertigen Bauleistung ist die

abweichende zivilrechtl. Eigentumslage uE nicht ausschlaggebend. Der Vermögensgegenstand ist nach hM im Vorratsvermögen unter den „Unfertigen Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.2 HGB) auszuweisen (ebenso ADS, 6. Aufl. 1994, § 266 HGB Rz. 109). Die (frühere) Ansicht der FinVerw. (BMF v. 14.11.2000 – IV A 6 - S 2174 - 5/00, BStBl. I 2000, 1514), dass unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden unter den Vorräten als Forderung bei den „Fertigen Erzeugnissen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.3 HGB) auszuweisen sind, ist uE abzulehnen, da bilanzrechtl. eine Forderung noch nicht realisiert ist (so tendenziell auch BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298, mwN zum Streitstand bzgl. der bilanzrechtl. Einordnung). Dieses Vorgehen entspricht auch der anerkannten Bilanzierungspraxis großer deutscher Bauunternehmen, die regelmäßig einen gesonderten Posten für unfertige Bauleistungen zur Abgrenzung vom übrigen Vorratsvermögen ausweisen. Dieser kann zB als „Nicht fertig gestellte Bauarbeiten“ oder als „Nicht abgerechnete Bauten“ bezeichnet werden.

Beispiel 2 (Bau auf Grund und Boden des Auftragnehmers): Spezialmaschinenhersteller A erhält am 1. November einen Auftrag zum Bau einer Hightech-Produktionsanlage im Wert von 15 Mio. €. A führt die Konstruktion des Systems, welches als bauliche Anlage angesehen werden kann (vgl. Anm. 960), in der betriebseigenen Produktionsstätte durch und rechnet mit der Auslieferung am 15. März des Folgejahres. Zum 31. Dezember hat Auftragnehmer A die teilfertige Bauleistung in seiner Bilanz auszuweisen. Da die Anlage jedoch zur Auslieferung und nicht für die eigene Nutzung bestimmt ist, hat gem. § 266 Abs. 2 B.I.2 HGB ein Ausweis im UV unter den Vorräten als „Unfertiges Erzeugnis“ zu erfolgen.

Beispiel 3 (Bauunternehmer ist Bauherr): Bauunternehmer X beginnt am 1. September zur Erweiterung des Geschäftsbetriebs mit der Errichtung eines neuen Bürogebäudes auf seinem Betriebsgelände. Zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages am 31. Dezember hat X das noch nicht fertige Bauwerk in seiner Bilanz auszuweisen. Hierbei ist das Bürogebäude im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ gem. § 266 Abs. 2 A.II.4 HGB aufzunehmen, wobei zur Wahrung der Übersichtlichkeit eine Untergliederung dieses Postens in „Geleistete Anzahlungen“ und „Anlagen im Bau“ sinnvoll erscheint.

bb) Bewertung teilfertiger Bauten

965

Die Bewertung der teilfertigen Bauleistung hat grds. mit den produktionsbezogenen HK der Arbeiten zu erfolgen, dh., sämtliche bis zum Bilanzstichtag angefallenen Kosten der Produktion sind als unfertige Bauleistung zu aktivieren. Erhaltene Anzahlungen auf erbrachte Bauleistungen sind – soweit möglich – aktivisch mit der unfertigen Bauleistung zu verrechnen.

Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz: Die anzusetzenden HK in der StBil. stimmen seit dem Inkrafttreten von § 6 Abs. 1 Nr. 1b zum 23.7.2016 mit den HK in der HBil. überein (s. nachfolgende Tabelle). Die Bewertungsuntergrenze im StRecht war nur bis zum 22.7.2016 höher als nach HGB und der Ermessenspielraum durch Bewertungswahlrechte folglich geringer.

R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 sah bis zum Inkrafttreten der EStÄR 2012 zum 1.1. 2012 vor, dass das handelsrechtl. Bewertungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung auch für die StBil. galt. Voraussetzung für die Berücksichtigung als Teil der HK war, dass in der HBil. entsprechend verfahren wurde.

EStÄR 2012: Danach wurden stl. Aktivierungswahlrechte für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung anerkannt, die in der StBil. unabhängig von der handelsrechtl. Behandlung ausgeübt werden konnten.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1: Seit dem Inkrafttreten der Regelung am 23.7.2016 (Art. 23 Abs. 2 iVm. Art. 4 VerfModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679) ist für diese Aufwandspositionen ein stl. Aktivierungswahlrecht explizit gesetzlich statuiert. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 wirkt diesbezüglich bei Gewinnermittlung nach § 5 einschränkend. Danach ist die Aktivierung in der StBil. nur möglich, sofern auch in der HBil. vom Wahlrecht Gebrauch gemacht wird. Eine Ausübung des Aktivierungswahlrechts unabhängig von der HBil. ist damit nicht mehr möglich; die handelsrechtl. Bewertung ist für die StBil. maßgeblich. Für Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung verwendet wird, besteht in der HBil ein Aktivierungswahlrecht, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB). Es steht uE der wahlweisen Aktivierung in der StBil. nicht entgegen, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1b die Fremdkapitalzinsen nicht ausdrücklich nennt, denn die Aktivierung der Zinsen kann der Aktivierung der Kosten der allgemeinen Verwaltung gleichgesetzt werden (vgl. SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 503).

	Handelsbilanz § 255 Abs. 2 HGB	Steuerbilanz R 6.3 EStÄR 2012 (bis 22.7.2016)	Steuerbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG (ab 23.7.2016)
Materialeinzelkosten (zB Baumaterial)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Fertigungseinzelkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung (zB besondere Gutachten)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Materialgemeinkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Fertigungsgemeinkosten (zB für Werkstatt- betrieb, Werkzeuglager, Fuhrpark, Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Baumaterials)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Wertverzehr des Anlage- vermögens (soweit durch die Fertigung veranlasst)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
	<i>Wertuntergrenze</i>		<i>Wertuntergrenze</i>
Kosten der allgemeinen Verwaltung (zB Daten- verarbeitung)	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für betriebliche Altersvorsorge (zB Pensionsrückstellung)	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht

	Handelsbilanz § 255 Abs. 2 HGB	Steuerbilanz R 6.3 EStÄR 2012 (bis 22.7.2016)	Steuerbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG (ab 23.7.2016)
		<i>Wertuntergrenze</i>	
Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen)	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>
Vertriebs-/Forschungskosten	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Zinsen für Fremdkapital, das nicht zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Fremdkapitalzinsen, die nicht auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot

Zur korrekten Ermittlung der angefallenen HK ist ein Rückgriff auf Daten der internen Kosten- und Leistungsrechnung unabdingbar, wobei jedoch auch zwischen den sog. internen HK und den stl. HK Differenzen bestehen können (vgl. auch KÖHLER, StBp. 2007, 349 [352 ff.]). Daraus lassen sich besondere Anforderungen an das Bauunternehmen ableiten. Zentrale Voraussetzung ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kosten- und Leistungsrechnung, wobei sich eine Aufzeichnung in Form von Baukonten empfiehlt, um eine zuverlässige Erfassung sämtlicher HK der einzelnen Projekte sicherzustellen. Ebenso haben sich Fertigungsablaufpläne zum Nachweis des Fertigstellungsgrads als zweckmäßig erwiesen (wie hier KÖHLER, StBp. 2008, 16).

Ansatz des niedrigeren Teilwerts: Übersteigen die bisher angefallenen HK den Teilwert des halbfertigen Bauwerks (zB durch fehlerhafte Kalkulation oder nicht vorhersehbare Kostensteigerungen), kann zur Wahrung des Imparitätsprinzips eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfolgen. Seit dem BilMoG besteht hier uE keine Bindung an die handelsrechtl. Bewertung mehr, die zu einer verpflichtenden Teilwertabschreibung führen könnte. Das bedeutet, dass bereits bei der Bilanzerstellung zu prüfen ist, ob ein niedrigerer Teilwert vorliegt und das uE gegebene stl. Wahlrecht auszuüben ist. Die Teilwertabschreibung ist nicht erst nach Beendigung des schwebenden Geschäfts möglich.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 76, 451, 270 „Fertige Erzeugnisse“ und „Unfertige Erzeugnisse“; HOFFMANN, DSr 2000, 1338; HOFER, DSr 2001, 635; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (20); aA SIEGEL, DB 1997, 941 (943); MAUTE/WAGNER, DSr 1995, 549 (550).

Zwar ist seit 1997 eine Rückstellung für drohende Verluste (Drohverlustrückstellung) stl. gem. Abs. 4a Satz 1 nicht mehr zulässig, doch dieses Ansatzverbot begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Eine Teilwertabschreibung darf jedoch nur bei einer dauerhaften Wertminderung und auch dann nur bis auf Null vorgenommen werden. Darüber hinaus sind die Verluste stl. aufgrund des Passivierungsverbots des Abs. 4a Satz 1 unbeachtlich.

Bei der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist nicht nur der bis zum Bilanzstichtag entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallene anteilige Verlust zu berücksichtigen, sondern der gesamte aus dem Auftrag drohende Verlust, begrenzt auf die Höhe der aktivierten HK.

BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; HOFER, DStR 2001, 635 (638); WULF/ROESSLE, DB 2001, 393; DUSKE/STALF, DStR 2003, 533 (534); HAPPE, BBK F. 13, 4821; HOFFMANN, DStR 2005, 1981; REINART/PETRAK, WPg 2006, 612; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (20); krit. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“.

Die früher von der FinVerw. vertretene Ansicht, eine Teilwertabschreibung nur bezüglich des bis zum Bilanzstichtag abgewickelten Geschäfts zuzulassen (BMF v. 14.11.2000 – V A 6 - S 2174-5/00, BStBl. I 2000, 1514), ist abzulehnen, da ein gedachter Erwerber auch die Risiken des Bauauftrags in der Zukunft in seine Preiskalkulation einfließen lassen würde. Diese Sichtweise trägt dem Imparitätsprinzip Rechnung, da die Verluste beim Bauunternehmer bereits entstanden, wenn auch noch nicht realisiert sind. Zudem hat eine aktivische Abwertung in der StBil. Vorrang vor einer Rückstellungsbildung (wie hier BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; IDW RS HFA 4, FN-IDW 7/2010, 298; aA TJARKS, FR 2002, 329 [331]). Dem hat sich im Erg. auch die FinVerw. angeschlossen (H 6.7 „Teilwertabschreibung“ EStH).

Der Teilwert entspricht grds. den Wiederherstellungskosten (den Reproduktionskosten). Er umfasst damit die bis zum Bewertungsstichtag angefallenen HK zzgl. der Gemeinkosten und der Vertriebskosten, nicht aber den anteiligen Gewinn (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575). Der Teilwert kann aus besonderen Gründen auch unter dem Reproduktionswert liegen (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508). So sind die AK durch retrograde Ermittlung des Teilwerts um den Betrag zu reduzieren, um den am Bilanzstichtag der vereinbarte Werklohn niedriger ist als die Summe der bis zur Fertigstellung anfallenden gesamten Selbstkosten (einschließlich Beseitigungskosten für bereits vor Abnahme bekannt gewordene Mängel und ggf. verwirklichte Vertragsstrafen) zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmerlohns (BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“; WEBER-GRELLET, DB 2008, 2452; s. auch H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH; krit. SIEGEL, StuB 2006, 61).

Beispiel: Die Bau AG erhält am 1.1.2008 einen Auftrag zum Bau einer neuen Multifunktionsarena zu einem Festpreis von 100 Mio. €. Die Arena soll zum 1.1.2010 in Betrieb genommen werden. Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses rechnet die Bau AG mit HK iHv. 80 Mio. €. Zum 31.12.2008 sind bei der Bau AG bei einem Fertigstellungsgrad von 50 % aufgrund sprunghaft gestiegener Beschaffungsmarktpreise bereits Produktionskosten iHv. 60 Mio. € angefallen. Da ein Preisrückgang auf dem Beschaffungsmarkt im kommenden Jahr nicht zu erwarten ist, rechnet die Bau AG auch in 2009 mit HK iHv. 60 Mio. €.

Trotz des stl. Verbots einer Drohverlustrückstellung wirkt sich der verlustträchtige Bauauftrag über die Vornahme einer Teilwertabschreibung auf die aktivierten HK (60 Mio. €) aus. Im Einklang mit dem BFH (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) ist der Verlust aus dem gesamten Bauauftrag zu berücksichtigen, so dass entsprechend den GoB der niedrigere Teilwert iHv. 40 Mio. € anzusetzen ist, der bereits den insgesamt erwarteten Verlust des Auftrags iHv. 20 Mio. € antizipiert.

Eine Teilwertabschreibung ist regelmäßig nicht zulässig, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist und die teilfertigen Bauten als solche anderweitig sinnvoll verwertet werden können,

- selbständige Teilleistungen abgenommen werden und zu einer Teilgewinnrealisierung führen oder
- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden, was uE in der Baubranche jedoch angesichts seltener Prestige- oder Lockvogelangebote kaum vorkommen dürfte.

Vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; H 6.7 EStH „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH.

Einstweilen frei.

966–968

b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer

aa) Gewinnrealisierung im Regelfall

969

Grundsätzlich (zu Ausnahmen s. Anm. 970–975) erfolgt beim Bauunternehmer eine Gewinnrealisierung erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Bauwerks gem. § 640 BGB, da der Auftrag bis dahin als schwebendes Geschäft behandelt wird (s. Anm. 963). Nicht von Bedeutung für die Gewinnrealisierung sind die Fälligkeit des Werklohns bzw. die Erstellung einer prüffähigen Honorarabschlussrechnung am Bilanzstichtag. Letztere kommt allenfalls als Indiz für das Entstehen der Vergütungsforderung in Betracht. Nach Abnahme und Gefahrübergang (s. Anm. 960) hat der Bauunternehmer in Höhe seines Werkleistungsanspruchs eine Forderung aus Lieferung und Leistung gem. § 266 Abs. 2 B.II.1 HGB zu aktivieren. Gleichzeitig ist die entstandene Forderung aus dem bisher noch nicht fertig gestellten Bauwerk (s. Anm. 964, Beispiel 1) aus den Vorräten auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Werklohn und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des Bauunternehmers.

bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen

970

Wohneigentum besteht aus dem Sondereigentum (zB Sanitäranlagen der Wohnungen) und dem Gemeinschaftseigentum (zB Grundstück, Treppenhaus, tragende Bauwerkteile) und kann zivilrechtl. getrennt abgenommen werden (HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397, mwN). MUNDT (Dt. Steuerberatertag 1984, 141) nimmt aufgrund der Verzahnung von Sonder- und Gemeinschaftseigentum einen einheitlichen Gewinnrealisierungszeitpunkt mit Abnahme des Sondereigentums an, während UELNER (Dt. Steuerberatertag 1984, 142) für das Gemeinschaftseigentum und das Sondereigentum von unterschiedlichen Realisationszeitpunkten ausgeht, da es sich um abgrenzbare Teilleistungen (vgl. Anm. 971) handele. Ebenso wäre es auch denkbar, eine einheitliche Gewinnrealisierung entsprechend der zivilrechtl. Betrachtung erst mit Abnahme des Gemeinschaftseigentums bzw. der Abnahme der letzten Wohnung anzunehmen (vgl. BFH v. 13.11.1985 – VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531).

Der BFH fingiert den Realisationszeitpunkt beim Veräußernden regelmäßig dann, wenn mehr als 50 % der Erwerber das Gemeinschaftseigentum ausdrücklich oder durch mindestens drei Monate rügelose Ingebrauchnahme konkludent abgenommen haben. Die Gewinnrealisierung umfasst dann allerdings nur das bereits abgenommene Wohnungseigentum (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; gIA o.V., DStR 2005, 1895; BRANDT, Inf. 2006, 3; HEUER-MANN, StBp. 2006, 28; WENDT, BFH-PR 2006, 16).

Stellungnahme: Einheitlich auf die Abnahme des Sondereigentums abzustellen, wird der Bedeutung des Gemeinschaftseigentums, das regelmäßig den überwie-

genden Teil von Wert und Bausubstanz ausmacht, nicht gerecht und wäre auch nicht mit dem Vorsichtsprinzip des HGB vereinbar. Die Lösung von UELNER (Dt. Steuerberater tag 1984, 142) würde in der Praxis zu unzumutbaren Schwierigkeiten bei der Aufteilung des Zahlungsanspruchs führen. Eine Gewinnrealisierung beim Bauunternehmer erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Gemeinschaftseigentums durch den letzten Erwerber zu unterstellen, würde möglichen Missbrauch durch Hinauszögern der letzten Abnahme eröffnen. Deshalb erscheint die „Kompromisslösung“ des BFH aus praktischen Gründen (Vereinfachung), zur Missbrauchsvermeidung (Hinauszögern der Gewinnrealisierung) und unter Berücksichtigung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grds. akzeptabel, auch wenn sie zivilrechtl. angreifbar ist. Das Urteil des BFH ist uE aber nicht schematisch anzuwenden, sondern nur als Regelvermutung zu verstehen. Sie kann widerlegt werden, wenn die Umstände des Einzelfalls erheblich vom durchschnittlichen Fall abweichen und ein Erwerber bis zur Bilanzaufstellung einen wesentlichen Mangel am Gemeinschaftseigentum rügt (zutr. LÜDENBACH, StuB 2009, 195).

971 cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen

Die ertragstl. Definition von Teilleistungen lehnt sich eng an die ustl. Kriterien gem. Abschn. 13.4 UStAE an. Teilleistungen liegen danach vor, wenn

- die Leistung wirtschaftlich in in sich abgeschlossene und abgrenzbare Teile teilbar ist (zB Auftrag zum Ausbau einer Autobahn an sechs verschiedenen Streckenabschnitten), so dass die abgenommene Teilleistung das Gesamtfunktionsrisiko aus dem Auftrag nicht mehr beeinflusst,
- sich die Vertragspartner einig sind, dass die jeweilige Leistung in bestimmte Teilleistungen unterteilt wird,
- bestimmte Teile gesondert abgenommen/vollendet und die zivilrechtl. Rechtsfolgen einer Abnahme nicht ausgeschlossen werden,
- für die Teilleistung eine separate Vergütung vereinbart ist und
- eine gesonderte Abrechnung erfolgt.

Maßgeblich sind die jeweiligen individuellen Vereinbarungen zwischen Auftraggeber und -nehmer (insbes. Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Stundenlohnzettel der ArbN, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer).

Vgl. auch OFD Karlsruhe v. 28.2.2012, S 7270, juris; KORN, KÖSDI 1984, 5728 (5731); SÖHL, NWB 2012, 2095 (2096 f.).

Abgrenzbare Teilleistungen sind als eigenständige Bauten zu behandeln (HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 [1398]). Die Gewinnrealisation durch Aktivierung einer entsprechenden Forderung tritt hier grds. erst dann ein, wenn die Teilleistung fertig gestellt und vom Auftraggeber abgenommen wurde oder als abgenommen gilt.

BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (19); HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397; SCHÄFER, DStZ 1991, 40 (47); aA FREIDANK, DB 1989, 1197 (1199), der eine Teilgewinnrealisierung nur dann als zulässig betrachtet, wenn anderenfalls der Jahresabschluss eine nicht unerhebliche Verzerrung der Ertragslage des Unternehmens aufweist.

Ausnahmsweise tritt nach dem BFH die Gewinnrealisierung nicht erst mit der Abnahme des Werks oder der Stellung einer Honorarschlussrechnung ein, sondern schon in dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf Abschlagszahlungen entsteht, wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgelt-

anspruchs des Unternehmers durch Sonderregelungen, wie etwa eine Gebührenordnung, modifiziert werden. So sei zB im Rahmen des § 8 Abs. 2 HOAI aF weder die Abnahme der Planungsleistung noch die Stellung einer Honorarschlussrechnung für die Entstehung des Honoraranspruchs von Bedeutung. Mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung sei die Abschlagszahlung bereits verdient und dem Leistenden auch „so gut wie sicher“, da eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen ausgeschlossen ist, wenn der Auftragnehmer durch Überreichung einer prüfbaren Honorarschlussrechnung nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968, unter Bezugnahme auf BGH v. 22.11.2007 – VII ZR 130/06, NJW-RR 2008, 328 mwN). Diese Ausnahme ist in der Literatur zu Recht auf Kritik gestoßen (vgl. RAMME, DB 2017, 2958; VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118; MARX/JUDS, DStR 2015, 1462). Da die erhaltenen Zahlungen ggf. zurückzuzahlen sind, sind sie dem Werkunternehmer nicht so gut wie sicher. Abschlagsrechnungen wirken nicht wie eine Teilabnahme und es erfolgt auch kein vorzeitiger Gefahrübergang. Das Urteil widerspricht damit der *completed contract*-Methode und ist nicht mit dem handelsrechtl. Vorsichtsprinzip vereinbar. Problematisch ist weiterhin, dass sich bei mehrjähriger Fertigung Gewinnrealisierungen aufgrund der Abschlagszahlungen als Scheingewinne herausstellen können, wenn nach Vollendung feststeht, dass sich aus dem Gesamtauftrag insgesamt ein Verlust ergeben hat. Sind die Gewinne nicht über einen Verlustrücktrag verrechenbar, widerstreitet die Gewinnrealisierung dem strechtl. Leistungsfähigkeitsprinzip.

Des Weiteren lässt sich das BFH-Urteil auf die aktuelle Fassung der HOAI nicht übertragen, da § 8 iVm. § 15 Abs. 1 HOAI seit dem 15.7.2013 nicht mehr allein eine vertragsgemäße Erbringung der Werkleistung ausreichen lässt, sondern eine Abnahme der Leistung fordert, soweit nichts anderes schriftlich vereinbart wurde.

Die Aussage des BFH, welche sich auf die aus einer Sonderregelung folgende Gewinnrealisierung bezog, kann uE jedenfalls nicht pauschal auf alle Abschlagszahlungen nach § 632a BGB übertragen werden (ebenso nun auch BMF v. 15.3.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542; aA zuvor BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542 [außer Kraft], welches die Grundsätze des BFH-Urteils auch auf Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB ausweiten wollte). Eine Abschlagszahlung nach § 632a BGB stellt eine Anzahlung auf die Vergütung des Gesamtwerks dar, welche unabhängig von der Abnahme ist. Der Anspruch des Unternehmers auf Abschlagszahlung führt nicht zu einer Risikoverlagerung auf den Besteller (BUSCHE in MüKo BGB, Bd. 5/1, 7. Aufl. 2018, § 632a BGB Rz. 4, 11), so dass in Abgrenzung zu § 8 Abs. 2 HOAI aF die Vergütung noch nicht „so gut wie sicher“ ist. Vielmehr muss im Einzelfall beurteilt werden, ob sich der Vertrag in selbständige Teilleistungen mit je eigenen Gewinnrealisierungszeitpunkten „zerlegen“ lässt. Die Teilleistung muss selbständig abrechenbar sein; dh., der Besteller muss die Teilleistung abgenommen und der Werkunternehmer die Vergütung für diese Teilleistung endgültig verdient haben (ebenso FG Ba-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071, rkr.).

Eine Gewinnrealisation unterbleibt auch dann nicht, wenn für die gesamte Bauleistung ein Verlust zu erwarten ist, da Teilleistungen als eigenständige Bauten und damit losgelöst von einer Gesamtbetrachtung des Projekts zu behandeln sind (aA KÖHLER, StBp. 2008, 79 [83]; SÖHL, NWB 2012, 2095 [2097]).

dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen

Langfristige Fertigung bezeichnet Fertigungsaufträge, deren Dauer vom Herstellungsbeginn bis zur Abnahme des gesamten Auftrags mehrere Berichtsperioden umfasst (REINHART, RIW 1999, 417). Typische Beispiele sind der Schiffs-, Flug-

972

zeug- oder Industrieanlagenbau. Nach Handels- und StRecht ist ein Ausweis von anteiligen Erträgen entsprechend dem Fertigungsgrad grds. nicht möglich, sofern die Teilleistungskriterien (vgl. Anm. 971) nicht erfüllt sind. Man spricht in diesem Fall von der sog. *completed contract*-Methode, da der Gewinn des gesamten Auftrags einmalig nach Fertigstellung bzw. Abnahme der Vertragsleistung aufgedeckt wird. Dies bedeutet, dass während der Fertigung lediglich eine Aktivierung der unfertigen Bauleistung zu den HK erfolgen darf (vgl. Anm. 965) mit der Folge, dass der Bauunternehmer während der Bauphase regelmäßig aufgrund nicht aktivierungsfähiger Vertriebskosten und der zulässigen Nichtaktivierung bestimmter Gemeinkosten (s. Anm. 965) aus dem schwebenden Geschäft einen Verlust ausweist, auch wenn der Auftrag gewinnträchtig ist (ebenso SCHINDLER, BB 1984, 574). Bei Einhaltung des strengen Realisationsprinzips vermittelt der Jahresabschluss bei einer langfristigen Fertigung allerdings ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage, insbes. wenn wenige langfristige Großprojekte die meisten Ressourcen eines Bauunternehmens in Anspruch nehmen (SCHINDLER, BB 1984, 574; BACKHAUS, ZfbF 1980, 347 [351]).

Da zudem eine hohe Ertragsteuerbelastung beim Bauunternehmer im Jahr der Fertigstellung entsteht (FREIDANK, DB 1989, 1197 [1198]), sollte man zumindest *de lege ferenda* darüber nachdenken, den Ansatz des Fertigungsauftrags unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse“ auf der Aktivseite – über die HK gem. § 255 Abs. 2 und 3 HGB hinaus – bis zu den Selbstkosten zu erhöhen. Diese Vorgehensweise wäre uE mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar, wenn überschaubar ist, dass mit dem Projekt insgesamt kein Verlust erwirtschaftet wird und KapGes. diese Maßnahme im Anhang des Jahresabschlusses dokumentieren (ebenso FREIDANK, DB 1989, 1197 [1203]). Unter geltendem Recht lässt sich eine derartige Vorgehensweise uE wohl nicht rechtfertigen, da ein Ausweis der gesamten Selbstkosten § 255 Abs. 2 HGB widerspräche (wie hier KÜMPEL, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, 2000, 169 ff.; VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 [121 ff.]; zweifelnd LÜDENBACH, StuB 2009, 195).

Aufgrund des besonderen Augenmerks der IFRS auf die Informationsfunktion der Bilanz sieht IFRS 15.5 (zuvor IAS 11.22) in bestimmten Fällen (zB für den Anlagen- und Maschinenbau) im Gegensatz zum HGB eine Ertrags- (und Aufwands-)Realisation entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag vor (*percentage of completion*-Methode), sofern die Voraussetzungen des IFRS 15.35 (zuvor IAS 11.23-24) erfüllt sind. Gemäß dieser Methode werden die entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallenen Auftragskosten den Auftragerlösen zugeordnet und ergebniswirksam erfasst, wodurch dem Bilanzleser entscheidungsnützliche Informationen gegeben werden (str., teilweise wird nach dem neuen IFRS 15 eine Umsatzrealisierung erst ab Kontrollübergang iSd. IFRS 15.35, dh ab Implementierung beim Kunden, angenommen; vgl. dazu HEINTGES/ERBER, WPg 2016, 1067; klarer IAS 11.25, der auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre bis zum 31.12.2017 angewendet werden konnte). Die aus dieser Methode resultierende Glättung des Erfolgsausweises ist uE jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen mit dem Vorsichtsprinzip des deutschen Handelsrechts vereinbar, wenn mit ausreichender Sicherheit ein Gewinn aus dem Auftrag zu erwarten ist (zB bei Vorliegen einer Kostenzuschlagsvereinbarung mit ausreichender Absicherung der Forderung) und der anteilig realisierte Ertrag mit einer Ausschüttungssperre versehen wird (vgl. ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 346 ff.; krit. zur *percentage of completion*-Methode:

BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. I 2008, 428; VELTE/STAWINOVA, StuW 2016, 118 [126]; KRAWITZ, DStR 1997, 886 [891]; FREIDANK, DB 1989, 1197).

ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle) 973

Auf einen langen Zeitraum angelegte vertragliche Bindungen zwischen privaten Unternehmern (idR eine Projektgesellschaft) und dem öffentlichen Sektor zur effizienteren Erstellung und Entwicklung öffentlicher Infrastrukturmaßnahmen werden unter dem Begriff „PPP-Modelle“ zusammengefasst.

A-Modell: Das häufigste PPP-Modell, das sog. A-Modell, zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Konzessionsnehmer (idR eine Projektgesellschaft) vertraglich gegenüber dem Konzessionsgeber (öffentlich-rechtl. Körperschaft) verpflichtet, eine festgelegte Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) zu planen, zu bauen bzw. auszubauen, zu finanzieren und für den jeweiligen Konzessionszeitraum zu betreiben und zu erhalten. Im Gegenzug erhält der Konzessionsnehmer vom Konzessionsgeber eine Beteiligung an den aufgrund des Autobahnmautgesetzes erhobenen Mauteinnahmen und ggf. eine Anschubfinanzierung. Nach Ablauf des Konzessionszeitraums ist der Konzessionsnehmer verpflichtet, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand, der über die reinen Erhaltungsmaßnahmen hinausgeht, an den Konzessionsgeber zurückzugeben. Das zivilrechtl. und das wirtschaftliche Eigentum des Projektgegenstands liegen beim öffentlichen Auftraggeber.

► *Aufwendungen zum Bau der Konzessionsstrecke* (abzgl. einer Anschubfinanzierung) stellen nach Ansicht der FinVerw. eine Vorleistung des Konzessionsnehmers dar. Dieser hat die Vorleistung und die Anschubfinanzierung bis zur Fertigstellung der Strecke gewinnneutral als „Anzahlung“ zu behandeln und nach Fertigstellung und Abnahme der Strecke in einen aktiven RAP einzustellen. Dieser ist dann bis zum Ende des Konzessionszeitraums gleichmäßig aufzulösen (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 13 f.). FABIAN/FARLE (DStR 2006, 169 [171]) wollen den auf die Vorleistungen entfallenden Aufwand dagegen als „unfertige Leistung“ aktivieren. Dies überzeugt uE mehr, da es sich bei dem Ausbau des Streckenabschnitts nicht um eine Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 handelt, die zu einem künftigen Aufwand führt. Vielmehr liegt eine Ausgabe des Konzessionsnehmers vor, die zu künftigen Ertrag (anteilige Mauteinnahmen) führt. Außerdem werden bei PPP-Modellen regelmäßig Arbeitsgemeinschaften (vgl. Anm. 974) als Konzessionsnehmer auftreten, die die benötigten Leistungen bei verschiedenen Mitgliedsunternehmen einkaufen. Die Zahlungen an diese Unternehmen werden spätestens mit Vollendung des Ausbaus zu Aufwand. Es liegt somit kein Vorauszahlungscharakter vor, der zur Bildung eines aktiven RAP notwendig ist (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 241). Es sind uE die gleichen Bilanzierungsgrundsätze wie bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (s. Anm. 964) anzuwenden, da der Konzessionsnehmer weder als zivilrechtl. noch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (s. auch Anm. 962).

► *Forderungen auf Mauteinnahmen:* Durch Abschluss eines PPP-Vertrags wird ein Dauerschuldverhältnis begründet, welches als schwebendes Geschäft grds. nicht zu bilanzieren ist (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 12; ergänzt durch BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a, BStBl. I 2013, 722, Rz. 3; FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929). Nach SYDOW sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung der Forderung auf Mauteinnahmen bereits mit der Abnahme des Bauwerks im bürgerlich-rechtl. Sinne erfüllt, da der wirtschaft-

liche Schwerpunkt des Vertrags auf dem reinen Ausbau der Strecke liege, so dass ein Dauerschuldverhältnis abzulehnen sei (vgl. SYDOW, NWB F. 2, 8187 [8190]). Da die Gewährung der Mautbeteiligung noch von zukünftig zu erbringenden Erhaltungs- und Erneuerungspflichten abhängt, reicht die Abnahme des Ausbaus allein uE nicht zur Aktivierung einer Forderung beim Konzessionsnehmer, also zur Gewinnrealisierung aus (so auch FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929 [930]). Die späteren Einnahmen aus der Beteiligung an den Mautgebühren sind als laufende Erträge zu erfassen.

► *Mautzahlungen vor Fertigstellung*: Falls Mautzahlungen bereits vor Fertigstellung der Baumaßnahme an den Konzessionsnehmer anteilig abgeführt werden, sind diese gewinnneutral als „Anzahlung“ zu passivieren, soweit ihr Anteil an der Konzessionsstrecke durch eine sachgerechte Schätzung ermittelt werden kann. Von der FinVerw. wird jedoch auch nicht beanstandet, wenn die Einnahmen bis zur Höhe der laufenden Ausgaben erfolgswirksam erfasst und lediglich die darüber hinaus gezahlten Beträge als „Anzahlung“ passiviert werden (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 18).

► *Laufende Aufwendungen des Konzessionsnehmers für Betrieb und Erhaltung der Strecke* sind als laufende BA zu behandeln.

► *Über das normale Maß hinausgehende Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen*: Für diese einmalig oder mehrmals während der Projektlaufzeit anfallenden Aufwendungen kann aufgrund eines Erfüllungsrückstands eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Auftraggebers ein Anteil enthalten ist, der bis zum entsprechenden Bilanzstichtag zu erbringende und damit wirtschaftlich verursachte Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen des Auftragnehmers abgelten soll. Bei fehlender vertraglicher Abgrenzung ist die Rückstellungshöhe zu schätzen. Ohne einen solchen Erfüllungsrückstand kommt es darauf an, ob eine Vorleistung vorliegt, die den Ausweis eines passiven RAP gebietet, zB bei einer Rückzahlungsverpflichtung bezüglich nicht verbrauchter Finanzierungsmittel des Auftraggebers für bestimmte Aufwendungen (ebenso BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722, Rz. 5 f.).

► *Rückgabeverpflichtung*: Für die Pflicht, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand zurückzugeben, hat der Konzessionsnehmer eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Abs. 1 Satz 1). Die Dotierung der Rückstellung basiert auf einer Schätzung der zu erwartenden Kosten. Grundsätzlich sind nur Aufwendungen für Maßnahmen, die über die vertragliche Erhaltungsverpflichtung hinausgehen, rückstellungsfähig. Der Rückstellungsbetrag ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d anzusammeln und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (wie hier BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 15 f.; FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929 [931 f.]). Rückstellungen für andere Sachverhalte – wie die vertraglich vereinbarte Aufrechterhaltung oder Herstellung eines Mindestzustands innerhalb des Projektzeitraums – sind aber nicht ausgeschlossen. Es ist zu prüfen, ob nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen eine Rückstellung zulässig ist. Für die bei PPP-Projekten anfallenden, über das normale Maß hinausgehenden Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die innerhalb der Projektlaufzeit anfallen können, ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist. Nach dem BMF kommt es zu einem Erfüllungsrückstand, wenn in den Zahlungen der öffentlichen Hand ein kalkulierter Anteil für die Erfüllung der Erhaltungs- und Instandhaltungsverpflichtungen des privaten Unternehmers enthalten ist, welcher solche Maßnahmen abgilt, die bis zum Bi-

lanzstichtag von dem Verpflichteten zu erfüllen sind. Ein passiver RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ist geboten, wenn kein Erfüllungsrückstand vorliegt, sondern eine Vorleistung gegeben ist. Eine Vorleistung kann zB auch in einzelnen Bestandteilen der laufenden Zahlungen des öffentlichen Auftraggebers liegen (BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a, BStBl. I 2013, 722, Rz. 3–6).

F- und V-Modell sowie Vertragsmodelle im Hochbau: Die Erläuterungen zum PPP- bzw. sog. A-Modell gelten – vorbehaltlich der konkreten Vertragsvereinbarungen – grds. sinngemäß auch für die weiteren PPP-Modelle (wie hier HORN/PETERS, BB 2005, 2421; nun auch BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722). Das F-Modell (Betreibermodell) basiert auf dem Fernstraßenbauprivatfinanzierungsgesetz. Es unterscheidet sich vom A-Modell nur dadurch, dass es um ein Ingenieurbauwerk (Brücke, Tunnel, Gebirgspass) geht und der private Auftragnehmer vom öffentlichen Auftraggeber für die Erbringung der Leistung das Recht erhält, selbst eine Maut zu erheben. Beim V-Modell (Verfügbarkeitsmodell) erfolgt für die Errichtung/Sanierung sowie den Betrieb einer Verkehrsinfrastruktur keine Nutzerfinanzierung. Der öffentliche Auftraggeber zahlt ein monatliches Leistungsentgelt, das an die Verfügbarkeit einer Straße und/oder die Qualität der Leistung geknüpft ist. Das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum des Grundstücks und der Gebäude liegt beim öffentlichen Auftraggeber. Daneben gibt es noch verschiedene Modelle im öffentlichen Hochbau, bei denen je nach vertraglicher Ausgestaltung das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum über die zu errichtende bzw. zu sanierende Immobilie beim Auftragnehmer oder beim Auftraggeber liegen können. Liegt das Eigentum beim öffentlichen Auftraggeber, kann dieser dem privaten Auftragnehmer ein umfassendes Nutzungs- und Besitzrecht an Grundstück und Gebäude (zB durch ein Nießbrauchsrecht, vgl. dazu Anm. 1060 ff., oder eine schuldrechtl. Vereinbarung in Form eines Gestattungsvertrags ohne dinglichen Rechtscharakter) einräumen.

ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)

974

Häufig schließen sich im Baugewerbe mehrere Unternehmen zur Realisation eines Großprojekts zu einer Arbeitsgemeinschaft (Arge) zusammen. Grundsätzlich tritt eine Arge in Form einer GbR auf. Liegt jedoch ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vor, so ist die Arge zwingend als oHG zu qualifizieren (vgl. OLG Dresden v. 20.11.2001 – 2 U 1928/01, DB 2003, 713). Dabei ist zwischen folgenden Ausgestaltungen zu unterscheiden:

Die sog. Außen-Arge schließt den Bauvertrag direkt mit dem Auftraggeber ab. Falls die Mitglieder gegenüber der Arge Leistungen erbringen, sind die erzielten Erlöse der Mitglieder als Umsatzerlöse und ihre jeweiligen Aufwendungen unter dem entsprechenden Aufwandsposten beim jeweiligen Mitgliedsunternehmen zu berücksichtigen. Besteht der Vertrag nur zwischen dem Auftraggeber und einem Mitgliedsunternehmen der Arge, das die verschiedenen Aufträge auf die restlichen Unternehmen verteilt, so handelt es sich um eine sog. Innen-Arge. Schließen die einzelnen Mitglieder direkt mit dem Auftraggeber Verträge über die Erledigung von Teilen des Auftrags, bestehen bezüglich der Gewinnrealisierung grds. keine Unterschiede zu Einzelbauunternehmen.

Sowohl Innen-Arge als auch Außen-Arge sind in kleine und große Argen zu unterteilen. Beschränkt sich die Aufgabe der Arge auf die Erfüllung eines einzigen Bauvorhabens (sog. kleine Arge), so findet gem. § 180 Abs. 4 AO keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte statt. Die FinVerw. leitet aus dieser Vorschrift ab, dass die Leistungen der jeweiligen Mitglieder an die Arge

stl. wie Fremdleistungen zu behandeln sind mit der Konsequenz, dass Gewinne mit der Leistungserbringung realisiert werden (BMF v. 27.1.1998 – IV B 2 - S 2241 - 5/98, BStBl. I 1998, 251; ebenso WINNEFELD in WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. L Rz. 194; wohl auch KORN, KÖSDI 1984, 5728 [5737]). Gegenüber der großen Arge, die sich zur Erfüllung mehrerer Bauaufträge zusammenschließt, ist die kleine Arge durch den früheren Besteuerungszeitpunkt benachteiligt.

975 **gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag**

Tritt ein Bauunternehmer entgeltlich in den schwebenden Bauvertrag eines anderen Bauunternehmens ein, kommt eine Realisierung aus dem Geschäft als immaterielles WG „Bauvertrag“ nur in Betracht, wenn das Entgelt nicht nur der Erstattung des Aufwands für bereits teilweise erstellte Bauwerke dient (wohl auch BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324). Der Bauvertrag ist gem. § 5 Abs. 2 beim übernehmenden Bauunternehmer in Höhe der entgoltenen Gewinnaussichten zu aktivieren.

Der abgebende Bauunternehmer hat eventuell aktivierte unfertige Leistungen auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Entgelt und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des abgebenden Bauunternehmers.

976 **hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern**

Wird ein Bauauftrag an einen Generalunternehmer vergeben und erteilt dieser verschiedene Teilaufträge in eigenem Namen an weitere Unternehmer, so spricht man von Subunternehmerverträgen. Diese begründen keine Mitunternehmerschaft (wie hier FG Düss. v. 23.9.1971 – I 3/65 G, EFG 1972, 136, rkr.). Die vom Subunternehmer erbrachten Leistungen bilanziert der Generalunternehmer unter „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“. Die erbrachten Bauleistungen können beim General- und beim Subunternehmer unter „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ oder „Unfertige Leistungen“ erfasst werden. Für die jeweilige Bilanzierung ist auf die Vertragsgestaltung zwischen Sub- und Generalunternehmer abzustellen.

977 **c) Passivierung beim Bauunternehmer**

Erhaltene Anzahlungen des Auftraggebers sind Vorleistungen, die der Bauunternehmer mit dem Nennwert als Verbindlichkeit auszuweisen hat. Aktiviert der Bauunternehmer seine Entgeltforderung, so ist die erhaltene Anzahlung nicht zu passivieren, sondern mit dem Forderungsbetrag zu saldieren (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 316; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 766 [3/2018]). Für erhaltene Anzahlungen, die aktivierten unfertigen Bauleistungen zurechenbar sind, besteht nach § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB für KapGes. ein Ausweismöglichkeit, von einer Passivierung abzusehen und diese stattdessen offen von den im Vorratsvermögen aktivierten unfertigen Bauleistungen abzusetzen. Das offene Absetzen erscheint aus Sicht der Bilanzanalyse vorzugswürdig, wenn gleichzeitig transparent zwischen Vorauszahlungen und Abschlagszahlungen unterschieden wird (wie hier KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [87 f.]).

Erst nach der Gewinnrealisierung des Auftrags kommt für Gewährleistungsansprüche der Auftraggeber die Bildung einer Individual- und/oder Pauschalrückstellung in Betracht (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237;

BFH v. 7.10.1982 – R 39/80, BStBl. II 1983, 104; BFH v. 13.11.1991 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 519; BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; Anm. 704 „Garantieleistungen“). Individualrückstellungen sind für die bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordenen einzelnen Garantiefälle zu bilden. Pauschalrückstellungen sind zu bilden, soweit aus den Erkenntnissen der Vergangenheit unternehmens- oder – begrenzt – auch branchenspezifisch mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme des Bauunternehmers gerechnet werden muss (BFH v. 30.6.1983 – IV 165/59 S, BStBl. II 1984, 263). Dabei sind die zivilrechtl. Vereinbarungen zu beachten. Für den Bilanzierenden bestehen idR deutliche Ermessensspielräume. Daher kommt es darauf an, die Rückstellungsberechnung wirtschaftlich vernünftig begründen zu können und dies zu dokumentieren (vgl. auch WIECHERS, BBK 2012, 1045 [1050]). Schadensstatistiken, nicht aber zwischen den Vertragsparteien im Voraus vereinbarte pauschale Sicherheitseinbehalte für ein bestimmtes Projekt entfalten hier eine gewisse Aussagekraft. Je nach Sparte (Hochbau, Tiefbau, Straßenbau etc.), dem darin enthaltenen spezifischen Risiko, den individuellen technischen und betriebswirtschaftlichen Verhältnissen (zB Qualitätsmanagement, Produktionsverfahren und Materialeinsatz) und den konkreten vertraglichen Vereinbarungen (zB Gewährleistungszeitraum) kann die Höhe der Rückstellung variieren. Steuerbilanziell dürfen nur die Einzelkosten und die notwendigen Gemeinkosten angesetzt werden. Ferner dürfen nur am Abschlussstichtag abgenommene und abgerechnete Bauleistungen (ggf. auch Teilleistungen; vgl. Anm. 971) in die Berechnung einbezogen werden. Besteht eine werthaltige Rückgriffsmöglichkeit gegenüber Dritten (zB bei Subunternehmer- oder Arge-Leistungen), mindern diese Gewährleistungsansprüche die Rückstellungshöhe (OFD Koblenz v. 2.8.2004, S 2137 A, juris; Anm. 704 „Garantieleistungen“).

Für die Abrechnungsverpflichtungen gem. § 14 VOB/B sind ebenfalls Rückstellungen zu bilden, wenn die Bauleistung bereits abgenommen wurde und die Kosten erst nach dem Bilanzstichtag entstehen. Hier liegt kein schwebendes Geschäft vor, da der Anspruch des Bauunternehmers auf den Werklohn bereits entstanden ist. Die Höhe der Rückstellung muss den tatsächlich zu erwartenden Kosten (Vollkosten) entsprechen (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; BFH v. 18.1.1995 – I R 44/95, BStBl. II 1995, 742).

Soweit die Rückstellungen nicht in Anspruch genommen wurden, sind sie gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759).

3. Bilanzierung beim Auftraggeber

a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber

aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen

978

Nach erfolgter Abnahme sind fertige Bauten beim Auftraggeber im AV innerhalb der Sachanlagen (§ 266 Abs. 2 A.II HGB) unter dem entsprechenden Posten zu aktivieren. Lediglich bei vorhandener Weiterveräußerungsabsicht kann eine Aktivierung im UV als „sonstiger Vermögensgegenstand“ (§ 266 Abs. 2 B.II.4. HGB) in Betracht kommen.

Die Bewertung erfolgt grds. zu AK, wobei auch ANK (zB Aufwendungen für die Baubetreuung an Dritte bei unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung der baulichen Anlage) sowie nachträgliche AK und Anschaffungspreisminderungen zu berücksichtigen sind (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den AK gehören uU

auch die Kosten für den Abbruch eines vorher auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes sowie dessen ggf. vorhandener Restbuchwert (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 6.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; BFH v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232; H 6.4 „Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“ EStH). Nicht aktivierungsfähig sind grds. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen für die Einwerbung von Kommanditeinlagen sowie Vermittlungsprovisionen für Darlehen bei einer Windkraftanlagen betreibenden GmbH & Co. KG, da diese der Finanzierung der Geschäftstätigkeit der KG dienen und keine auf § 42 AO gestützte Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 250 ff.) und damit keine Qualifizierung als (verdeckte) AHK der Windkraftanlagen rechtfertigen (aA BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706). Bei Eigenherstellung eines Bauunternehmers erfolgt die Bewertung nach den HK des § 255 Abs. 2 HGB. Eine Aktivierung darf auch vorgenommen werden, sofern noch unwesentliche Nebenleistungen (zB Abrechnungsverpflichtung nach § 14 VOB/B) ausstehen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788).

Die oben dargestellten Grundsätze gelten ebenfalls für bereits fertig gestellte, abgenommene Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

979 **bb) Aktivierung unfertiger Bauten**

Das noch nicht fertig gestellte Bauwerk kann bei Herstellung auf Grund und Boden des Bauunternehmers nicht in der Bilanz des Auftraggebers aktiviert werden, da sich das Bauwerk noch in der Verfügungsmacht des Bauunternehmers befindet und dieser somit als wirtschaftlicher Eigentümer den teiltfertigen Bau zu aktivieren hat (vgl. Anm. 964, Beispiel 2).

Handelt es sich um einen unfertigen Bau auf dem Grund und Boden des Bauherrn, hat dieser als wirtschaftlicher Eigentümer des zu erstellenden Bauwerks (vgl. Anm. 962) eine Aktivierung vorzunehmen. Der Ansatz hat im Sachanlagevermögen unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ zu erfolgen (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB). Sofern eine Abgrenzung von den Anzahlungen (Anm. 980) möglich ist, bietet es sich an, die „Anlagen im Bau“ gesondert auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1994, § 266 HGB Rz. 64 ff.).

Ein immaterielles WG „Bauvertrag“ kann der Auftraggeber selbst dann nicht aktivieren, wenn der Wert des Anspruchs auf Lieferung des Bauwerks am Bilanzstichtag aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Kostensteigerung gestiegen ist (vgl. BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324).

980 **cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen**

Geleistete Anzahlungen auf zu erstellende Bauten sind bis zur Abwicklung des schwebenden Geschäfts im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB) zu aktivieren. Ein darin enthaltener abziehbarer Vorsteuerbetrag ist über einen aktiven RAP gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 zu berücksichtigen. Dagegen ist die nicht abziehbare Vorsteuer auf geleistete Anzahlungen dem Nettobetrag der Anzahlung unter „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ hinzu zu addieren (ebenso KÖHLER, StBp. 2008, 43 [45]).

Leistet der Auftraggeber bei Bauten auf seinem eigenen Grund und Boden Anzahlungen, hat die Bilanzierung aufgrund der Eigentümerstellung des Bauherrn unter dem (gesonderten) Posten „Anlagen im Bau“ (vgl. Anm. 979) zu erfolgen. Der Ansatz erfolgt gem. § 9b Abs. 1 mit dem Nettobetrag der Anzahlung, soweit die Vorsteuer abziehbar ist, anderenfalls mit dem Bruttobetrag.

dd) Berücksichtigung von Abschreibungen

981

Der Beginn der planmäßigen Abschreibungen (§ 7) auf Bauten des Sachanlagevermögens ist der Zeitpunkt der Abnahme, da das schwebende Geschäft dann abgewickelt ist und der fertige Bau beim Auftraggeber im Sachanlagevermögen aktiviert wird (vgl. Anm. 978).

Auf unfertige Bauten darf dagegen keine reguläre Abschreibung vorgenommen werden, da noch keine (Ab-)Nutzung vorliegt. Denkbar ist jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung, insbes. wenn die vereinbarte Bauleistung, zB aufgrund der Insolvenz des Bauunternehmers, nur zT oder gar nicht erbracht wurde (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Eine Teilwertabschreibung darf auch vorgenommen werden, soweit der Wert der Bauleistung dauerhaft unter den Betrag der Teil-HK gesunken ist (wie hier KÖHLER, StBp. 2008, 43 [48 f.]).

b) Passivierung beim Auftraggeber**aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen**

982

Nach Abnahme des Werks hat der Auftraggeber eine Verbindlichkeit zu passivieren, falls der Endpreis bekannt ist.

Ist die Höhe der Rechnung nicht zuverlässig bestimmbar und die Abnahme bereits erfolgt, so ist eine Rückstellung zu passivieren. Eine Rückstellung iSd. Abs. 4a Satz 1 liegt nicht vor, da eine Rückstellung für den Erwerb einer schon aktivierten Bauleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fällt (OFD München v. 19.7.2000 – S 2000-42 St 41/42, DStR 2000, 1348). Die Höhe dieser Rückstellung entspricht grds. dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bestimmten, den AHK entsprechenden Betrag. Gleiches gilt sinngemäß für die Passivierung von Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

bb) Passivierung von unfertigen Bauten

983

Erfolgt die Herstellung des Bauwerks auf dem Grund und Boden des Auftragnehmers, kann der Auftraggeber bis zur Abnahme keine Passivierung vornehmen.

Bei unfertigen Bauten auf dem Grundstück des Auftraggebers sind für noch ausstehende Rechnungen, soweit keine Anzahlungen geleistet wurden, Rückstellungen zu bilden.

Einstweilen frei.

984–999

III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen**1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte**

1000

Dienstleistungsverträge unterliegen den Regelungen für schwebende Geschäfte (zur Ausgestaltung von Dienstleistungsverhältnissen als Dauerschuldverhältnisse vgl. zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648); es gilt die Vermutung, dass sich Leistung und Gegenleistung in jeder Phase des Geschäfts einander ausgeglichen gegenüber stehen (zB BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758, Arbeitsverhältnisse; s. Anm. 288 ff. der Kommentierung mit Stand 1/2012, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm). Steuerrechtlich darf daher grds. der Anspruch auf Erbringung der Dienstleistung nicht aktiviert bzw. die Verpflichtung

§ 5 Anm. 1000–1002 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

tung zur Zahlung des Entgelts nicht passiviert werden (vgl. auch BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009). Fehlt es aber zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt (sog. Periodenbetrachtung; zur Berücksichtigung besserer Kenntnis bis zur Bilanzaufstellung s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485) an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein (s. Anm. 1002–1007).

Begriff der Dienstleistung: „Dienstleistungen“ bezeichnen hier Leistungen, die in Form von Tätigkeiten (nicht Geld, Sachwerten oder Nutzungen) gegenüber Dritten erbracht werden. Geschuldet wird entweder allein die Tätigkeit (Dienstvertrag, s. §§ 611 ff. BGB) oder aber auch ihr Arbeitserfolg (Werkvertrag, s. §§ 631 ff. BGB), soweit dieser unkörperlicher Art ist (zB Erstellung von Plänen oder Gutachten; zu körperlichen Arbeitserfolgen s. zB Anm. 960 ff. „Baulösungen“). Die Leistungen müssen von Selbständigen iSd. § 18 oder Gewerbetreibenden iSd. § 15 erbracht werden (zur Abgrenzung von Nichtselbständigen bei Dienstverhältnissen s. § 18 Anm. 19; auch Anm. 900 ff. zur Frage der Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen).

Zivilrechtliche Grundlagen: Neben Dienst- und Werkvertrag können auch ein Geschäftsbesorgungsvertrag oder ein gemischter Vertrag Rechtsgrundlage der Dienstleistung sein, zB Architektenvertrag, Arztvertrag, Vertrag mit Baubetreibungsunternehmen oder Bauträgern (soweit auf Geschäftsbesorgungen beschränkt), Vertrag mit Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater; Vertrag mit Werbeagentur (zu weiteren Einzelheiten s. WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 611 BGB; SPRAU in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 631 BGB).

1001 Einstweilen frei.

2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten

1002 a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten

Hat der Dienstleistungsverpflichtete seine Leistung noch nicht voll erbracht und liegt auch keine selbständig abrechenbare Teilleistung (s. Anm. 1004) vor, kommt grds. nur eine Aktivierung von Aufwendungen, nicht aber des Entgeltanspruchs in Betracht (auch BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, wonach der Provisionsanspruch des HV nicht zu aktivieren ist, wenn der Geschäftsherr das vermittelte Geschäft erst nach dem Bilanzstichtag ausgeführt hat; aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Unfertige Leistungen“ [3/2018]). Danach sind Aufwendungen für „unfertige Leistungen“ als HK (des Entgeltanspruchs) zu aktivieren, wenn sie von einigem Gewicht sind und sich einem bestimmten Auftrag zuordnen lassen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239, aE; dem Wortlaut nach weitergehend BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Unfertige Leistungen“; auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Unfertige Leistungen“ [3/2018]; SCHUBERT/BERBERICH in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 64f.; FG Münster v. 21.12.2011 – 9 K 3802/08 K, G, F, Zerl, EFG 2012, 1286, Az. BFH XI R 32/16; aA FG Nds v. 12.1.2016 – 13 K 12/15, Az. BFH III R 5/16). Zur Frage der Aktivierung der zur Entstehung des Entgeltanspruchs gemachten Aufwendungen s. DÖLLERER, BB 1974, 1545.

b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraranprüche (Gewinnrealisierung)**aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall**

1003

Eine Aktivierung des Entgeltanspruchs für Dienstleistungen und damit Gewinnrealisierung ist geboten, wenn der Dienstleistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – vollumfänglich erbracht, dh. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; auch BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; zu zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen s. auch BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687 sowie Anm. 1005). Bei Werkverträgen iSd. § 631 BGB bedarf es zusätzlich der Abnahme des Werks durch den Besteller (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26, mwN; auch OFD Münster v. 27.8.1998, EStG-Kartei NW § 5 F. 1 Nr. 3000). Die Aktivierung ist grds. unabhängig von Rechnungserteilung, Abrechnungsperiode oder Fälligkeit des Anspruchs (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; auch BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.; s. aber BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594, zu Wechseldiskont; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 618, mwN). Ist die Höhe der Forderung ungewiss, muss der Stpfl. schätzen (BFH v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268). Im Fall von Unsicherheiten aufgrund von Abnahme unter Vorbehalt (§ 640 Abs. 2 BGB) oder drohendem Ausfall sind Wertberichtigungen vorzunehmen. Schadensersatz- oder Gewährleistungsansprüche sind gesondert als Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291). Zur Frage der Behandlung eines *Earn-Out* bei Unternehmenskaufverträgen s. BLÖCHLE/DUMSER, Ubg 2012, 108; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 940a (3/2018).

bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen

1004

Ist eine vor Leistungsvollendung erbrachte Teilleistung selbständig abrechenbar und gesondert vergütungsfähig, sind die insoweit gemachten Aufwendungen als gesicherter Anspruch auf einen Teil des Entgelts zu aktivieren, wenn ein vertraglicher Anspruch auf Vergütung der erhaltenen Teilleistungen besteht (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557); es darf sich nicht nur um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handeln (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; s. auch BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314: freie Berufe; BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291: Gartenarchitekt; BFH v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268: Kassenarzt; BFH v. 6.2.1964 – IV 205/60, DB 1964, 1093: Steuerberater; BFH v. 13.3.1964 – III 208/61 U, BStBl. III 1964, 297: Ingenieure; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239: Architekt; FG Berlin v. 29.4.1991 – VIII 332/89, EFG 1992, 62, rkr.: Teilleistungen beim Werkvertrag). Gegen Aktivierung nicht abgerechneter Leistungen bei Werbeagentur mit *Full-Service*-Betreuung eines Werbungstreibenden DORNBERG/WENDLER, DB 1979, 1862; vgl. auch GÜNTHER, DB 1971, 877; WEHNER, BB 1984, 1133.

Gebührenordnung oder Honorarvereinbarung: Der Entgeltanspruch für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung kann entstehen aufgrund besonderer Vereinbarung oder aufgrund Gebührenordnung (zB BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; auch BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 66). Eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung wird idR vorliegen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart worden ist und es sich nicht lediglich um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239). Die Gebühr nach Gebührenordnung ist idR erst entstanden mit Vollendung der vertragsgemäßen Dienste (vgl. PÜNDEr, BB 1961, 524; daher keine Teilaktivierung von künftigen Honorarforderungen aus noch laufenden Verhältnissen). Etwas anderes gilt aber, wenn die Gebührenordnung eine gesonderte Gebührenabrechnung vorsieht; dann gilt jede Teilleistung als eigenständiger Vertragsgegenstand (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

Pauschalhonorar: Siehe Anm. 1005 aE.

Pensionsanwartschaft als Entgelt für Dienstleistungen: Zur Frage der Aktivierung beim Berechtigten s. BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; auch BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188: keine Aktivierung von aufschiebend bedingten Anwartschaften auf Hinterbliebenenversicherung.

1005 cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen)

Sind Dienstleistungen zeitraumbezogen, so gelten Besonderheiten (vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904). Es werden zwei Fallgruppen unterschieden (s. BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687 mwN; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.):

Dauerverpflichtung: Besteht über einen längeren Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung (zB bei Miet- oder Pachtverhältnissen oder Arbeitsverträgen [Dauerschuldverhältnisse]; vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904), konkretisiert sich die zeitraumbezogene Leistung in jedem Augenblick des Vertragszeitraums, und zwar unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung. Es kommt zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung (vgl. zB BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, mwN; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687).

Mehrere Einzelleistungen: Etwas anderes gilt, wenn lediglich ein zeitlicher Rahmen für mehrere ihrem Charakter nach selbständige Einzelleistungen vorgegeben wird. Die Dauerhaftigkeit der Leistung bildet hier nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen (zB auch bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschuldverhältnissen), haftet aber nicht der Leistung selbst an; die (anteilige) Realisierung tritt bei Erfüllung jeder einzelnen vereinbarten Teilleistung ein (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BFH/NV 1999, 260) und ist entsprechend (anteilig) zu bilanzieren (vgl. auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BFH/NV 2000, 369; Leistungsspektrum eines VU; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687). Dies gilt auch für vereinbarte Pauschalhonorare, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtl. entstanden ist (BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986,

669; zu vereinbarten Pauschalhonoraren bei Dauerschuldverhältnissen auch BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648) und wenn diese nicht im Zeitpunkt des Zuflusses als Anzahlung (hierzu s. BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675) zu qualifizieren sind (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.). Zur Frage der Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Langfristige Fertigung“, mwN.

c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten

1006

Passivierung erhaltener Anzahlungen: Erhaltene Anzahlungen auf noch zu erbringende Dienstleistungen sind beim Dienstleistungsverpflichteten als Verbindlichkeiten grds. zum Nennbetrag nebst USt (brutto) zu passivieren (zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648; BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 765, mwN [3/2018]; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [82]). Mit Erbringung der selbständig abrechenbaren (Teil-)Leistung ist die erhaltene Anzahlung mit der (anteilig) zu aktivierenden Forderung zu verrechnen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Anzahlungen“, unter Hinweis auf BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; s. auch Anm. 675 „Erhaltene Anzahlungen“).

Hat der Stpfl. eine abrechenbare Teilleistung erbracht, aber bereits das gesamte Entgelt erhalten, ist der Gewinn insoweit verwirklicht, als das Entgelt auf die Teilleistung entfällt; der Rest ist erhaltene Anzahlung (BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314; BFH v. 27.6.1996 – IV B 69/95, juris).

Bildung von Rückstellungen: Hat der Dienstleistungsverpflichtete die zum Bilanzstichtag fällige Dienstleistung nicht erbracht, gleichwohl aber das fällige Entgelt erhalten, besteht ein sog. Erfüllungsrückstand. Dieser ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 295, mit Stand 1/2012, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm) zu passivieren. Die Bewertung erfolgt stl. zu Einzelkosten und angemessenen Teilen der Gemeinkosten (KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 447; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 160; im Einzelnen s. § 6 Anm. 1172 ff.). Muss der Dienstleistungsverpflichtete das Entgelt zurückzahlen, wenn er die Dienstleistung endgültig nicht erbringt, so ist die erhaltene Zahlung wie ein Vorschuss zu passivieren.

Beispiele für die Aktivierung und Passivierung aufgrund von Dienstleistungsverhältnissen s. Anm. 1485 ff. (Vertreterverhältnisse). Zu Arbeitsverhältnissen s. Anm. 900 ff.

3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber

1007

Passivierung der Entgeltverbindlichkeit erfolgt während des Dienstverhältnisses bei Erfüllungsrückstand des Auftraggebers, insbes. also, wenn der Anspruch des Dienstleistungsverpflichteten (ganz oder teilweise) entstanden, aber noch nicht erfüllt ist (s. Anm. 1003 ff.).

Aktivierung des gezahlten oder passivierten Entgelts erfolgt, soweit es Gegenleistung für die Anschaffung oder Herstellung eines WG von einem Dritten ist. Zur Aktivierung von geleisteten Anzahlungen s. Anm. 572 ff.

Einstweilen frei.

1008–1031

IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch

Schrifttum:

Monografien: WEHLMANN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, Aachen 1995; SCHNEIDER, Bilanzierung von Erbbaurechten, Hamburg 1997; SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOLZ, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, Köln 2008; VON OEFELE/WINKLER, Handbuch des Erbbaurechts, München, 5. Aufl. 2012; GÖTZ/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Berlin, 9. Aufl. 2013.

Aufsätze: ARMBRUST, Rückstellungen für Erneuerungs-, Entfernungs- und Heimfallverpflichtungen (II), DB 1979, 2096; MARTIN, Das Erbbaurecht in der Bilanz, DB 1982, 1077; LOHMEYER, Die einkommen- und gewerbesteuerliche Behandlung der Erbbauzinsen, DStZ 1983, 144; DÖLLERER, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034; D. MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, München 1984; WINKELJOHANN, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; MATHIAK, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, in DÖLLERER/KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 397; WOLLNY, Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer als Teil der Anschaffungskosten beim Erwerb eines bebauten Grundstücks, BB 1988, 1572; L. SCHMIDT, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 1990, 611; WÜLLENKEMPER, Steuerliche Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; STRACKE, Zur Behandlung der durch den Erbbauberechtigten getragenen und gezahlten Erschließungskosten beim Grundstückseigentümer, FR 1992, 461; KAUFMANN, Die Bilanzierung schwebender Geschäfte am Beispiel von Erbbaurechten, DB 1993, 290; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993, 525; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994, 650; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht von beim Erwerb von Nutzungsrechten anfallenden Nebenkosten, DStR 1999, 51; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; MILATZ/KRUCHEN, Einmalzahlung von Erbbauzinsen als Gestaltungsansatz, DStZ 2004, 635; WEBER-GRELLET, Zusätzliche Nutzungsvergütung bei entschädigungslosem Übergang des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes, StuB 2004, 596; DURST, Erbbaurecht: Zivil- und steuerrechtliche Gestaltungen, KÖSDI 2006, 15250; MARX, Zweckadäquate Bilanzierung von Erbbaurechtsvereinbarungen, FR 2006, 797; RÄTKE, Die Bilanzierung des Erbbaurechts in Handels- und Steuerbilanz, BBK, F. 12, 6961; KORN, Steuergestalterische Aspekte beim Grundstücksnießbrauch, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 309; KUBMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; SEIDLER, Aufdeckung stiller Reserven mittels erbbaurechtlicher Gestaltungen in der handelsbilanziellen Praxis, BB 2014, 171.

1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten

1032 a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte

Begriff: Unter dinglichen Rechten werden gegenüber jedermann wirkende Rechte (sog. absolute Rechte) verstanden, die ihrem Inhaber als subjektives Recht die Herrschaft über eine Sache (§§ 854 ff. BGB) oder ein sonstiges Recht (zB das Urheberrecht) gewähren.

Arten: Dingliche Rechte sind entweder unbeschränkt (Eigentum) oder beschränkt (zB Hypothek). Letztere sind Belastungen des Eigentums durch Nutzungs- oder Verwertungsrechte, die das umfassende Recht des Eigentümers ein-

schränken. Sie lassen nur einen beschränkten, nach der Art des jeweiligen Rechts ausgestalteten, rechtl. Zugriff auf die Sache zu.

Einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sein kann die Unterscheidung, ob das dingliche Recht den Betroffenen

- zu einer reinen Duldung oder Unterlassung verpflichtet (zB Erbbaurecht, dingliche Grunddienstbarkeiten [§ 1018 BGB, zB Wegerecht], Nießbrauch [§ 1030 BGB], Dauerwohnrecht und Dauernutzungsrecht iSd. § 31 WEG, allgemein dingliche Nutzungsrechte genannt – sie sind abzugrenzen von rein schuldrechtl. Nutzungsrechten, s. Anm. 1687; KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [283]) oder
- zu einer Leistung bzw. Sicherung (zB Hypothek [§ 1113 BGB], Grundschuld [§ 1191 BGB], Rentenschuld [§ 1199 BGB], Reallast [§ 1105 BGB]).

Zu dieser Unterscheidung s. auch § 6 Anm. 384–399.

Einstweilen frei.

1033

b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung

aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte

1034

Nach nunmehr stRspr. und hM zählen dingliche Rechtsverhältnisse – insbes. dingliche Nutzungsrechte – bilanzrechtl. zu den schwebenden Geschäften (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796, mwN; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; BFH v. 5.6.2014 – XI R 44/12, BStBl. II 2016, 187; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 590 [3/2018]; TONNER in B/B, § 5 Rz. 340 „Dingliche Rechte“ [11/2017]; CREZELIUS, FS Döllerer, 1988, 81 [88]; PAUS, FR 1987, 163; tendenziell aA zu Nutzungsrechten KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282).

Schwebende Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540) werden vor Beendigung des Schwebezustands grds. nicht bilanziert. Dingliche Rechtsverhältnisse sind nur dann zu aktivieren bzw. passivieren, wenn sich Leistung und Gegenleistung nicht ausgeglichen gegenüberstehen (s. Anm. 540). Aufgrund der Qualifizierung als schwebende Geschäfte fallen drohende Verluste unter das Rückstellungsverbot des Abs. 4a; s. im Einzelnen Anm. 1850 ff.

Einstweilen frei.

1035

bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte

1036

Dingliche Rechte sind grds. selbständig erwerbbar WG. Ausnahmen bilden Nießbrauch und beschränkt persönliche Dienstbarkeiten; sie sind nicht übertragbar, ihre Ausübung kann Dritten bloß überlassen werden (§§ 1059, 1092 BGB). Ist dieses Ausübungsrecht entgeltlich erworben, so ist es zu aktivieren. Zur Real-last vgl. § 1111 BGB. Zur Aktivierbarkeit von Nutzungsrechten als immaterielle WG insgesamt s. auch Anm. 1687.

Erwerb durch Bestellung des Rechts: Die AK sind zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben. Dabei ist zwischen den Aufwendungen zur unmittelbaren Entstehung des Rechts, wie zB Notarkosten, und den Gegenleistungen für die Bestellung zu unterscheiden. Erstere sind zu aktivierende AK, während letztere als vorausgezahlt Nutzungsentgelt gelten, für das ein aktiver RAP zu bilden ist (BFH v. 7.10.1960 – VI 120/60 U, BStBl. III 1960, 491; BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DStRE 2000, 397; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 590 [3/2018]); s. auch § 7 Anm. 120 f.

Erwerb eines bereits bestehenden Rechts von einem Dritten: Die AK sind voll zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben, da im Verhältnis zwischen Erwerber und Drittem kein schwebendes Geschäft vorliegt (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 589 [3/2018]; DÖLLERER, BB 1984, 2034 [2039]).

1037–1039 Einstweilen frei.

1040 cc) Passivierung dinglicher Lasten

Dingliche Lasten sind Belastungen, die den Eigentümer aufgrund dinglicher Rechte eines Dritten zu Leistungen verpflichten (zB Rentenschuld) oder den Nutzwert des Eigentums mindern (zB Erbbaurecht). Öffentlich-rechtliche Beschränkungen (zB Baulasten) können diesen wirtschaftlich vergleichbar sein. Beide sind – unabhängig von der Frage einer Entgeltlichkeit oder Befristung – grds. keine sog. negativen WG (wie zB Schulden) und daher nicht passivierbar.

Herrschende Meinung: vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, mwN; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 780 (3/2018); DÖLLERER, BB 1984, 2034; D. MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 318; MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 (402); KAUFFMANN, DB 1993, 290 (291); aA – wenn auch insoweit im Erg. gleich – unter genereller Verneinung der abstrakten Bilanzierbarkeit von dinglichen Nutzungsrechten HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 706 (11/2007); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 319; WEHLMANN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, 1995, passim.

Dingliche Lasten, die zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichten (zB Erbbaurecht, Nießbrauch): Die fehlende Passivierbarkeit folgt für diese dinglichen Lasten aus ihrer untrennbaren Verknüpfung mit dem Grundstück, kraft derer sie regelmäßig keine greifbaren Einzelbelastungen, sondern nur Bestandteile der Bewertung des belasteten WG sind. Dies gilt auch für Grunddienstbarkeiten, beschränkte persönliche Dienstbarkeiten und das dingliche Wohnrecht iSd. § 1093 BGB (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Als Element der Bewertung können sie jedoch bei entsprechender Wertminderung eine Teilwertabschreibung des belasteten Grundstücks rechtfertigen.

Dingliche Lasten, die der Sicherung einer Leistung dienen (also Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld und Reallast): Bei diesen dinglichen Lasten wird grds. ausschließlich die zugrunde liegende Geld- oder Sachleistungsschuld passiviert (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588, mwN; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472). Eine Passivierung als (dingliche) Verbindlichkeit oder Rückstellung sollte ausnahmsweise möglich sein, wenn die dingliche Last nach dem wirtschaftlichen Leistungsinhalt einem rein schuldrechtl. (wenn auch ggf. betraglich noch nicht endgültig bestimmbar) Zahlungsanspruch gleichwertig ist, sich von diesem allenfalls durch die besondere Rechtsbeständigkeit von dinglichen Rechten (Fortbestand auch bei Änderung des Eigentümers des belasteten Gegenstands) unterscheidet und die gesicherte Schuld noch nicht zu bilanzieren ist. Letzteres kann der Fall sein, wenn der Eigentümer nicht zugleich persönlicher Schuldner oder persönlich Haftender ist und – bei der Sicherung einer fremden Schuld – ein Zahlungsausfall des persönlichen Schuldners nicht zu erwarten ist, da die dingliche Sicherung dann gegenüber der gesicherten Schuld ein abgrenzbares Einzel-WG sein kann (tendenziell ähnlich BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595).

1041 Einstweilen frei.

dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last

1042

Abfindungen für die Befreiung von einer dinglichen Last stellen nachträgliche AK für das belastete WG dar. So hat der BFH (BFH v. 1.10.1975 – I R 243/73, BStBl. II 1976, 184) zutr. entschieden, dass Aufwendungen für die Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts im Jahr der Fertigstellung zu den HK des neu errichteten Gebäudes gehören, wenn sie im Veranlassungszusammenhang mit dem Abbruch eines Altgebäudes und der Errichtung eines neuen Gebäudes geleistet werden.

Für die Befreiung von einem Erbbaurecht bzw. von einem Nießbrauch s. Anm. 1052 und 1065.

Einstweilen frei.

1043–1049

2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht**a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts**

1050

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbbauRG ist das Erbbaurecht das Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstücks ein Gebäude zu haben. Es entsteht durch Bestellung, die notarieller Beurkundung und der Eintragung im Grundbuch bedarf; es kann veräußert und vererbt werden. Dadurch werden Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits sachenrechtl. getrennt.

Rechtsfolgen für den Erbbauberechtigten gemäß ErbbauRG: Der Erbbauberechtigte darf das Grundstück auf eigene Kosten bebauen, entrichtet dafür Erbbauzinsen, wird – abweichend von §§ 93, 946 BGB – Eigentümer des (bereits vorhandenen oder noch zu errichtenden) Gebäudes, verliert bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses das Eigentum am Gebäude und erhält uU bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses eine Entschädigung für das Gebäude.

Rechtsfolgen für den Erbbauverpflichteten: Der Erbbauverpflichtete stellt sein Grundstück für die Bebauung für bestimmte Zeit zur Verfügung, bleibt Eigentümer des Grundstücks, wird bei Beendigung des Erbbaurechts Eigentümer des Gebäudes und muss bei Beendigung des Erbbaurechts uU eine Entschädigung für das Gebäude zahlen.

Die Beendigung des Erbbaurechts kann auf drei Arten erfolgen:

▶ *Durch Zeitablauf* bei vertraglich vereinbarter Dauer des Erbbaurechts (§ 27 ErbbauRG); der gesetzlich vorgesehene Entschädigungsanspruch kann vertraglich ausgeschlossen werden.

▶ *Durch vertragliche Aufhebung* (§ 26 ErbbauRG), die nur bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung eine Entschädigungspflicht auslöst.

▶ *Durch Heimfall* (§ 2 Nr. 4, §§ 3–4 ErbbauRG): Bei der Bestellung des Erbbaurechts bestimmen die Vertragspartner, unter welchen Voraussetzungen das Erbbaurecht auf den Erbbauverpflichteten zu übertragen ist. Dazu gehören idR Verzug mit der Zahlung von mindestens zwei Jahresbeträgen der Erbbauzinsen (§ 9 Abs. 4 ErbbauRG) oder unterbliebene Errichtung des Bauwerks und Instandhaltung (§ 2 Nr. 1 ErbbauRG). Als Ausgleich hat der Erbbauverpflichtete eine angemessene Entschädigung zu leisten, die den realen Wert des Gebäudes abdeckt (§ 32 ErbbauRG); diese Entschädigung kann aber vertraglich ausgeschlossen werden.

1051 **b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts**

Die Grundsätze der bilanzrechtl. Behandlung des Erbbaurechts sind als unmittelbare Folge der kontroversen Diskussion um die richtige Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1687) umstritten.

Rechtsprechung: Nach der Rspr. steht das Erbbaurecht aufgrund seines Leistungsinhalts eher einem rein schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht gleich, weil es nicht nur das Recht umfasst, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, sondern auch das Recht, den Grund und Boden zu nutzen („verdinglichte Miete“). Entsprechend seiner Einordnung als schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wird das Erbbaurecht bilanziell als schwebendes Geschäft gewertet (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 [797]; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFHE 260, 202). Die Besonderheit des Erbbaurechts bestehe nur darin, die Rechtsbeziehungen zu verdinglichen, so dass diese auch zwischen den Nachfolgern im Erbbaurecht und im Grundstückseigentum gelten. Daher will die Rspr. die jeweiligen Erbbauzinsen als Ertrag bzw. Aufwand gewinnwirksam erfassen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159). Obwohl sich dies auszuschließen scheint, wird das Erbbaurecht von der Rspr. gleichzeitig als immaterielles WG behandelt. Es ist danach in Höhe der einmaligen ANK (zB Notar-, Gerichtsgebühren uÄ) zu aktivieren und über die ND abzuschreiben. Das aufgrund des Erbbaurechts errichtete Gebäude ist gem. § 266 Abs. 2 A.II. Nr. 1 HGB als Gebäude auf fremdem Grund und Boden im Sachanlagevermögen zu aktivieren.

Schrifttum: Dagegen sprechen sich Teile des Schrifttums dafür aus, das Erbbaurecht als einen vom Grundstückseigentum abgespaltenen, selbständigen materiellen Vermögensgegenstand des AV zu erfassen und mit seinen gesamten AK zu aktivieren (MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 [402]; MARX, FR 2006, 797 [803 f.]; HOFFMANN, StuW 2009, 667; KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 291). Beim Erbbauberechtigten habe danach im Regelfall der periodischen Entrichtung des Erbbauzinses eine Aktivierung des Erbbaurechts mit dem Barwert – berechnet für die gesamte Laufzeit – zu erfolgen; dem stehe ein gleich hoher Passivposten für die Summe der zukünftig zu erbringenden Erbbauzinsen gegenüber, so dass der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral abgebildet werde.

Beim Grundstückseigentümer ergebe sich durch die Erbbaurechtsbestellung eine Rechtsspaltung, aufgrund derer der bislang einheitlich bilanzierte Vermögensgegenstand Grund und Boden aufzuspalten und der Barwert des gesamten zukünftigen Erbbauzinsanspruchs dem Anschaffungskostenteil des Grundstücks gegenüberzustellen sei. Der Wert des Grund und Bodens verringere sich durch die Rechtsspaltung und ziehe eine periodische Wertaufholung mit der jährlich verringerten Restlaufzeit des Erbbaurechts nach sich, bis mit Beendigung des Erbbaurechts schließlich wieder der Ausgangswert des Grund und Bodens erreicht sei.

Stellungnahme: Das Erbbaurecht schränkt zwar als beschränkt dingliches Recht die Rechte des Grundstückseigentümers ein, bildet damit jedoch noch keinen eigenständigen Eigentumsausschnitt, der eine Aktivierung des dinglichen Rechts als materielles WG zulassen könnte. Gegen eine solche Bilanzierung spricht auch der Vergleich mit der Vermietung, die ebenfalls zu einem vorübergehenden „Verlust des Nutzungsrechts“ führt, ohne dass grds. ein aktivierungs-

fähiges WG entsteht. Die zeitliche Begrenzung des Erbbaurechts steht der Annahme eines materiellen WG entgegen. Dass das Erbbaurecht durch die Eintragung ins Grundbuch einen weitergehenden Schutz gewährt, berechtigt uE nicht zu abweichenden bilanziellen Ergebnissen. Der Erbbauberechtigte ist weiterhin auf die Duldung der Nutzung angewiesen und muss diese bei Verweigerung der Nutzung wie ein Mieter ggf. einklagen.

c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts

aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1052

Keine Aktivierung von Grund und Boden: Der Erbbauberechtigte darf den Grund und Boden des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks idR nicht aktivieren; denn er erlangt durch die Bestellung des Erbbaurechts grds. nicht das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO (vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Ausnahmsweise kann wirtschaftliches Eigentum begründet werden, so zB wenn der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt zivilrechtl. Eigentümer des Grundstücks werden soll und sowohl der entsprechende Kaufvertrag bereits abgeschlossen ist als auch der Nutzen- und Lastenwechsel schon stattgefunden hat (vgl. BFH v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820; ebenso für Leasing-Modell BFH v. 8.6.1995 – IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101).

Aktivierung des Gebäudes: Die Dauer des Erbbaurechts spielt für das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude keine Rolle (aA HOFFMANN, StuB 2009, 667). Errichtet der Erbbauberechtigte nach der Bestellung des Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück ein Gebäude, so hat er seine Aufwendungen zur Herstellung aufgrund des zivilrechtl. Eigentums am neuen Gebäude als HK des Gebäudes gem. § 255 Abs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu aktivieren (glA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 191d [7/2012]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6967]; SEIDLER, BB 2014, 171) und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln (§ 7 Abs. 4, 5) abzuschreiben.

Bei der Bestellung eines Erbbaurechts an einem bereits bebauten Grundstück geht das Eigentum am Gebäude auf den Erbbauberechtigten über (§ 12 ErbbauRG), so dass dieser das Gebäude zu aktivieren hat. Hinsichtlich der Bewertung ist zu differenzieren: Beahlt der Erbbauberechtigte für das Gebäude ausdrücklich ein gesondertes einmaliges Entgelt, ist der entsprechende Betrag als Gebäude-AK zu aktivieren (glA DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15256]). Wird für das Gebäude kein gesondertes Entgelt vereinbart, sondern lediglich ein als „Erbbauzins“ bezeichnetes Entgelt, ist die einheitliche Zahlung im Rahmen einer Schätzung in einen Anteil für die laufende Nutzung von Grund und Boden und in einen Anteil als Kaufpreis für den Übergang des Eigentums am Gebäude aufzuspalten, denn in diesem Fall ist anzunehmen, dass die Parteien eine untechnische Bezeichnung gewählt haben und im Erbbauzins ein Kaufpreisanteil enthalten ist (ebenso BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; BFH v. 18.3.2009 – I R 9/08, BStBl. II 2010, 560; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 191 [7/2012]). Das gilt uE sowohl bei einer Einmalzahlung des Erbbauzinses als auch bei laufenden Zahlungen. Die Leistungen für die Nutzung von Grund und Boden stellen beim Erbbauberechtigten BA dar. Zugleich hat er bei laufender Entgeltzahlung die (kapitalisierte) Kaufpreisverbindlichkeit zu passivieren und infolge der laufenden Entgeltzahlung rätierlich aufzulösen. Gleichzeitig sind in Höhe des (kapitalisierten) Kaufpreises AK für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu aktivieren.

Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten: Das Bilanzierungsverbot reicht nach Grund und Umfang nicht weiter als die für die Dauer des Schwebestands vermutete „Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung“ (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; zust. WOLLNY, BB 1988, 1572 [1574]; MOXTER, DStR 1999, 51 [53]). Die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit des Erbbaurechts als immaterielles WG konkretisiert sich, sobald außerhalb des Dauernutzungsverhältnisses ein Aufwand in Form von ANK entsteht. Zu diesen zählen Grunderwerbsteuer, eine vom Erwerber zur Erlangung des Erbbaurechts zu leistende Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren sowie Vermessungskosten. Diese Zahlungen stellen kein vorweggenommenes oder zusätzliches Nutzungsentgelt dar, weil sie rechtl. und wirtschaftlich auf einer Rechtsgrundlage beruhen, die nicht vom Leistungsaustausch erfasst wird.

BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62, BStBl. III 1964, 187; BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; aA MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754: Behandlung als sofort abziehbare BA.

Erbbauzinsen: Die bilanzrechtl. Einordnung des Erbbaurechts als schwebendes Geschäft durch die Rspr. führt dazu, dass keine Aktivierung der Erbbauzinsverpflichtung erfolgen darf (vgl. BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796). Die Entrichtung der Erbbauzinsen führt zu laufenden BA (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Werden die Erbbauzinsen als Einmalbetrag vorausgezahlt, sind sie als RAP zu aktivieren, soweit die Laufzeit des Erbbaurechts zumindest bestimmbar oder objektivierbar (s. Anm. 1062, 1580) ist. Erbbauzinsen stellen hingegen grds. keine AK des Grund und Bodens bzw. eines vorhandenen Gebäudes iSd. § 255 Abs. 1 HGB dar. Dies gilt sowohl für laufende Zahlungen als auch für eine in einem Einmalbetrag geleistete Zahlung, es sei denn, der vereinbarte „Erbbauzins“ enthält einen Kaufpreisanteil für ein bereits vorhandenes Gebäude (s.o. Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“).

BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFH/NV 2018, 560; SEIDLER, BB 2014, 171; MILATZ/KRUCHEN, DStZ 2004, 635 (639); MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 (405 f.); GROH, BB 1982, 133 (139); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rz. 761 (3/1998); FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 191 f. (7/2012); aA BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 - S 2253 - 99/96, BStBl. I 1996, 1440: Aktivierung als AK für das Erbbaurecht; so auch STAPPERFEND, FR 1993, 525; MARTIN, DB 1982, 1077.

Im Anwendungsbereich des § 11, also nicht bei BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 6), gilt hinsichtlich Vorauszahlungen und Einmalzahlungen § 11 Abs. 2 Satz 3, der zwingend die gleichmäßige Verteilung auf den Zeitraum vorschreibt, für den die Vorauszahlung geleistet wird (s. § 11 Anm. 124). Zur Anwendung von BFH (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159) auf gleich gelagerte Steuerfälle s. auch BayLfSt. v. 12.8.2011 – S 2253.1.1 - 1/4 St32, ESt-Kartei BY § 21 EStG Karte 7.2; s. zur zeitlichen Anwendbarkeit des § 11 Abs. 2 Satz 3 auch die Vorlagebeschlüsse des BFH zum BVerfG VFH v. 7.12.2010 – IX R 48/07, BStBl. II 2011, 345; BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346.

Erschließungskosten: Die bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten ist umstritten.

► *Nach ständiger Rechtsprechung* und Teilen des Schrifttums führt die vertragliche Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten als zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks zu einer Vermehrung des BV des Grundstückseigentümers. Der Erbbauberechtigte soll danach für die Er-

schließungskosten einen aktiven RAP bilden und anschließend über die Laufzeit des Erbbaurechts linear auflösen müssen (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; OFD Düss. v. 10.11.1992 – S 2133 A - St 11 H, juris; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 191c [7/2012]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 326 [4/2012]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6966 f.]; LOHMEYER, DSStZ 1983, 144 [145]). Dies gilt für vom Erbbauberechtigten geleistete Ergänzungsbeiträge, also Beiträge für die Ersetzung oder Modernisierung bereits vorhandener Erschließungsanlagen, nach BFH (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109) entsprechend.

Anders BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DSStRE 2000, 397: Erschließungskosten ausnahmsweise dann AK für das Erbbaurecht, wenn sie das einzige Entgelt für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen (zweifelhaft, s.u.).

► *Schrifttum:* Nach aA sollen die vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten AK für das Erbbaurecht sein, da sie einmalig anfielen und Voraussetzung für eine sinnvolle Bebauung seien. Es sei kein Bezug zur Dauer des Erbbaurechts ersichtlich. Die Erschließungskosten dienten in erster Linie dazu, das betreffende Grundstück baureif zu machen, weshalb der Erbbauberechtigte diese regelmäßig im eigenen Interesse trage. Auch nähme ausschließlich der Erbbauberechtigte die Erschließungsanlagen in Anspruch.

SPINDLER, DB 1994, 650 (652); HERRMANN, StW 1992, 179 (183 f.); MATHIAK, DSStR 1992, 449 (452); differenzierend STRACKE, FR 1992, 461 (466) – Zurechnung der Erschließungskosten während der Laufzeit zum Erbbauberechtigten und nach Beendigung zum Erbbauperpflichteten.

► *Stellungnahme:* Der Erbbauberechtigte ist zwar der Erste, der die Erschließungsanlagen faktisch nutzt. Aber sie kommen letztlich dem Erbbauperpflichteten nach Beendigung des Erbbaurechts zugute, weil sie die Verwertbarkeit des Grundstücks verbessern. Denn Beiträge zur Errichtung erstmaliger Erschließungsanlagen dienen der allgemeinen Erweiterung der Nutzbarkeit des Grund und Bodens – insbes. der Erlangung der Baureife – und bewirken damit letztlich eine bleibende Werterhöhung des Grund und Bodens. An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts durch § 134 Abs. 1 Satz 2 BauGB, nach dem der Erbbauberechtigte Beitragsverpflichteter für die Erschließungsbeiträge ist. Diese Regelung bestimmt lediglich die öffentlich-rechtl. Beziehungen zwischen dem Erbbauberechtigten und der Gemeinde als Beitragsgläubiger. Entgegen der Ansicht des IX. Senats des BFH sind uE Erschließungskosten auch dann nicht AK des Erbbaurechts, wenn diese laut Vertragsinhalt die einzige Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen. Gerade der Verzicht auf die Entrichtung eines Erbbauzinses spricht dafür, die Erschließungskosten als Nutzungsentgelt und damit als Gegenleistung für die Duldung zu qualifizieren. Die Erschließungskosten sind folglich auch in diesem Fall in einen aktiven RAP einzustellen und über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen.

Erwerb des Erbbaurechts von einem Dritten: Erwirbt der Erbbauberechtigte von einem Dritten ein bereits bestehendes Erbbaurecht, so muss er sämtliche AK einschließlich ANK aktivieren und über die Restlaufzeit linear abschreiben (BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; BFH v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934; BFH v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6965 f.]). Diese AK bestehen idR im Wesentlichen aus dem gezahlten Kaufpreis, aus der Grunderwerbsteuer sowie notariellen, behördlichen und gerichtlichen Gebühren (s. auch MILATZ/KRUCHEN, DSStZ 2004, 635 [640]). Zu den AK gehört aber auch die Übernahme der vom Rechts-

§ 5 Anm. 1052–1054 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

vorgänger bereits geleisteten Erschließungskosten (BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; BFH v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934). Die zu entrichtenden Erbbauzinsen gehören grds. (zu einer Ausnahme s. Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“) nicht zu den AK, da diese nicht geleistet werden, um das Erbbaurecht oder ein bereits errichtetes Gebäude zu erwerben (ebenso BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFH/NV 2018, 560).

Erwerb des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten: Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, so geht das Erbbaurecht nicht automatisch unter, sondern wird nur auf seinen Antrag aus dem Grundbuch gelöscht. Der neue Eigentümer und vormalige Erbbauberechtigte muss den Grund und Boden aktivieren. Soweit er Erschließungskosten getragen hat, sind diese als vorgezogene AK zu aktivieren (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 191c [7/2012]). Der Restwert des für die Erschließungskosten gebildeten aktiven RAP wird daher aufgelöst und betragsmäßig dem Grund und Boden hinzugerechnet. Das Gebäude wird vom Posten „Bauten auf fremden Grundstücken“ oÄ umgebucht auf den „Bebaute Grundstücke“ oÄ genannten Bilanzposten.

Nach PAUS (FR 1987, 163 [166]) ist der Restwert des aktiven RAP über das Aufwandskonto auszubuchen, weil das geltende Recht keine Umdeutung in AK ermöglichte. Zuzustimmen ist uE dem BFH. Da der vormalige Erbbauberechtigte die Erschließungskosten zu tragen hatte (s.o. „Erschließungskosten“), wären die Erschließungskosten AK des Grund und Bodens geworden, wenn anstelle der Bestellung des Erbbaurechts sogleich eine Veräußerung des Grund und Bodens stattgefunden hätte. Durch den „Umweg“ über das Erbbaurechtsverhältnis kann sich die grundsätzliche bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten nicht ändern.

1053 Einstweilen frei.

1054 **bb) Behandlung beim Erbbauperpflichteten**

Erbbauzinsen sind BE des Erbbauperpflichteten, soweit sich das Erbbaugrundstück im BV befindet (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Für Einmalzahlungen und vorausgezählte Erbbauzinsen ist ein passiver RAP zu bilden und entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechts linear als Ertrag aufzulösen (DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]).

Grund und Boden: Der Erbbauperpflichtete bleibt idR wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens und hat diesen unverändert in seiner Bilanz auszuweisen. Die Belastung des Grundstücks mit dem Erbbaurecht führt nicht zur Entnahme aus dem BV (BFH v. 1.3.1994 – VII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 mwN; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665).

Ausnahmsweise wird das Grundstück gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen, wenn das Erbbaurecht unentgeltlich bestellt wird (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Rheinland v. 8.9.2011 – S 2177 - 2011/0004 - St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]). Im Hinblick auf die Ertraglosigkeit fehlt die Eignung des Erbbaurechts, den Betrieb zu fördern. Nach BFH (BFH v. 26.2.1970 – I R 42/68, BStBl. II 1970, 419) gilt ein Grundstück durch die Bestellung eines Erbbaurechts nur solange als nicht entnommen, als keine Entnahmehandlung vorliegt, insbes. eine weitere betriebliche Nutzung in der Vereinnahmung des Erbbauzinses gewährleistet ist. Bei einem teilentgeltlich bestellten Erbbaurecht kann das Grundstück jedenfalls bis zur Unterschreitung der für den Regelfall auch von der Fin-

Verw. anerkannten (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR) 10 %-Grenze des ortsüblichen Vollentgelts im gewillkürten BV verbleiben (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Rheinland v. 8.9.2011 – S 2177 - 2011/0004 - St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; aA [Grenze der Teilentgeltlichkeit bei 50 %] DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]; ebenso noch OFD Düss. v. 17.3.1995 – S 2134 A - St 11H, Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer 1995, 218). Die auf die anteilige private Nutzung des Grundstücks entfallenden Kosten mindern als mit den Selbstkosten zu bewertende Entnahme den Gewinn nicht.

Die durch Zahlung der Erschließungskosten bedingte Wertsteigerung des Grund und Bodens ist in der Bilanz des Grundstückseigentümers als Vermögenszugang beim Grund und Boden zu aktivieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632). Als Ausgleich für seine eigentliche Beitragszahlungspflicht (s. Anm. 1052 „Erschließungskosten“) hat der Grundstückseigentümer einen passiven RAP zu bilden und diesen linear während der Laufzeit des Erbbaurechts aufzulösen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569).

Bestellung des Erbbaurechts an einem bebauten Grundstück führt zu einer Veräußerung des Gebäudes durch den Erbbauverpflichteten. Das Veräußerungsentgelt besteht aus dem – kapitalisierten – Erbbauzins, soweit er auf das Gebäude entfällt (s. zur Aufteilung Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“), und wirkt sich ggf. im Jahr der Veräußerung gewinnerhöhend aus. In dieser Höhe ist eine jedes Jahr neu zu bewertende Forderung zu aktivieren und mit den jährlichen Erbbauzinsen zu verrechnen (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183).

Erwerb eines mit einem Erbbaurecht bereits belasteten Grundstücks: Dadurch können für den neuen Grundstückseigentümer (nachträgliche) AK entstehen, wenn sich dieser von der Erbbaurechtsbelastung freikauf und dadurch die vollständige rechtl. und wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält (BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410).

Tritt der Erwerber nicht in den Erbbaurechtsvertrag ein und wird er auch nicht an den vom Erbbauberechtigten im Voraus geleisteten Erbbauzinsen beteiligt, so aktiviert der Erwerber nur den belasteten Grund und Boden in Höhe des Kaufpreises und der ANK (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Der Veräußerer hat den Grund und Boden auszubuchen. Der aufgrund der Vorauszahlung des Erbbauzins gebildete RAP ist bis zur Veräußerung weiterhin zeitanteilig aufzulösen und bleibt im Übrigen unberührt.

d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses

aa) Behandlung beim Erbbauverpflichteten

1055

Dem Grundstückseigentümer fließt mit Beendigung des Erbbaurechts der Wertzuwachs zu; er hat das Bauwerk grds. mit dem gemeinen Wert zu aktivieren (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; OFD Düss. v. 10.11.1992, juris).

Entschädigung: Ist der Grundstückseigentümer verpflichtet, eine Entschädigung an den Erbbauberechtigten zu zahlen, so hat er bei Beendigung des Erbbaurechts eine entsprechende Verpflichtung zu passivieren und in gleicher Höhe die AK des Gebäudes zu aktivieren. Auf die AK kann er AfA nach § 7 Abs. 4, 5

vornehmen (so auch DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15255]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6970]).

Wendet der Erbbauperpflichtete gegenüber dem Erbbauberechtigten eine Ablösesumme auf, um das Erbbaurecht aufzuheben und auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, so gehört neben den Kosten für den Abriss des zuvor vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes auch die Ablösesumme zu den HK des neuen Gebäudes (BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461).

Wird das Erbbaurecht vor der Bebauung durch den Erbbauberechtigten gegen Entschädigung durch den Erbbauperpflichteten aufgehoben, handelt es sich uE um (nachträgliche) AK für den Grund und Boden.

Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes: Der Erbbauperpflichtete kann während des Bestehens des Erbbaurechts mangels rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums das Gebäude (noch) nicht aktivieren. Im Übrigen ist zu differenzieren:

► *Folgt die Entschädigungslosigkeit aus dem Gesetz,* kann ein Nutzungsentgelt nicht angenommen werden. Für den Grundstückseigentümer ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Es erfolgt dann ein unentgeltlicher Erwerb des Gebäudes, der zur Aktivierung des Gebäudes mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 4) und zu AfA nach § 7 Abs. 4, 5 führt.

► *Ist die Entschädigung vertraglich ausgeschlossen,* gelten die folgenden Grundsätze:

▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle der Beendigung durch Zeitablauf* (§ 27 ErbbauRG) führt der Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauRG vorgesehene Entschädigung zu einem (nachträglichen) Nutzungsentgelt, das periodengerecht zu verteilen ist (BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; LOHMEYER, DSz 1983, 144 [145]). Der BFH hat sich allerdings nicht dazu geäußert, wie diese Vorgabe umzusetzen ist. Viel spricht dafür, dass der Erbbauperpflichtete nach der Erbbaurechtsbestellung erfolgsneutral seinen (künftig) fälligen Übertragungsanspruch als Forderung und gleichzeitig einen passiven RAP in entsprechender Höhe zu bilden hat (ebenso WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]). Die Höhe beider Posten sollte sich uE nach dem auf den Bewertungsstichtag abgezinsten gemeinen Wert des Gebäudes richten, den dieses voraussichtlich bei Beendigung des Erbbaurechts haben wird (ähnlich RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6970 f.]; s. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; ggf. aA WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]), wengleich eine realistische Schätzung gerade angesichts der regelmäßig langen Laufzeit des Erbbaurechts nur schwer möglich ist. Über die Jahre erfolgt dann eine erfolgswirksame lineare Auflösung nur des RAP entsprechend der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts. Am Ende der Laufzeit besteht der RAP folglich nicht mehr; der Übertragungsanspruch wird ausgebucht und das Gebäude mit seinem gemeinen Wert zum Übertragungszeitpunkt eingebucht. Wird das Gebäude vor Beendigung des Erbbaurechts zerstört, erfolgt eine erfolgsneutrale Ausbuchung des verbliebenen RAP und des Übertragungsanspruchs.

▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle des Heimfalls* (§ 2 Nr. 4, § 3 ErbbauRG) gelten entsprechende Grundsätze (s. auch BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Da die Heimfallgründe (zB Verzug) individuell zu vereinbaren sind, ihr Eintritt ungewiss ist und die Vertragsparteien regelmäßig nicht von ihrem Eintreten ausgehen, kann für die periodengerechte Verteilung keine kürzere als die vereinbarte Laufzeit zugrunde gelegt werden; der

mögliche Heimfall hat also bis zu seinem Eintritt keine bilanziellen Auswirkungen. Tritt der Heimfall ein, wird der (aufgrund gleichzeitig vereinbarter Entschädigungslosigkeit bei Zeitablauf) aktivierte Übertragungsanspruch und der verbliebene passive RAP ausgebucht und das Gebäude zu seinem gemeinen Wert eingebucht. Ist für den Fall der Beendigung durch Zeitablauf eine Entschädigung vereinbart, wird das Gebäude bei entschädigungslosem Heimfall erfolgswirksam mit seinem gemeinen Wert aktiviert, da der Verzicht auf Entschädigung eine wirtschaftliche Gegenleistung für die Nutzung ist.

bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1056

Der Erbbauberechtigte muss das bislang bilanzierte Gebäude ausbuchen. Die Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf, Aufhebung oder Heimfall führt zum Eigentumsübergang des Gebäudes auf den Grundstückseigentümer.

Entschädigung: Soweit der Erbbauberechtigte gegenüber dem Erbbaupflichteten einen Entschädigungsanspruch für den Verlust des Gebäudeeigentums hat, ist dieser als Forderung gewinnerhöhend zu aktivieren.

Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes: Grundsätzlich entfällt der Entschädigungsanspruch gem. § 26 ErbbauRG bei Aufhebung des Erbbaurechts sowie bei vertraglichem Ausschluss auch bei Zeitablauf und Heimfall. Bilanziell ist zu differenzieren:

▶ *Entschädigungsloser Übergang kraft Gesetzes:* Hier ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Dann ist ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert des Gebäudes erfolgswirksam auszubuchen.

▶ *Im Fall des vertraglichen Ausschlusses* des Entschädigungsanspruchs sind die Fälle der Beendigung des Erbbaurechts durch Heimfall bzw. Zeitablauf gleich zu behandeln, da die künftige Heimfallverpflichtung regelmäßig von Umständen abhängig ist, deren Eintritt im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht absehbar ist. Insoweit kann bis zu ihrem tatsächlichen Eintritt bilanzrechtl. nicht die (mögliche) Heimfallverpflichtung, sondern nur die Beendigung durch Zeitablauf berücksichtigt werden.

▶ *Periodengerechte Verteilung:* Der entschädigungslose Übergang des Gebäudes auf den Erbbaupflichteten stellt wirtschaftlich betrachtet eine (weitere) Gegenleistung des Erbbauberechtigten für die vorangegangene Nutzung dar. Dieses „Nutzungsentgelt“ bei Beendigung des Erbbaurechts ist nach Auffassung des BFH ab Errichtung des Gebäudes periodengerecht auf die gesamte (uE nicht nur die verbleibende) Laufzeit des Erbbaurechts zu verteilen (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; ebenso WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]; DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15255]). Im Fall der Vereinbarung einer ungemessenen niedrigen Entschädigung gelten die Grundsätze zum entschädigungslosen Übergang sinngemäß.

Zur praktischen Umsetzung dieser periodengerechten Verteilung schweigt der BFH allerdings; diese ist entsprechend umstritten. Teilweise wird eine nach der gewählten AfA-Methode (§ 7 Abs. 4 Satz 1 oder 2) differenzierende Lösung vertreten. Wird die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 nach der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts als voraussichtlich tatsächlicher ND bemessen, schlage sich der Aufwand bereits vollständig in der AfA des Gebäudes nieder. Im Fall der typisierenden, niedrigeren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 sei in Höhe des am Ende der Erbbaurechtslaufzeit voraussichtlich verbleibenden Restbuchwerts des Gebäudes eine Ansammlungsrückstellung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d) zu bilden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1072 [3/2018]; tendenziell ebenso, jedoch gleich-

zeitig die Aktivierung eines Heimfallanspruchs erwägend KEMPERMANN, HFR 2004, 439). Andere wollen die Verpflichtung zur entschädigungslosen Übertragung des Gebäudes ausschließlich über die AfA – ohne Bildung einer Rückstellung – in der Bilanz darstellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Heimfallverpflichtung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Heimfall“; CREZELIUS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5 Rz. 164 „Heimfallverpflichtung“; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 [8/2013] „Heimfallverpflichtung“; ARMBRUST, DB 1979, 2096 [2100] – Letzterer nur bei Erneuerungsverpflichtungen für Rückstellungsbildung). RÄTKE (BBK, F. 12, 6961 [6969]) will die auch seines Erachtens ab Errichtung des Gebäudes zu bildende Rückstellung durch einen aktiven RAP neutralisieren. Der RAP wäre dann erfolgswirksam über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen. Bei Beendigung des Erbbaurechts wären die Rückstellung und ein etwaiger Restbuchwert des Gebäudes gegeneinander auszubuchen; die Differenz beider Werte wäre gewinnwirksam.

► *Stellungnahme:* Eine Rückstellung ist jedenfalls insoweit zulässig, wie durch den entschädigungslosen Übergang des Gebäudes zusätzliche Kosten entstehen, die der Erbbauberechtigte zu tragen hat. Dagegen kommt eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen gemeinen Werts des Gebäudes am Ende der Laufzeit selbst als Ansammlungsrückstellung nicht in Betracht, da es in dieser Höhe nicht zu einem für eine Verbindlichkeitsrückstellung erforderlichen künftigen Aufwand kommt. Zudem wird die Ansicht von RÄTKE im Regelfall zumindest teilweise zu einer doppelten Berücksichtigung des Aufwands führen (über AfA und ratierliche Auflösung des aktiven RAP). Damit scheidet uE eine Ansammlungsrückstellung aber nicht insgesamt aus, sondern nur, wenn es voraussichtlich zu keinem Verpflichtungsüberhang kommt. Gegen die alleinige Berücksichtigung des „Nutzungsentgelts“ über die AfA spricht, dass diese am Ende der Laufzeit nicht der Höhe des gemeinen Werts des Gebäudes entsprechen muss und dann entsprechend eine andere Höhe des „Nutzungsentgelts“ beim Erbbauberechtigten berücksichtigt würde als beim Erbbaupflichteten.

Übersteigt der voraussichtliche gemeine Wert des Gebäudes am Laufzeitende die bis dahin voraussichtlich geltend gemachte AfA (eine Voraussetzung, die nur selten erfüllt sein dürfte), so ist uE in Höhe der Differenz eine Ansammlungsrückstellung zulässig. Sie ist zeitanteilig in gleichen, die Laufzeit des Erbbaurechts widerspiegelnden Raten aufzubauen. Dabei sind Umstände, die den voraussichtlichen gemeinen Wert am Laufzeitende ändern, am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

1057–1059 Einstweilen frei.

3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch

1060 a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs

Eine Legaldefinition des Nießbrauchs findet sich in § 1030 Abs. 1 BGB:

„Eine Sache kann in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch).“

Der Nießbrauch kann damit an allen Sachen, also zB an beweglichen Sachen, Tieren (§ 90a BGB) und Grundstücken, eingeräumt werden. Während der Laufzeit des Nießbrauchs ist der Eigentümer verpflichtet, die Nutzung durch den Nießbraucher zu dulden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332).

Gemäß § 1068 Abs. 2 BGB finden auf den Nießbrauch an Rechten die Vorschriften über den Nießbrauch an Sachen entsprechende Anwendung. An Rechten, die nicht übertragbar sind, kann allerdings kein Nießbrauch bestellt werden (§ 1069 Abs. 2 BGB).

Die folgenden Ausführungen zur Bilanzierung beschränken sich auf das Nießbrauchsrecht an einem Grundstück als wesentlichste Form.

Zu den einzelnen Arten des Nießbrauchs s. § 2 Anm. 201 und § 5 Anm. 522.

Einstweilen frei.

1061

b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)

aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb

1062

Entgeltlich bestellter Nießbrauch: Der Nießbrauch ist nur, wenn er entgeltlich bestellt ist, ein immaterielles WG und zugleich ein schwebendes Geschäft (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

► *Aktivierung des Grundstücks und bestehender Gebäude:* Der Nießbraucher kann ein von ihm im Rahmen seines Unternehmens durch den Nießbrauch genutztes Grundstück sowie bestehende Gebäude nicht als BV aktivieren, da er grds. nicht wirtschaftlicher Eigentümer wird (s. auch Anm. 522, 1065). Zu aktivieren hat er jedoch ggf. das immaterielle WG „Nießbrauchsrecht“. Als AK hat er dabei den Wert der Aufwendungen anzusetzen, die er für das Nutzungsrecht aufwenden musste, soweit diese außerhalb des schwebenden Geschäfts stehen, also ANK sind; s. Anm. 1052 zur Aktivierung von ANK des Erbbaurechts (vgl. auch MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 [408]; MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 317; SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOLZ, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2008, Kap. 7, Rz. 24 ff.; krit. L. SCHMIDT, DStR 1990, 611 [615]; aA BABEL, BB 1997, 2261 [2267 f.]; für die vollständige Aktivierung aller AK WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]). Das WG Nießbrauchsrecht ist linear über die (voraussichtliche) ND abzuschreiben, soweit die ND begrenzt ist (s. „Nießbrauchsentgelt als Betriebsausgabe“), im Übrigen kommt nur eine Teilwertabschreibung in Betracht.

► *Aktivierung eines selbst errichteten Gebäudes:* Errichtet der Nießbraucher auf dem Grundstück ein Gebäude, gelten die allgemeinen ertragstl. Grundsätze zu Bauten auf fremden Grundstücken (s. Anm. 519). Das Gebäude ist zivilrechtl. grds. ein Scheinbestandteil iSv. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB, wenn der Grundstückseigentümer die Bebauung gestattet hat. Bilanzrechtlich hat das zur Folge, dass der Nießbraucher das Gebäude in seiner Bilanz zu aktivieren hat (wie hier CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12875]; allgemein Anm. 519 „Scheinbestandteile“).

► *Nießbrauchsentgelt als Betriebsausgabe:* Das vom Nießbraucher an den Grundstückseigentümer als Gegenleistung für den Nießbrauch entrichtete Entgelt stellt eine BA dar, unabhängig davon, ob es in einer Einmalzahlung oder in laufenden Beträgen geleistet wird. Ein in einem Einmalbetrag gezahltes Nutzungsentgelt ist beim Nießbraucher aktiv abzugrenzen, soweit der Nießbrauch für einen rechnerisch bestimmten Zeitraum bestellt wurde (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 26). Sofern das Nießbrauchsrecht auf die Lebenszeit des Berechtigten bestellt ist, sind die Erwerbsaufwendungen des Nießbrauchsberechtigten auf die mutmaßliche Lebenszeit (Schätzung erforderlich, zB anhand der Sterbetafel des Statistischen Bundesamts, der versicherungsmathematisch berechneten Lebenserwartung oder der vom BMF nach

§ 5 Anm. 1062–1065 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

§ 14 Abs. 1 Satz 2 BewG festgelegten Werte, vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 7 - S 3104/09/10001, BStBl. I 2017, 1526 iVm. BMF v. 4.11.2016 – IV C 7 - S 3104/09/10001, BStBl. I 2016, 1166) des Berechtigten zu verteilen (so auch SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOlz, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2018, Kap. 7, Rz. 7.99). Wird die Einmalzahlung dagegen für einen immerwährenden Nießbrauch geleistet, ist keine Rechnungsabgrenzung möglich (glA MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 [409]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 331 [4/2012]; TONNER in B/B, § 5 Rz. 340 „Nießbrauch“ [11/2017]). Es entstehen AK für das Nießbrauchsrecht.

Teilentgeltliche Bestellung: Hier gelten die oa. Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde. Vom Nießbraucher getragene Grundstücksaufwendungen können ebenso nur entsprechend dem Verhältnis des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs angesetzt werden (glA BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 12, 311; WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]).

Ein vorbehaltener Nießbrauch ist nach stRspr. keine Gegenleistung des Erwerbers des belasteten Gegenstands (s. Anm. 1063).

1063 bb) Unentgeltliche Bestellung

Die Qualifizierung des Nießbrauchs als immaterielles WG hat zur Folge, dass der unentgeltliche Erwerb des Nießbrauchs gem. Abs. 2 nicht aktiviert werden darf. Als unentgeltlicher Erwerb gilt auch der Verkauf unter Vorbehaltsnießbrauch, da der Nießbrauch in diesen Fällen nach der Rspr. nur ein wertbildender Faktor der Sache ist; nur letztere ist (beim Nießbrauchsverpflichteten) zu aktivieren.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; BFH v. 7.12.1982 – VIII R 153/81, BStBl. II 1983, 627; BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 771; BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 7.6.1994 – IX R 33-34/92, BStBl. II 1994, 927; BFH v. 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015, 224; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 39, 40.

Soll ein Grundstück aus dem PV des Nießbrauchsbestellers durch einen unentgeltlich bestellten Nießbrauch vom Nießbraucher betrieblich genutzt werden, so muss dieser das Nutzungsrecht als abschreibbares WG in sein BV einlegen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 20.11.1980 – VIII R 117/79, BStBl. II 1982, 68; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [229 f.]).

1064 Einstweilen frei.

c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)

1065 aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung

Grundsätzlich sind Nießbrauchslasten aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem schwebenden Geschäft nicht passivierbar (s. Anm. 1062).

Grundstück: Das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück ist nach wie vor in der Bilanz des zivilrechtl. Eigentümers auszuweisen, da er grds. (s. zu Ausnahmen BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263; KORN, FS Spiegelberger, 2009, 309 [311 f.]; Anm. 522) auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt. Die Bestellung eines entgeltlichen Nießbrauchs an einem zum BV gehörenden

Grundstück führt – vorbehaltlich einer Entnahmeerklärung – auch nicht zur Entnahme, weil das Grundstück dem Unternehmen nach wie vor Nutzen stiftet (s. auch WÜLLENKEMPER, FR 1991, 101 [102 ff.]; WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]). Überlässt im Rahmen eines Zuwendungsnießbrauchs der Nießbraucher dem Nießbrauchsbesteller das belastete Grundstück mietweise zur Nutzung (quasi zurück), führt auch dies nicht zu einer Entnahme des Grundstücks (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850). Die Mietzahlungen des Nießbrauchsbestellers stellen BA dar (glA CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12876]). Bei entsprechender Wertminderung durch die Nießbrauchsbelastung ist eine Teilwertabschreibung möglich (s. Anm. 1040).

Nießbrauchsentgelt: Das vom Nießbraucher gezahlte Entgelt ist beim Nießbrauchsbesteller als BE zu erfassen. Empfängt der Nießbrauchsbesteller das Entgelt in laufenden Beträgen, sind diese Zahlungen als Ertrag zu buchen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 331 [4/2012]; TÖNNER in B/B, § 5 Rz. 340 „Nießbrauch“ [11/2017]). Bei Einmalzahlung ist ein passiver RAP zu bilden, der entsprechend der Laufzeit des Nießbrauchs ertragswirksam aufzulösen ist.

Bei einer teilentgeltlichen Bestellung gelten diese Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde (wie hier BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 31). Beträgt das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung maximal 10 % des üblichen Entgelts, liegt insgesamt eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung (s. hierzu Anm. 1066) vor.

bb) Unentgeltliche Bestellung

1066

Bei unentgeltlicher Bestellung erfolgt eine mit dem Teilwert (ohne Abzug des Nutzungsrechts) zu bewertende Entnahme, weil das Betriebsgrundstück für die Dauer des Nießbrauchs nicht mehr oder nur noch unerheblich für die betriebliche Nutzung zur Verfügung steht. Es hat seinen wirtschaftlichen Wert für den Betrieb und damit seine Aktivierungsfähigkeit verloren. Das gilt selbst dann, wenn der Betrieb das nießbrauchsbelastete Grundstück weiterhin, zB aufgrund eines mit dem Nießbraucher abgeschlossenen Miet- oder Pachtvertrags, nutzt (so auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]).

d) Ablösung des Nießbrauchsrechts

1067

Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs sind grds. als nachträgliche AK des Nießbrauchsbestellers auf den Grund und Boden (und – falls vorhanden – auf ein nicht vom Nießbraucher errichtetes Gebäude) zu qualifizieren. Dies gilt sowohl für Einmalzahlungen als auch für wiederkehrende Leistungen.

BFH v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; BFH v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488; BFH v. 22.2.2007 – IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100; BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl. I 1998, 914, Rz. 62.

Eine Qualifizierung der Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs als AK kommt dann nicht in Betracht, wenn es sich bei den Zahlungen um Versorgungsleistungen iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 handelt. Voraussetzung ist, dass das Nießbrauchsrecht durch lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen abgelöst wird.

BMF v. 6.5.2016 – IV C 3 - S 2221/15/10011:004, BStBl. I 2016, 476; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 59; BFH v. 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015, 224; BFH v. 12.5.2015 – IX R 32/14, BStBl. II 2016, 331.

Bei der Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs an einem Grundstück ist jedoch Voraussetzung für nachträgliche AK auf Grund und Boden, dass die Vereinbarungen sowohl über die Einräumung als auch die Ablö-

§ 5 Anm. 1067–1071 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

sung des Nießbrauchs strechtl. anzuerkennen sind, insbes. darf kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSv. § 42 AO vorliegen (BFH v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429).

Auch Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer leistet, um die Wiedereintragung eines bereits gelöschten Nießbrauchs zu verhindern, stellen – wie Aufwendungen zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs – nachträgliche AK dar. Dies gilt selbst dann, wenn das Grundstück an den ablösenden Eigentümer unentgeltlich übertragen oder das Nutzungsrecht – im Rahmen einer Erbauseinandersetzung – unentgeltlich eingeräumt wurde (BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486). Die FinVerw. stimmt dieser Rspr. in den Fällen des Vermächtnisnießbrauchs ausdrücklich zu (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 65); bezüglich der anderen Nießbrauchsarten liegt bisher keine ausdrückliche Stellungnahme der FinVerw. vor.

1068–1069 Einstweilen frei.

V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten

1070 1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten

Als Folge der Vernetzung und Globalisierung der Wirtschafts- und Finanzmärkte hat sich eine große Anzahl von Finanzprodukten entwickelt. Der Begriff „Finanzprodukte“ umfasst dabei als Oberbegriff das gesamte Spektrum der finanzwirtschaftlichen Instrumente. Nachfolgend wird die Aktivierung und Passivierung der in der Praxis wichtigsten Finanzprodukte dargestellt, nämlich Optionen (Anm. 1071 ff.), Zinsbegrenzungsvereinbarungen (Anm. 1074 ff.), unbedingte Termingeschäfte (Anm. 1077 f.), Swapgeschäfte (Anm. 1079 f.), Kreditderivate (Anm. 1081), Anleihen (Anm. 1082 ff.), strukturierte Produkte (Anm. 1085 ff.) und Investmentanteile (Anm. 1092 ff.).

Die Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Regogeschäften ist in Anm. 1550 ff. dargestellt.

Zur Aktivierung und Passivierung von Genussrechten s. § 8 KStG Anm. 170 ff.

2. Optionen

1071 a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Optionen

Optionen sind Geschäfte, bei denen der einen Partei (Inhaber) das Recht eingeräumt wird, mit der anderen Partei (Stillhalter) ein bestimmtes Vertragsverhältnis einzugehen bzw. vom Stillhalter die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen (IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52; zu Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags [insbes. Differenzausgleich] SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 421 f.; zu Optionsstrategien [zB *straddles*, *strangles* und *spreads*] HÄUSELMANN/WIESENHART, DB 1990, 641; KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rz. 442; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 431 f.). Die wichtigsten Grundformen von Optionen sind (SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 343 ff.):

Optionen auf Lieferung des Basiswerts: Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie (*option premium*) das Recht (er hat aber keine Pflicht), eine festgelegte Anzahl eines Basiswerts zum Basispreis (*exercise* bzw. *strike price*) entweder vom Stillhalter zu kaufen (Kaufoption oder *call*), oder an ihn zu verkaufen (Verkaufsoption oder *put*).

Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags: Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie das Recht, die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen. Eine Unterform dieser Grundform sind Optionen auf Differenzausgleich (*cash-settlement*), bei deren Ausübung die Zahlung der Differenz zwischen Basispreis und Marktwert des Basiswerts erfolgt. Eine weitere Unterform dieser Grundform bilden Optionen, bei deren Ausübung ein festgelegter Geldbetrag zu zahlen ist (zB *binary option* bzw. *digital options*).

Die wirtschaftlichen Aspekte und Funktionen von Optionen sind im Einzelnen sehr vielschichtig. Ausgehend von der Grundmotivation der Marktteilnehmer können aber folgende drei Haupteinsatzmöglichkeiten von Optionen unterschieden werden.

Absicherung (*hedging*): Unter dem Begriff der Absicherung wird eine Risikobegrenzung verstanden, bei der zu einem vorhandenen oder antizipierten Grundgeschäft ein entgegengesetztes Sicherungsgeschäft (*hedge*) mit dem Ziel eingegangen wird, dass sich Gewinne und Verluste aus beiden Geschäften vollständig oder teilweise kompensieren.

Arbitrage (*arbitrage*): Als Arbitrage wird die systematische Ausnutzung von Marktpreisdifferenzen und komparativen Kostenvorteilen mit dem Ziel, risikolose Gewinne zu realisieren, bezeichnet.

Spekulation (*trading*): Im Rahmen der Spekulation wird versucht, durch die richtige Einschätzung der zukünftigen Marktpreisentwicklung Gewinne zu erzielen. Dabei werden bewusst Risiken eingegangen.

Jeder der og. Funktionen ist dabei für ein effizientes Funktionieren der Finanzmärkte erforderlich (zum Vorstehenden vgl. Haisch/Helios, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 25–29 mwN).

b) Bilanzierung von Optionen

aa) Bilanzierung beim Inhaber

1072

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von Optionsgeschäften s. IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52 ff. (dazu Helios, RdF 2011, 75).

Der Inhaber hat Kaufoptionen (*long calls*) und Verkaufsoptionen (*long puts*) mit den Prämien und Gebühren zzgl. der Erwerbskosten als AK zu aktivieren (Krumm in Blümich, § 5 Rz. 1097 [3/2018]). Aufgrund einer Folgebewertung können Optionen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 auf den Teilwert zu berichtigen sein. Eine Abschreibung aufgrund planmäßigen Wertverzehr kommt hingegen selbst bei Optionen im AV nicht in Betracht (Häuselmann, DB 1987, 1745; Eisele/Knobloch, DStR 1993, 577; aA Bauer in KSM, § 5 Rz. F 246 [11/2015]).

Der Inhaber kann die Optionen ausüben, verkaufen, glattstellen oder verfallen lassen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die erworbenen Basiswerte mit der Summe der Basispreise (*strike price*) und der Buchwert der Optionen zu aktivieren. Der Buchwert der Optionen stellt ANK der Basiswerte dar (RFH v.

§ 5 Anm. 1072–1073 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

28.6.1932, RStBl. 1933, 651; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 188/90, EFG 1994, 197, rkr.; FG Düss. v. 29.11.2016 – 6 K 4005/14 K, F, EFG 2017, 369, Az. BFH XI R 44/17, dazu HAISCH, RdF 2017, 170; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; aA SCHMID/RENNER, DStR 2005, 815; vgl. auch BFH v. 20.8.2013 – IX R 38/11, BFHE 242, 386). Die Ausübung von Optionen ist keine Veräußerung und kein Tausch (FG Düss. v. 29.11.2016 – 6 K 4005/14 K, F, EFG 2017, 369, Az. BFH XI R 44/17; dazu HAISCH, RdF 2017, 170; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 134a ff. [7/2012]; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 140 „Optionen“; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; JOHANNEMANN/HERR, RdF 2011, 267; aA BOGENSCHÜTZ, FS Schaumburg, 2009, 209; DINKELBACH, DB 2006, 1642; DINKELBACH, RdF 2012, 270).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die Basiswerte und die Optionen auszubuchen und die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen abzgl. der Buchwerte der Optionen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Gewinn oder ein Verlust. Bei den Buchwerten der Optionen handelt es sich um Veräußerungskosten der Basiswerte (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 134a [7/2012]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 144; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; aA SCHMID/RENNER, DStR 2005, 2059).

Bei der Veräußerung von Optionen entsteht in Höhe der Differenz zwischen den Buchwerten der Optionen und den Veräußerungspreisen abzgl. der Veräußerungskosten ein Gewinn oder Verlust.

Gleiches gilt bei einer rechtlichen Glattstellung, bei der die gekauften und verkauften Optionen zivilrechtl. aufgehoben werden. Eine wirtschaftliche Glattstellung (dh. der Stpfl. neutralisiert wirtschaftlich die Optionen durch Verkauf von entsprechenden Optionen, ohne dass es zu einer zivilrechtl. Aufhebung kommt) führt demgegenüber nicht zu einer Ausbuchung der Optionen (§ 246 Abs. 2 HGB), macht allerdings eine Folgebewertung der Optionen innerhalb einer Bewertungseinheit grds. entbehrlich (BIEG, StB 2003, 288; HÄUSELMANN, Die steuerbilanzielle Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 19 und 100 f.; zu Bewertungseinheiten allgemein IDW, WP-Handbuch, Band I, 15. Aufl. 2017, E Rz. 54; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 865; zu § 5 Abs. 1a FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 143 ff. [7/2012]; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1323 [11/2007]; zu Bewertungseinheiten bei Optionen SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 427 ff.; SCHARPF, RdF 2014, 62).

Bei Verfall sind Optionen aufwandswirksam abzuschreiben und auszubuchen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1101 [3/2018]; GLANEGGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 140 „Optionen“).

1073 bb) Bilanzierung beim Stillhalter

Der Stillhalter von Kaufoptionen (*short calls*) und Verkaufsoptionen (*short puts*) hat die Prämien abzgl. der Kosten nach der Rspr. des BFH und der neueren Verwaltungsansicht als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, BStBl. I 2004, 192; aA noch BMF v. 3.9.1996 – IV B 2 - S 2133-17/96, nv.). Bei den zu passivierenden Prämien handelt es sich nicht um unverzinsliche Verbindlichkeiten, da die Prämien auch eine Zinskomponente enthalten. Eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ist daher nicht erforderlich (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 104; HAHNE/LIE-

POLD, DB 2006, 1329). Im Zuge der fortlaufenden bilanziellen Behandlung ist umstritten, ob ein die Prämien übersteigendes Risiko aus einer späteren Ausübung der Optionen (Risikoüberhang) durch eine gem. § 5 Abs. 4a stl. nicht anzuerkennende Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, BStBl. I 2004, 192) oder durch eine stl. anzuerkennende Zuschreibung der Verbindlichkeiten auf den Teilwert (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 134b [7/2012]; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 140 „Optionen“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1097 [3/2018]; KRAFT/MOHR, RdF 2011, 406) abzubilden ist (Anm. 2057).

Aus Sicht des Stillhalters gibt es die Szenarien der Ausübung, der Glattstellung und des Verfalls der Optionen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die zu liefernden Basiswerte und die passivierten Prämien auszubuchen sowie die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen zzgl. des Erlöses aus der Ausbuchung der Prämien einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Verlust oder ein Gewinn. Die auszubuchenden Prämien erhöhen den Veräußerungserlös (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 134a [7/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1097 [3/2018]).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auszubuchen und die gelieferten Basiswerte zu aktivieren. Die AK der Basiswerte sind die Basispreise abzgl. des Betrags der ausgebuchten Verbindlichkeiten (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 134a [7/2012]; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391).

Bei einer rechtlichen Glattstellung ergibt sich in Höhe der Differenz zwischen den erhaltenen und den gezahlten Prämien ein Gewinn oder Verlust (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 107). Hingegen ist eine wirtschaftliche Glattstellung uE nicht erfolgswirksam, macht aber eine Folgebewertung entbehrlich.

Bei Verfall der Optionen sind die passivierten Prämien ertragswirksam auszubuchen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1097 [3/2018]).

Stellungnahme: Ein Risikoüberhang ist uE durch die stl. anzuerkennende Zuschreibung der für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen. Eine Drohverlustrückstellung iSd. §§ 249 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB würde das Bestehen von schwebenden Geschäften voraussetzen, stl. aber an § 5 Abs. 4a scheitern.

Nach BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) stellen Optionen keine schwebenden Geschäfte dar, weil der Inhaber durch Zahlung der Prämien seinen Teil des Vertrags bereits vollständig erfüllt hat (krit. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, FR 2003, 514; bestätigt aber durch BFH v. 15.6.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421). Nach BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) liegt aber beim Stillhalter ein Erfüllungsrückstand vor, da er die Prämien bereits vereinnahmt hat, während er seine eigene Verpflichtung zum Stillhalten bis zum Verfalltag noch erbringen muss (aA wohl CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; dagegen wiederum HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570). Der BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) hat offengelassen, in welcher Position ein Risikoüberhang abzubilden ist. Er hat allerdings betont, dass die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 mit den AK oder dem höherem Teilwert zu bewerten sind. Aufgrund der Einheitlichkeit der Verpflichtung des Stillhalters ist hieraus uE der Schluss zu ziehen, dass ein Risikoüberhang durch eine Zuschreibung der

§ 5 Anm. 1073–1073a C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen ist (glA HAHNE, BB 2005, 819; HAHNE/LIEPOLD, DB 2006, 1329; HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992; WAGNER, Der Konzern 2005, 147; WEHRHEIM/KRAUSE, BB 2003, 1552; aA FG Bremen v. 26.8.2004 – 1 K 99/04 (1), EFG 2004, 1588, aufgehoben durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; erneut offengelassen durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. 2009, 708; BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812, dazu HAHNE, BB 2011, 622).

Teilweise wird auch angenommen, dass eine Drohverlustrückstellung im Hinblick auf das bei Optionsausübung abgeschlossene Basisgeschäft zu erfolgen habe (HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391). Fraglich erscheint aber, ob aufgrund der Bedingtheit des Basisgeschäfts insoweit bereits ein schwebendes Geschäft vorliegt. KRUMM (in BLÜMICH, § 5 Rz. 1097, 920 „Option“ [3/2018]) argumentiert weitergehend, dass der Risikoubergang sich erst mit wirtschaftlicher Erfüllung des Basisgeschäfts realisiert und daher nicht dem Optionsgeschäft zuzuordnen ist. Wenn bei schwebenden Geschäften eine Drohverlustrückstellung ausscheide, dann müsse dies für ein im bilanzrechtl. Sinne noch nicht einmal schwebendes Geschäft erst recht gelten.

1073a cc) Aktienbezogene Optionen

In der Praxis sind Optionen auf die Lieferung von Aktien von besonderer Bedeutung. Hier erlangt das Zusammenspiel zwischen Bilanzierung einerseits und StBefreiung nach § 8b KStG andererseits Gewicht. Nach BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) sind Erträge aus der Ausbuchung von Stillhalterprämien für Optionen bei Lieferung von Aktien nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigt. Er hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass Stillhalterpositionen – wie Bezugsrechte (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719) – keine Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG sind und dass sie auch nicht zu Dividenden führen; weder nach Wortlaut noch nach Gesetzeszweck sei daher ihre Einbeziehung in § 8b KStG gerechtfertigt. Demgegenüber hat der BFH der Bilanzierung von Optionen ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen. Nicht zuletzt deshalb hat das Urteil im Schrifttum Kritik erfahren (EL MOURABIT, BB 2013, 1640; HAISCH, RdF 2014, 222; ROSER, GmbHR 2013, 722; SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734; SCHNITGER, DStR 2013, 1771). Zudem hat das Urteil auch nicht die Behandlung der Optionsinhaberpositionen geklärt. Hierzu hat sich der BFH aber in einem obiter dictum (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) geäußert. Auf dieser Basis ist wie folgt zu differenzieren:

Stillhalterpositionen: Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell den Veräußerungserlös für die Aktien. Gemäß BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG das Veräußerungsergebnis in Bezug auf die Aktien aber um diesen Betrag zu kürzen. Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen vermindert die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell die AK für die Aktien. Nach BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) sind die Stillhalterprämien uE insoweit auch im Rahmen der Ermittlung eines späteren Veräußerungsergebnisses in Bezug auf die Aktien hinzuzurechnen (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 140 [6/2017]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8b KStG Rz. 344; SCHNITGER, DStR 2013, 1771; aA EL MOURABIT, BB 2013, 1640).

Optionsinhaberpositionen: Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell die AK für die Aktien. Gemäß BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) sind uE die erhöhten AK auch

im Rahmen der Gewinnermittlung bei einer Veräußerung der Aktien zu berücksichtigen mit der Folge, dass sie im Erg. nicht abziehbar sind (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 140 [6/2017]; § 8b KStG Anm. 72; aA SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734). Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen führt die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell zu Veräußerungskosten für die Aktien. Nach BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) ist das uE auch bei der Gewinnermittlung iSv. § 8b Abs. 2 KStG nachzuvollziehen (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 140 [6/2017]; SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734; aA wohl GOSCH, BFH/PR 2013, 277 [278]). Im Erg. hat der BFH damit der abweichenden Ansicht, wonach in beiden Fällen die Aufwendungen für die Optionen im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Aktien herauszurechnen wären, eine relativ klare Absage erteilt. Vielmehr hat er grds. den Aussagen des BMF (BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, jetzt BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85) beigespflichtet, wonach die Ausübung von Kaufoptionen zu AK für die Basiswerte und die Ausübung von Verkaufsoptionen zu Veräußerungskosten in Bezug auf die Basiswerte führt.

Stellungnahme: Über alle Positionen und Handlungsalternativen hinweg führt die Auffassung des BFH zu einer asymmetrischen Besteuerung (zu Symmetrie-Überlegungen HELIOS/NIEDRIG, DStR 2012, 1301; PHILIPOWSKI, DStR 2011, 1298; vgl. auch HAHNE, RdF 2014, 316 [319 f.]): Während die Stillhalterpositionen sowohl bei Ausübung als auch Verfall zu stpfl. Erträgen führen, sind Aufwendungen für die Optionsinhaberpositionen nur bei Verfall stl. abzugsfähig, bei Ausübung hingegen im Erg. stl. nicht abziehbar. Ob diese Asymmetrie richtig sein kann, ist fraglich, zumal der Ertrag bzw. der Aufwand letztlich auf Positionen beruht, die auch laut BFH gerade keine Anteile iSd. § 8b KStG sind. Weshalb dann eine Position in einer Handlungsalternative eine konzeptionell andere Behandlung erfahren soll, kann nur schwer überzeugen (aA aber GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b Rz. 198a, wonach die asymmetrischen Besteuerung im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit liegen soll). Es fehlt uE bislang an einem Gesamtkonzept für die Besteuerung von aktienbezogenen Optionen.

Kopplungsgeschäfte: Zudem hat der BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) entschieden, dass Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten Veräußerungskosten in Bezug auf Aktien sein können. Laut den für den BFH bindenden tatrichterlichen Feststellungen bestand die Besonderheit des Falls aber darin, dass die Zertifikate- und Aktiengeschäfte isoliert „keinen Sinn“ machten. Deshalb sollen die Zertifikatverluste auf Basis eines weiten Begriffsverständnisses Veräußerungskosten darstellen (vgl. auch FG Nürnberg v. 1.5.2011 – 1 K 69/2006, EFG 2013, 966, rkr.; Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 404/11, BeckRS 2014, 94785, rkr.; OFD Rheinland v. 3.4.2013 – S 2750a - 1014 - St 131, juris, dazu auch krit. FISCHLER, RdF 2013, 83; HAISCH, RdF 2014, 222; HERR, DStR 2016, 2786; KRÖGER, RdF 2013, 259).

Bewertungseinheiten: Die stl. Behandlung von Bewertungseinheiten zwischen Aktien und Optionen ist höchst umstritten und bislang nicht geklärt:

► *Verwaltungsansicht:* Nach Verwaltungsansicht (BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012, DStR 2012, 1389) führt auch die Bildung einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a nicht zu einer Saldierung der Ergebnisse aus den Aktien- und Optionsgeschäften im Rahmen des § 8b KStG (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 140 [6/2017]; KRUMM in BLÜMICH § 5 Rz. 1101 [3/2018]).

§ 5 Anm. 1073a–1074 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

► *Schrifttum*: Dies wird im Schrifttum teilweise als nicht sachgerecht empfunden, da sich die wirtschaftliche Absicherung nicht im stl. Erg. niederschlägt (HAHNE, StuB 2008, 181). Vor diesem Hintergrund wird gefordert, § 8b KStG nicht nur auf einzelne Elemente der Bewertungseinheit, sondern auf deren Erg. im Ganzen anzuwenden (GLASER/KAHLE, Ubg 2015, 113; MICKSCH/MATTERN, DB 2010, 579; U. PRINZ, DStJG 34, 157; TEICHE, DStR 2014, 1737; wohl auch WEITBRECHT/HELIOS, RdF 2012, 141). Im Fall der einseitigen Auflösung des Sicherungsgeschäfts soll dies bereits daraus folgen, dass dessen kompensatorische Effekte – zB durch Zuschreibungen beim verbleibenden Grundgeschäft, die Bildung von RAP oder die Passivierung einer Anzahlung – zu konservieren seien und dadurch die Gesamtbetrachtung ohnehin über das Ende der Bewertungseinheit hinausfortwirke (HELIOS, DB 2012, 2890). Entsprechend der Verwaltungsansicht stuft eine andere Auffassung im Schrifttum die Bewertungseinheit indes als rein innerbilanzielles Instrument ein und verneint eine außerbilanzielle Gesamtbetrachtung (DRÜEN in STAUB, HGB, Bd. 5, 5. Aufl. 2014, § 254 Rz. 20; MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 260 ff.; offengelassen hingegen bei HELIOS/MEINERT, Ubg 2011, 592; SCHMITZ, DB 2009, 1620; SCHNITGER, DStR 2013, 1771).

► *Rechtsprechung*: Das FG Düss. (FG Düss. v. 13.12.2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012, 1496; krit. HELIOS/NIEDRIG, DStR 2012, 1301; zust. hingegen SCHNITGER, DStR 2013, 1771) und das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 10.2.2016 – 11 K 12212/13, EFG 2016, 1629; krit. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2018, 705) entschieden, dass Ergebnisse von Absicherungsgeschäften bei der Ermittlung eine § 8b KStG-Ergebnisses nicht zu berücksichtigen sind. Letzteres hat dazu ausgeführt, dass sich allein nach § 8b KStG, nicht aber nach § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 bestimme, welche Teile des Gewinns § 8b Abs. 2 KStG unterfielen. Der BFH ging in der Revisionsentscheidung (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) zum Urteil des FG Düss. auf die vorliegende Streitfrage nicht ein. Gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenb. ist unter dem Az. I R 20/16 Revision anhängig, deren Ausgang mit Spannung erwartet wird.

Stellungnahme: Bewertungseinheiten dürften uE rein innerbilanziell wirken und eine Saldierung von Aktien- und Optionsgeschäften im Rahmen des § 8b KStG daher grds. ausscheiden (glA Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8b Rz. 198a; MEINERT, DStR 2017, 1407 und 1447 mwN). Auch aus dem Urteil des BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) dürfte sich nichts anderes ergeben (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 8, 110 und 140 [6/2017]; EBEL, FR 2014, 410; aA TEICHE, DStR 2014, 1737). Diese Behandlung kann allerdings wiederum zu asymmetrischen Besteuerungsergebnissen führen.

3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen

1074 a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Zinsbegrenzungsvereinbarungen

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind vertraglich festgelegte Grenzen der Verzinsung (Zinsobergrenzen – *caps* – und Zinsuntergrenzen – *floors*), bezogen auf einen bestimmten Nominalbetrag mit einer bestimmten Laufzeit (HULL, Options, Futures, and other Derivatives, 6. Aufl. 2006, 619 ff.; zu Kombinationen von Zinsbegrenzungsvereinbarungen [zB *collars* und *corridors*] HÄUSELMANN, BB 1990, 2149).

Wie Optionen können Zinsbegrenzungsvereinbarungen zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (HAISCH/HELIOS, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 39, mwN; s. Anm. 1071). Der Einsatz zu Absicherungszwecken steht dabei in der Praxis im Vordergrund.

b) Bilanzierung beim Käufer

1075

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt grds. wie Optionen zu bilanzieren (IDW RS BFA 6, WPg 2011, Supplement 4/2011, 52; Anm. 1786 „Zinsbegrenzungsvereinbarungen“). Der Käufer hat die Zinsbegrenzungsvereinbarungen als WG mit den AK zu aktivieren (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 135 [7/2012]; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 382). Die AK bestimmen sich bei einmalig gezahlten Prämien nach deren Betrag bzw. bei auf die Laufzeit verteilten Prämien nach deren Barwert (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117). Im AV aktivierte Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind im Verlauf der Folgebilanzierung gem. §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 über die Laufzeit aufwandswirksam abzuschreiben. Entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen nämlich um abnutzbare WG, da an jedem sog. *roll over date* eine Teilloption verfällt (BIEG, StB 2003, 288; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1325 [11/2007]; RÄTKE, StuB 2004, 34). Bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen im UV kommen hingegen keine Abschreibungen in Betracht (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; HÄUSELMANN, BB 1990, 2149, auch zu einer Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2; zu Bewertungseinheiten bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 576).

c) Bilanzierung beim Verkäufer

1076

Der Verkäufer von Zinsbegrenzungsvereinbarungen hat die Prämien entsprechend der bilanziellen Behandlung von Optionen als Verbindlichkeiten mit den AK zu passivieren (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 135 [7/2012]; EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 577; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; aA SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 572). Im Verlauf der Folgebilanzierung sind die Verbindlichkeiten über die Laufzeit aufzulösen. Dies ergibt sich ebenfalls aus dem wirtschaftlichen Verständnis der Zinsbegrenzungsvereinbarungen als Serie von Optionen, von denen an jedem *roll over date* eine Teilloption verfällt (HÄUSELMANN, BB 1990, 2149; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 573; aA EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 577). Ist damit zu rechnen, dass der Verkäufer am folgenden *roll over date* zu einer Ausgleichszahlung verpflichtet sein wird, ist dem nach hM durch Passivierung einer gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellung Rechnung zu tragen (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 118; RAU, DStR 2003, 1769). In diesem Fall ist uE die für die Prämien zu passivierende Verbindlichkeit entsprechend zuzuschreiben (glA HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1325 [11/2007]; s. Anm. 1073).

4. Unbedingte Termingeschäfte

1077 a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von unbedingten Termingeschäften

Unbedingte Termingeschäfte (auch Festgeschäfte) beinhalten für die Vertragsparteien unbedingte Erfüllungspflichten. Zu ihnen gehören insbes. *Forwards* und *Futures* (zu *Forward Rate Agreements* NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 929 [10/2016]).

Forwards sind individualvertraglich (*over the counter – OTC*) eingegangene Verpflichtungen, zugrunde liegende Handelsobjekte (Basiswerte) zu im Zeitpunkt der Begr. der Verpflichtungen festgelegten Preisen (Terminpreise), aber zu einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt (Liefertag) zu kaufen oder zu verkaufen. Basiswerte können lieferbar oder nicht lieferbar sein (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50).

Futures: Bei *Futures* handelt es sich um an Terminbörsen mit Clearing-Systemen eingegangene Verpflichtungen, Basiswerte mit standardisierten Kontraktgrößen zu Terminpreisen am Liefertag zu kaufen oder zu verkaufen. Sie können während der Laufzeit börsentäglich durch rechtl. Glattstellung beendet werden. Im Zeitpunkt des Kaufs oder Verkaufs von *Futures* sind die Parteien verpflichtet, (Geld- oder Wertpapier-)Sicherheiten zu leisten (*initial margins*). Während der Laufzeit von *Futures* werden weitere Einschüsse abgerechnet (*variation margins*). Hierfür werden börsentäglich die offenen Positionen bewertet und die Differenz zwischen Tages- und Vortageskurs dem Einschusskonto (*margin account*) jeder Partei gutgeschrieben oder belastet (BIEG, StB 2003, 92; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 830).

Wie Optionen können *Forwards* und *Futures* zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (HAISCH/HELIOS, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 40, mwN; s. Anm. 1071).

1078 b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von *Financial Futures* und *Forward Rate Agreements* s. IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50 ff.

Forwards:

► **Geschäftsabschluss:** *Forwards* sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss nicht zu bilanzieren (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 377; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; zu Bewertungseinheiten bei *Forwards* WAGNER, Inf. 2006, 538). Mit *Forwards* verbundene Anzahlungen (*Prepaid Forwards*) sind nicht aufzuzinsen (HÄUSELMANN in GROTHERR, Internationale Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 885).

► **Laufzeit:** Am jeweiligen Bilanzstichtag sind drohende Verluste aus *Forwards* durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 377; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170). Verluste drohen, wenn die für die Restlaufzeit der *Forwards* geltenden Terminkurse für den Terminverkäufer (Terminkäufer) über (unter) den vereinbarten Terminpreisen liegen.

► **Beendigung des Geschäfts:** *Forwards* werden idR durch Lieferung der Basiswerte beendet. Im Fall der Lieferung der Basiswerte sind diese beim Terminverkäufer auszubuchen sowie die erhaltenen Kaufpreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Terminpreisen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht dem Terminverkäufer ein Verlust oder ein Gewinn. Beim

Terminkäufer sind die Basiswerte mit den Terminpreisen als AK zu aktivieren. Dies gilt selbst dann, wenn die Marktwerte der Basiswerte im Lieferungszeitpunkt unter den Terminpreisen liegen (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 75). Im Lieferungszeitpunkt sind gebildete Drohverlustrückstellungen ertragswirksam aufzulösen; dieser Auflösungsertrag ist für stl. Zwecke in entsprechender Anwendung des Abs. 4a nicht zu berücksichtigen (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; zur Beendigung von *Forwards* durch Barausgleich s. sogleich).

Futures:

► *Geschäftsabschluss:* *Futures* sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss grds. nicht zu bilanzieren. Allerdings sind in Geld geleistete bzw. erhaltene *initial margins* (s. Anm. 1077) erfolgsneutral zu aktivieren bzw. zu passivieren (BIEG, StB 2003, 92; EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 617; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; zu Bewertungseinheiten bei *Futures* SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 871).

► *Laufzeit:* Geleistete bzw. erhaltene *variation margins* (s. Anm. 1077) sind ebenfalls zu aktivieren bzw. zu passivieren. Nach hM scheidet bei ihnen eine erfolgswirksame Behandlung aus (BIEG, StB 2003, 92; EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 617; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 136 [7/2012]; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; aA GLAAB/WERNETH/ZIMMER, ZIP 1984, 158; vgl. auch NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 934 [10/2016]). Drohen aus *Futures* am jeweiligen Bilanzstichtag Verluste, ist den durch Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen Rechnung zu tragen. Statt der Bildung von Drohverlustrückstellungen ist auch die stl. anzuerkennende Teilwertberichtigung von aktivierten *variation margins* zulässig (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 839; aA BIEG, StB 2003, 93; vgl. auch NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 934 [10/2016]).

► *Beendigung des Geschäfts:* *Futures* werden idR durch Barausgleich oder rechtl. Glattstellung beendet. Im Fall des Barausgleichs sind sämtliche bis dahin aufgelaufenen Bewertungsergebnisse erfolgswirksam zu berücksichtigen, dh., erhaltene (gezahlte) und passivierte (aktivierte) *variation margins* sind wie der Barausgleich erfolgswirksam zu vereinnahmen. Auch gebildete Drohverlustrückstellungen sind ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist ein solcher Auflösungsertrag jedoch nicht zu berücksichtigen (s.o.). Demgegenüber werden die *initial margins* erfolgsneutral zurückgezahlt bzw. zurückübertragen (BIEG, StB 2003, 92). Werden *Futures* durch rechtl. Glattstellung beendet, gilt das Vorstehende entsprechend. Im Fall der ausnahmsweisen Beendigung durch Lieferung der Basiswerte gelten die Ausführungen zu *Forwards* mit der Maßgabe entsprechend, dass die erhaltenen (gezahlten) *variation margins* beim Futurekäufer die AK der Basiswerte mindern (erhöhen) und beim Futureverkäufer den Veräußerungserlös erhöhen (mindern) (BIEG, StB 2003, 92; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 834f. und 840; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 75).

5. Swapgeschäfte

a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Swapgeschäften

Swapgeschäfte (*swaps*) sind Vereinbarungen zum Austausch künftiger Zahlungsströme. Bei diesen kann es sich sowohl um Zahlungsverbindlichkeiten (*liability*

1079

swaps) als auch um Zahlungsansprüche (*asset swaps*) handeln. Swaps werden zwischen den Parteien individualvertraglich (*over the counter – OTC*) abgeschlossen. Dabei kommen aber regelmäßig Standardvertragsdokumentationen zur Anwendung (zB *ISDA-Master-Agreement*). Die wichtigsten Grundformen von Swaps sind (vgl. HULL, *Options, Futures, and other Derivates*, 6. Aufl. 2006, 149 ff. und 697 ff.):

Zinsswaps (*interest rate swaps*): Bei Zinsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen (*roll over dates*) während der Laufzeit Zinsbeträge in gleicher Währung auszutauschen, die aus Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Grundgeschäften mit Dritten resultieren. Der Austausch der Zinsbeträge erfolgt dabei bezogen auf Kapitalbeträge mit identischem Nominalbetrag. Die Kapitalbeträge werden allerdings nicht rechtl. auf die jeweils andere Partei übertragen, sondern dienen nur als Berechnungsgrundlage für die Zinsbeträge (*notional amount*).

Währungsswaps (*cross currency swaps*): Bei Währungsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen während der Laufzeit Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen und die daraus resultierenden Zinsbeträge auszutauschen. Währungsswaps lassen sich in drei Teiltransaktionen aufteilen: Austausch der Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen, wobei sich das Tauschverhältnis nach dem Devisenkassakurs zu Beginn der Laufzeit bestimmt (Anfangstransaktion), Austausch der Zinsbeträge aus den ausgetauschten Kapitalbeträgen (Zinstransaktion) und Rücktausch der Kapitalbeträge, wobei das Tauschverhältnis dem der Anfangstransaktion entspricht (Schlusstransaktion).

Zins-/Währungsswaps (*cross currency interest rate swaps*): Zins-/Währungsswaps vereinen die Charakteristika von Zins- und Währungsswaps, so dass die im Rahmen der Währungsswaps zu erbringenden Zinsauszahlungszahlungen auf unterschiedlicher Zinsbasis erfolgen. Die Zahlungen können sowohl den Austausch fester (*fixed rate*) oder variabler (*floating rate*) als auch den Tausch fester gegen variable Zinsen (*fixed to floating rate*) in unterschiedlichen Währungen vorsehen.

Wie Optionen können Swaps zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (HAISCH/HELIOS, *Rechthandbuch Finanzinstrumente*, 2011, § 1 Rz. 40, mwN; s. Anm. 1071).

1080 b) Bilanzierung der Swapgeschäfte

Geschäftsabschluss: Bei Geschäftsabschluss sind Swaps nach hM als schwebende Geschäfte grds. nicht zu bilanzieren (MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1034 [10/2016]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1111 [3/2018]; aA JUTZ, *Swaps und Financial Futures* und ihre Abbildung im Jahresabschluss, 1989, 73 ff.; dagegen wiederum WENGER/KASERER/BAYER, DStR 1995, 948). Im Grundsatz führt der Geschäftsabschluss von Swaps nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den zugrunde liegenden Kapitalbeträgen (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 145 [7/2012]). Eine Ausnahme besteht für Währungs- und Zins-/Währungsswaps mit effektivem Kapitalaustausch, bei denen es im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses zu einem erfolgsneutralen Aktiv- bzw. Passivtausch kommt (SCHARPF in KÜTING/WEBER, *Der Konzernabschluss*, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 852; zu Bewertungseinheiten bei Swaps SCHARPF/LUZ, *Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten*, 2. Aufl. 2000, 493 ff.).

Laufzeit: Während der Laufzeit periodisch zu leistende bzw. zu empfangende Zahlungen sind nach hM zum Bilanzstichtag aufwands- bzw. ertragswirksam abzugrenzen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 264 [3/2016]; MAULSHAGEN/MAULSHA-

GEN, BB 2000, 243; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 486 und 505; teilweise aA HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127). Für vorschüssig gezahlte bzw. erhaltene aperiodische Zahlungen (*up front payments*) sind aktive bzw. passive RAP zu bilden, die über die Laufzeit verteilt erfolgswirksam aufzulösen sind (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 126). Nachschüssige aperiodische Zahlungen (*balloon payments*) sind durch entsprechende Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, die ebenfalls zeitanteilig realisiert werden, auszuweisen (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 145 [7/2012]). Verpflichtungsüberhänge aus Swaps sind durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 263 [3/2016]; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1034 [10/2016]; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243; teilweise aA WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867). Solche Verpflichtungsüberhänge bestehen, soweit Swaps negative Marktwerte aufweisen.

Beendigung des Geschäfts: Swaps können durch Verfall (*expiration*), durch vorzeitige Vertragsauflösung (*close out*), durch Übertragung aller Rechte und Pflichten auf einen Dritten (*assignment*) oder Glattstellung durch Abschluss eines Gegenswaps für die Restlaufzeit (*reversal*) beendet werden.

► *Bei Verfall* sind gebildete Drohverlustrückstellungen, soweit sie nicht durch dabei zu zahlende Ausgleichszahlungen verbraucht werden, ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist dieser Ertrag nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 1078).

► *Im Fall eines close out* hat die Partei, deren Ende des Swaps einen negativen Marktwert aufweist, eine Ausgleichszahlung (*close out payment*) zu leisten. Gezahlte bzw. erhaltene *close out payments* sind sofort aufwands- bzw. ertragswirksam (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 121; ETTINGER, Ubg 2015, 416; WEBER-GRELLET, RdF 2014, 56; teilweise aA HELIOS, DB 2012, 2890). Entsprechendes gilt uE bei einem *assignment*.

► *Im Fall einer Glattstellung* durch einen *reversal* kommt es demgegenüber nicht zu einer sofortigen Gewinn- bzw. Verlustrealisierung. Die Glattstellung führt jedoch dazu, dass eine Folgebewertung grds. entbehrlich wird (BIEG, StB 2003, 209; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 128; s. Anm. 1072).

6. Kreditderivate

1081

Begriff: Kreditderivate sind Instrumente, mittels derer die mit Darlehen, Schuldverschreibungen oder anderen Marktrisikopositionen (Referenz-Aktiva) verbundenen Kreditrisiken von Inhaber der Referenz-Aktiva (Sicherungsnehmer) auf eine andere Person (Sicherungsgeber) wirtschaftlich übertragen werden, ohne dass es zu einer rechtl. Übertragung der Referenz-Aktiva kommt (JAHN/REINER in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 114 Rz. 27). Die wichtigsten Arten von Kreditderivaten sind *credit default options* (CDO) und *credit default swaps* (CDS), *total return swaps* (TRS) sowie *credit linked notes* (CLN) (JAHN/REINER in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 114 Rz. 29–33, auch zu den entsprechenden Begriffen; zu *credit spread options* und *credit spread swaps* KÜHNLE, WPg 2002, 288).

Wirtschaftlicher Zweck: Wie Optionen können Kreditderivate zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (s. Anm. 1071).

Bilanzierung:

► *Credit Default Options und Credit Default Swaps*: CDO und CDS sind nach wohl hM entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Optionen zu bilanzieren (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 136; KÜHNLE, WPg 2002, 288; aA GEURTS, DB 2001, 1163; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867, für CDS, auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten WAGNER, Inf. 2006, 538).

► *Total Return Swaps* sind entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Swaps zu bilanzieren (BdB, WPg 2000, 677; GEURTS, DB 2001, 1163; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; JOHANNEMANN, BB 2004, 2438; KÜHNLE, WPg 2002, 288; auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten WAGNER, Inf. 2006, 538).

► *Credit Linked Notes* sind uE als echte strukturierte Produkte als einheitliche WG bzw. Schulden zu bilanzieren (glA GEURTS, DB 2001, 1163; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 135; WAGNER, StuB 2004, 1085; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; ebenso wohl BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831, entgegen Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123; dazu KRÖGER, BB 2016, 1722; RAU, DStR 2017, 737 [738 f.]; aA IDW RS BFA 1, WPg 2002, 195, auch zu weiteren Einzelheiten; s. Anm. 1085 ff.).

7. Anleihen

1082 a) Begriff der Anleihe

In der Praxis hat sich eine kaum mehr zu überblickende Vielzahl von Arten und Typen von Anleihen, dh. Schuldverschreibungen iSv. § 793 BGB, herausgebildet (GEURTS in B/B, § 20 Rz. 460 ff. [11/2008]; zu Zertifikaten HAISSCH/DANZ, FB 2005, 819; zu *credit linked notes* und strukturierten Produkten s. Anm. 1081 und 1085 ff.). Daher werden nachfolgend nur die Grundsätze der Anleihebilanzierung und die steuerbilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen dargestellt (zur Anleihebilanzierung allg. BREUNINGER/FREY in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 17 Rz. 1 ff.; zu Kombi-Zinsanleihen HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1331 [11/2007]).

1083 b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen

Bilanzierung beim Inhaber: Der Inhaber hat Anleihen mit den AK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren. Beim Ersterwerber entsprechen die AK dem Ausgabebetrag zzgl. Nebenkosten. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld; eine Aktivierung mit dem höheren Rückzahlungsbetrag kommt nicht in Betracht (HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1327 [11/2007]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 242 ff. [11/2015]; aA IDW HFA 1/1983, WPg 1992, 699). Beim Erwerb von verzinslichen Anleihen besonders in Rechnung gestellte Zinsen (Stückzinsen) gehören nicht zu den AK der Anleihen, sondern stellen ein selbständiges WG in Gestalt einer Zinsforderung dar (BFH v. 13.12.1963 – IV 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 250). Hingegen scheidet bei einem Erwerb von Anleihen ohne einen Ausweis von Stückzinsen (*flat-Handel*) der Ansatz einer gesonderten Zinsforderung aus (BIRCK/MEYER, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 269; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 21; aA jetzt HÄUSELMANN, Ubg 2009, 225).

Bilanzierung beim Emittenten: Der Emittent hat Anleihen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld. Während für das Abgeld in der HBil. gem. § 250 Abs. 3 HGB ein aktiver RAP gebildet werden kann (Wahlrecht), ist die Bildung eines aktiven RAP in der StBil. gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zwingend (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, DB 2007, 718; krit. WAGNER, StuB 2007, 509). Der aktive RAP ist über die Laufzeit der Anleihen aufwandswirksam aufzulösen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 242 ff. [11/2015]).

c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen

1084

Null-Kupon-Anleihen (*zero bonds*) sind Schuldverschreibungen, die mit einem (Emissions-)Abgeld ausgegeben und am Ende der Laufzeit zum Nennbetrag zurückgezahlt werden. Auf Null-Kupon-Anleihen werden während der Laufzeit keine Zinsen gezahlt.

► *Inhaber:* Der Ersterwerber hat Null-Kupon-Anleihen mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren. Der jährliche Aufzinsungsbetrag ist den AK der Null-Kupon-Anleihen ertragswirksam zuzuschreiben (BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 - 1/87, BStBl. I 1987, 394; IDW, WPg 1986, 248; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1091 [3/2018]; aA NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1095 [10/2016]; zum Zweiterwerber KUSSMAUL, BB 1987, 1562).

► *Emittent:* Der Emittent hat Null-Kupon-Anleihen korrespondierend mit dem Ausgabebetrag zu passivieren. Diese Verbindlichkeit ist jährlich aufwandswirksam um den Aufzinsungsbetrag zu erhöhen (BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 - 1/87, BStBl. I 1987, 394; IDW, WPg 1986, 248; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1091 [3/2018]; aA NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1095 [10/2016]).

Zerlegbare Anleihen: Bei zerlegbaren Anleihen (*stripped bonds*) handelt es sich um Anleihen, bei denen Kapitalforderungen und Zinsforderungen durch den Inhaber getrennt und separat voneinander unter verschiedenen Wertpapierkennnummern (WKN) gehandelt werden können. Besonderheiten für die steuerbilanzielle Behandlung von *stripped bonds* ergeben sich nur für deren Inhaber: Vor der Trennung in einzelne sog. *strips* (*separate trading of registered interest and principal securities*) hat der Inhaber *stripped bonds* als ein WG mit den AK zu aktivieren (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 173; aA wohl ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 368). Dies folgt uE daraus, dass die zukünftigen Zinsansprüche als schwebende Geschäfte grds. nicht bilanzierungsfähig sind und die Kupons erst im Zeitpunkt der Trennung zu eigenständigen WG erstarken (glA wohl GÖTTGENS, WPg 1998, 567). Die Trennung stellt keinen Realisationsvorgang dar (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1329 [11/2007]; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; dazu HELKE, RdF 2012, 138), so dass die Buchwerte der Anleihen vor Trennung auf die *strips* im Verhältnis ihrer Teilwerte aufzuteilen sind (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125). Auch die Rekonstruktion ist kein Realisationsvorgang. Ab dem Zeitpunkt der Rekonstruktion sind die *strips* wiederum als ein WG mit der Summe der gesamten Buchwerte zu aktivieren (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125). Die *strips* sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; s. Anm. 1084). Bei Verkauf oder Rückzahlung der *strips* entsteht dem Inhaber in Höhe der Differenz zwischen dem zu aktivierenden Verkaufs- oder Rückzah-

lungsbetrag einerseits und den auszubuchenden Buchwerten andererseits ein Gewinn oder Verlust.

8. Strukturierte Produkte

1085 a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten

Strukturierte Produkte (*combined/compound instruments*) sind Instrumente mit Forderungscharakter, die aus finanzökonomischer Sicht Kombinationen aus mehreren Bausteinen darstellen. Entsprechend definiert das IDW strukturierte Finanzinstrumente in der RS HFA 22 als Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter bzw. entsprechende Verbindlichkeiten, die im Vergleich zu den nicht strukturierten Finanzinstrumenten hinsichtlich ihrer Verzinsung, ihrer Laufzeit und/oder ihrer Rückzahlung besondere Ausstattungsmerkmale aufweisen (IDW-FN 2008, 455). Allgemein wird zwischen unechten und echten strukturierten Produkten unterschieden (BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 142 und 144):

Als unechte strukturierte Produkte werden Instrumente bezeichnet, die im Rechtsverkehr zwar als ein Instrument gehandelt, die aber durch den Inhaber ohne Mitwirkung des Emittenten in zwei oder mehrere selbständig (handelbare) Instrumente zerlegt werden können.

Unter echten strukturierten Produkten werden demgegenüber Instrumente verstanden, bei denen mehrere Bausteine zu einem einzigen (handelbaren) Instrument zusammengefügt werden, das nicht physisch in Rechenpositionen zerlegt werden kann.

b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte

1086 aa) Unechte strukturierte Produkte

Unechte strukturierte Produkte sind in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen zu erfassen (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 144; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 677). Eine getrennte Bilanzierung hat uE dabei schon vor einer tatsächlichen Trennung der Bausteine zu erfolgen (glA HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; § 6 Anm. 307 „Optionsanleihe“; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 365; vgl. auch BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rz. 8; anders aber für zerlegbare Anleihen, s. Anm. 1084).

1087 bb) Echte strukturierte Produkte

Die Diskussion über die Behandlung von echten strukturierten Produkten wurde bislang überwiegend im handelsrechtl. Schrifttum geführt (dazu BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 f.). Im Wesentlichen werden folgende Ansätze vertreten:

Einheitsansatz (*integration approach*): Nach dieser Ansicht sind echte strukturierte Produkte als Einheit unter einer Bilanzposition auszuweisen (HACHMEISTER in HdJ, Abt. II/3 Rz. 71 [9/2011]; SCHERRER, DStR 1999, 1205).

Zerlegungsansatz (*bifurcation approach*): Danach sind echte strukturierte Produkte unter bestimmten Voraussetzungen in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen auszuweisen (BERTSCH,

KoR 2003, 550; KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rz. 460 ff.; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 861 ff.).

► *Handelsrecht:* Das IDW hat sich zur Bilanzierung von echten strukturierten Produkten bei Banken erstmals in den Rechnungshinweisen des BFA 1003 geäußert (IDW RH BFA 1003, WPg 2001, 916; dazu DOMBEK, WPg 2002, 1065). Danach sind solche Produkte grds. als Einheit zu bilanzieren. Unter bestimmten Voraussetzungen (insbes. unterschiedliche Marktpreisrisiken der Bausteine) hat jedoch eine getrennte Bilanzierung zu erfolgen. Das IDW hat am 2.9.2008 die RS HFA 22 veröffentlicht, die die RH BFA 1003 ersetzen und in Zukunft für alle Unternehmen gelten soll. Die RS HFA 22 basiert auf dem gleichen Konzept wie die RH BFA 1003, sieht aber ein komplexes System von Ausnahmen und Rückausnahmen vom Einheitsansatz zugunsten des Zerlegungsansatzes vor (IDW RS HFA 22, IDW-FN 2008, 455, überarbeitet in WPg Supplement 4/2015, 30 ff.; dazu SCHABER/REHM/MÄRKL, Handbuch strukturierter Finanzinstrumente – HGB – IFRS –, 2008, 4 ff.; WIECHENS/VARAIN, BB 2008, 2338).

► *Steuerrecht:* Im stl. Schrifttum wurde die Frage, ob für die Besteuerung von echten strukturierten Produkten der Einheits- oder der Zerlegungsansatz Anwendung zu finden hat, bislang kaum konzeptionell erörtert und ist ungelöst (dazu BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 ff.; HAISCH, FR 2009, 65). Während überwiegend der Einheitsansatz vertreten wird (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Finanzprodukte“; DREYER/HERRMANN, DB 2001, 1637; ELSEY/JETTER, FB 2005, 625; HAARMANN, JbFStR 1991/92, 469; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 144), finden sich vereinzelt auch Stimmen, die den Zerlegungsansatz favorisieren (MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 5; RAU, DStR 2006, 627). Rechtsprechung und FinVerw. haben sich zu dieser Fragestellung noch nicht geäußert. Im PV werden echte strukturierte Produkte allerdings als einheitliches WG besteuert (BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001 – IV C 1 - S 2252 - 56/01, BStBl. I 2001, 206).

Stellungnahme: Echte strukturierte Produkte sind uE für steuerbilanzielle Zwecke als Einheit unter einer Bilanzposition zu erfassen (glA BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 ff., mit umfangreicher Begr.). Mit Ausnahme des § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB enthält weder das Handelsrecht noch das StRecht spezielle Regelungen zu ihrer Behandlung, so dass die GoB maßgebend sind (§ 5 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG). Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz und Vollständigkeitsgebot der §§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ist entscheidend, ob echte strukturierte Produkte einheitliche WG oder eine Mehrzahl von WG sind. Der BFH hat für verbundene Objekte entschieden, dass diese dann einheitliche WG sind, wenn sie als einheitliches Ganzes in Erscheinung treten (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56, BStBl. III 1959, 77). Dies ist der Fall, wenn zwischen den einzelnen Objekten ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842). Anhaltspunkte für einen solchen Zusammenhang sind insbes. die rechtl. Abgrenzung und die Verkehrsanschauung (PRAHL/NAUMANN, WPg 1992, 709). Danach spricht bereits die Untrennbarkeit von echten strukturierten Produkten und die Verkehrsanschauung, die in ihrem Handel unter einer Wertpapier-Kenn-Nummer zum Ausdruck kommt, für die Qualifizierung als einheitliches WG. Ausschlaggebend ist allerdings, dass bei der Konstruktion

von echten strukturierten Produkten gerade die Wirkungsweisen ihrer Bausteine aufeinander abgestimmt werden. Zwischen den einzelnen Bausteinen besteht daher ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang, was zur Einstufung als einheitliches WG führt (glA im Erg. BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001 – IV C 1 - S 2252 - 56/01, BStBl. I 2001, 206, für PV); dies muss auch für BV gelten, da der Begriff der WG nach der Rspr. für alle Einkunftsarten identisch ist (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

Demgegenüber weist der Zerlegungsansatz als theoretisches Konzept erhebliche Schwächen auf (insbes. fehlende Objektivierbarkeit und Nichtberücksichtigung von wirtschaftlichen Synergien; vgl. BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 205 ff.; EISELE/KNOBLOCH, ZfbF 55, 749; HERZIG, IStR 2000, 482). Aufgrund dieser Schwächen ist der Zerlegungsansatz uE nicht in der Lage, die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage eines Unternehmens zutr. darzustellen, und lässt sich deshalb auch nicht durch den *true and fair view*-Grundsatz bzw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigen (glA DANZ/KIENINGER/PATZNER in ZEREY, Außerbörsliche [OTC] Finanzderivate, 2008, § 22 Rz. 48; dazu HAISCH, StbJb. 2006/2007, 317 [341 ff.]; aA RAU, DStR 2006, 627). Aus diesen Gründen können die RS HFA 22 inhaltlich nicht überzeugen. Sie basieren im Kern auf dem *risk-and-reward approach* von IFRS 39 bzw. FAS 133, der der deutschen HBil. und StBil. wesensfremd ist. Schließlich sind die RS HFA 22 uE auch nicht als spezielle GoB einzustufen (glA EISELE/KNOBLOCH, ZfbF 55, 749; ELSEER/JETTER, FB 2005, 625; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; aA BERTSCH, KoR 2003, 550, jeweils zu RH BFA 1 003; allgemein zur fehlenden Qualifikation von Rechnungslegungsmaßnahmen des IDW als GoB HÜFFER in Großkommentar HGB, 2002, § 238 HGB Rz. 45).

Das BMF (BMF v. 19.12.2017 – IV C 6 - S 2133/09/10002 :001, nv.) hat sich der hier vertretenen Ansicht angeschlossen. Gestützt auf den Einzelbewertungsgrundsatz lehnt das BMF eine Zerlegung von echten strukturierten Finanzinstrumenten am Beispiel einer *credit linked note* ab. In diesem Zusammenhang stellt das BMF außerdem ausdrücklich fest, dass sich eine Zerlegung mangels GoB-Qualität weder auf die RS HFA 22 noch auf den *true and fair view*-Grundsatz stützen lässt. Ferner hat der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) entschieden, dass bei einer *credit linked note* die mit dem eingebetteten *Credit Default Swap* verbundenen Vorteile im Falle ihrer Realisierung bilanziell dadurch abgebildet werden, dass sich im Falle von Forderungsausfällen die von der Emittentin zu passivierenden Rückzahlungsverbindlichkeiten aus den Schuldverschreibungen gewinnerhöhend vermindern sollen (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831; entgegen Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123). Hieraus wird im Schrifttum zu Recht abgeleitet, dass sich der BFH tendenziell für eine einheitliche Bilanzierung von echten strukturierten Finanzinstrumenten ausspricht (HAISCH, RdF 2018, 159; KRÖGER, BB 2016, 1722; RAU, DStR 2017, 737 [738 f.]). Das Urteil des FG Köln (FG Köln v. 18.1.2017 – 10 K 3615/14, EFG 2017, 1012, Az. BFH I R 20/17) zur Besteuerung von Umtauschanleihen im BV geht auch in diese Richtung (NIEDLING, RdF 2017, 265).

c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte

1088 aa) Optionsanleihen

Begriff: Optionsanleihen (*bonds with warrants*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben einem festen Zins zusätzlich das Recht einräumen, nach den Anleihebe-

dingungen junge Aktien des Emittenten – ggf. einer Konzerngesellschaft – innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu einem vorher festgelegten Preis zu beziehen. Die Anleihebedingungen sehen idR die Verbriefung und die Abtrennbarkeit der Optionsrechte von den Anleihen vor, so dass die Optionsrechte getrennt unter einer eigenen Wertpapier-Kenn-Nummer gehandelt werden können. Die Ausübung der Optionsscheine führt nicht zum Erlöschen der Anleihen (HABERSACK in MÜKo AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 24 und 31 ff., auch zu besonderen Ausstattungsmerkmalen).

Bilanzierung:

► *Inhaber:* Optionsanleihen sind als zwei WG (Anleihen ex und Optionsscheine) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB jeweils mit den AK zu aktivieren. Im Einzelnen gilt Folgendes:

▷ *Optionsanleihen mit marktüblicher Verzinsung (offenes Aufgeld):* In diesem Fall sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag der Optionsanleihen und die Optionsscheine mit dem offenen Aufgeld zu aktivieren (GEURTS in B/B, § 20 Rz. 485 [10/2014]). Im Hinblick auf die Ausübung oder den Verfall der Optionsscheine gelten die Ausführungen zu Optionen entsprechend (s. Anm. 1072).

▷ *Optionsanleihe mit niedriger Verzinsung (verdecktes Aufgeld):* In diesem Fall kommt es für den Ersterwerber darauf an, ob die Gegenleistungen für die Optionsscheine in einem Teil des Ausgabepreises (Doppelerwerb) oder im Verzicht auf eine marktübliche Verzinsung (Alleinerwerb) besteht:

– Beim Doppelerwerb sind die Anleihen ex und die Optionsscheine jeweils mit dem auf sie entfallenden Anteil am Ausgabebetrag zu aktivieren. Die Aufteilung des Ausgabebetrags hat auf Basis der Teilwerte der Anleihen ex und der Optionsscheine zu erfolgen. Die Anleihen ex sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (GEURTS in B/B, § 20 Rz. 485 ff. [10/2014]; HAARMANN, JbFSr 1991/92, 469; aA OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337; s. Anm. 1084).

– Beim Alleinerwerb sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren und die Optionsscheine, die vorausbezahlten Zins darstellen, mit ihrem Teilwert. Im Hinblick auf diesen Zins ist ein passiver RAP zu bilden, der über die Laufzeit ertragswirksam aufzulösen ist. Bei den Anleihen ex kommt aufgrund der niedrigen Verzinsung eine Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 in Betracht (GROH, DB 2002, 860).

Ob ein Doppel- oder Alleinerwerb vorliegt, bestimmt sich gem. BFH nach den Emissionsbedingungen (BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 9/02, BStBl. II 2003, 883; dazu GROH, DB 2002, 860; HAISCH, DStR 2001, 1968; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 62 ff.). Beim Zweiterwerb sind stets die Grundsätze des Doppelerwerbs anzuwenden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Optionsanleihen“ [3/2018]).

► *Emittent:* Die bei der Emission von Optionsanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu passivieren. Offene und verdeckte Aufgelder für die Optionsscheine sind im Emissionszeitpunkt gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Sie verbleiben in der Kapitalrücklage unabhängig davon, ob die Optionsscheine ausgeübt werden oder nicht. Nach der Rspr. des BFH stellen die Aufgelder für stl. Zwecke unabhängig von der Ausübung der Optionsscheine Einlagen in das stl. Einlage-

konto dar (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; dazu HAI SCH/DANZ, DStZ 2006, 229; aA noch OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337). Bei Optionsanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. zwingend ein aktiver RAP zu bilden (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; aA HAHNE, StuB 2006, 295; s. Anm. 1083).

1089 bb) Wandelanleihen

Begriff: Wandelanleihen (*convertible bonds*) sind Anleihen, die neben einem festen Zins dem Inhaber das Recht einräumen, innerhalb eines bestimmten Zeitraums eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl junger Aktien des Emittenten gegen Hingabe der Anleihen zu beziehen. Im Unterschied zu Optionsanleihen führt die Ausübung des Wandlungsrechts zum Erlöschen der Anleihen (HABERSACK in MÜKo AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 24, 29 und 52, auch zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen).

Bilanzierung:

► **Inhaber:** Wandelanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die zusätzliche Bilanzierung von Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen hinsichtlich der Aktien scheidet aus (glA DREYER/HERRMANN, DB 2001, 1637; HAARMANN, JbFStR 1991/92, 469; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Wandelschuldverschreibungen“ [3/2018]; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1075/2 [10/2016]; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; HOLLE/TSCHATSCH, FR 2018, 884 [886]; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 12; vgl. auch RAU, DStR 2014, 2201). Die Wandlung von Wandelanleihen führt nicht zu einer Gewinnrealisierung (RFH v. 24.8.1944, RFHE 54, 128; BFH v. 21.2.1973 – I R 106/71, BStBl. II 1973, 460; OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345). Daran ändert uE auch § 6 Abs. 6 Satz 1 nichts, denn die Wandlung stellt keinen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar (glA BMF v. 30.4.2018 – IV C 6 - S 2133/09/10001 :006, FR 2018, 907; BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686; GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; HOLLE/TSCHATSCH, FR 2018, 884 [888]; aA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 1394 [7/2016]; C.B. KORN, FR 2003, 1101; RAU, DStR 2014, 2201; dazu HAI SCH, RdF 2015, 165; NIEDLING, RdF 2016, 49). Eine Teilwertabschreibung wird deshalb auch im Wandlungszeitpunkt nicht rückgängig gemacht (OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345; § 6 Anm. 1500 „Wandelschuldverschreibung“). Die erhaltenen Aktien sind mit dem Buchwert der Wandelanleihen zzgl. eventueller Zuzahlungen zu aktivieren (BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; HÄUSELMANN, BB 2003, 1531; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 46 ff.; zur fortlaufenden Bewertung vgl. HOLLE/TSCHATSCH, FR 2018, 884 [887]).

► **Emittent:** Wandelanleihen sind als Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, offene und verdeckte Aufgelder für die Wandlungsrechte sind gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Die Aufgelder stellen uE für stl. Zwecke von Anfang an und unabhängig von der Ausübung der Wandlungsrechte Einlagen dar (glA GEURTS in B/B, § 20 Rz. 511 ff. [11/2008]; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1118 [2/2014]; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 20 f.; TEUFEL, AG 2008, 892; aA HEGGER, juris PR-SteuerR 5/2006,

Anm. 6; WAGNER, *Der Konzern* 2006, 262; dazu HAISCH/DANZ, *DStZ* 2006, 229). Der BFH (BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686) hat sich dieser Meinung grds. angeschlossen; er hat allerdings auch entschieden, dass bei jederzeitiger Ausübbarkeit des Wandlungsrechts kein Aufgeld und damit keine Einlage geleistet wird (NIEDLING, *RdF* 2016, 49). Im Fall von Wandelanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. ein aktiver RAP zu bilden.

Zum Rückkauf von Wandelanleihen durch den Emittenten s. einerseits ALTENBURG, *DStR* 2013, 5, und andererseits FISCHER/LACKUS, *DStR* 2013, 623; HERZIG/JOISTEN, *DB* 2013, 954. Handelsrechtliche Aufwendungen sind uE in diesem Zusammenhang auch stl. abzugsfähig (glA HOLLE/TSCHATSCH, *FR* 2018, 884 [887]).

cc) Umtauschanleihen

1090

Begriff: Umtauschanleihen (*exchangeable bonds*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben dem Anspruch auf Zahlung eines festen, unter dem marktüblichen Zinssatz liegenden Zinses das Recht geben, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags die Lieferung einer in den Anleihebedingungen bestimmten Anzahl von Aktien zu verlangen. Im Gegensatz zu Wandelanleihen handelt es sich bei den Aktien nicht um junge Aktien des Emittenten, sondern um alte Aktien meist einer dritten Gesellschaft (HÄUSELMANN, *BB* 2000, 139; WIESE/DAMMER, *DStR* 1999, 867; aA DREYER/HERRMANN, *FR* 2001, 722).

Bilanzierung:

► *Inhaber:* Umtauschanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren (glA EGNER/HEINZ, *StuB* 2005, 748; HÄUSELMANN/WAGNER, *BB* 2002, 2431; aA MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, *Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt*, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 73, 77; vgl. auch RAU, *DStR* 2014, 2201). Im Gegensatz zu Wandelanleihen ist der Umtausch der Anleihen gegen Aktien ein tauschähnlicher Vorgang, der gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Umtauschanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien im Zeitpunkt des Umtauschs führt (vgl. auch FG Köln v. 18.1.2017 – 10 K 3615/14, *EFG* 2017, 1012, *Az. BFH I R 20/17*). Zugleich stellt der gemeine Wert der Umtauschanleihen die AK der zu aktivierenden Aktien dar (HÄUSELMANN/WAGNER, *BB* 2002, 2431; LOHR, *FB* 2000, 578; RAU, *DStR* 2014, 2201; aA DREYER/HERRMANN, *FR* 2001, 722).

► *Emittent:* Umtauschanleihen sind uE als einheitliche Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren; die Bilanzierung zusätzlicher Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen kommt nicht in Betracht (FG Köln v. 18.1.2017 – 10 K 3615/14, *EFG* 2017, 1012, *Az. BFH I R 20/17*; HÄGER/REUSCH, *Mezzanine Finanzierungsinstrumente*, 2. Aufl. 2007, 327; HÄUSELMANN/WAGNER, *BB* 2002, 2431; WAGNER, *StuB* 2004, 1085; aA MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, *Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt*, 3. Aufl. 2013, § 15 Rz. 74). Bezüglich der fortlaufenden steuerbilanziellen Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (HÄGER/REUSCH, *Mezzanine Finanzierungsinstrumente*, 2. Aufl. 2007, 327; HÄUSELMANN/WAGNER, *BB* 2002, 2431; BEAUVAIS/FISCHER/TRACHEL in BÖSL/SOMMER, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 229 f., auch zum Umtausch in Aktien; uE Bildung einer Verbindlichkeitenrückstellung bei Risikouberhängen; str.; vgl. auch FG Köln v. 18.1.2017 – 10 K 3615/14, *EFG* 2017, 1012, *Az. BFH I R 20/17*; RAU, *DStR* 2014, 2201; SCHMITZ, *BB* 2009, 1620).

1091 **dd) Aktienanleihen**

Begriff: Aktienanleihen (*reverse convertibles*) sind hochverzinsliche Anleihen, die mit einem Recht des Emittenten ausgestattet sind, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl von alten Aktien (meist einer dritten Gesellschaft) zu liefern (HARENBERG, NWB F. 3, 10713; SCHERRER, DStR 1999, 1205).

Bilanzierung:

► *Inhaber:* Aktienanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die Bilanzierung von Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen ist daneben nicht möglich (glA HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; SCHERRER, DStR 1999, 1205; aA RAU, DStR 2006, 627; RAU, DStR 2014, 2201). Die Andienung der Aktien ist ein tauschähnlicher Vorgang, der nach § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Verlustrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Aktienanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien führt; der gemeine Wert der Aktienanleihen stellt zugleich die AK der Aktien dar (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA DREYER/HERRMANN, FR 2001, 722; RAU, DStR 2014, 2201).

► *Emittent:* Die bei der Emission von Aktienanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend ist uE eine einheitliche Verbindlichkeit in Höhe des Rückzahlungsbetrags zu passivieren; zusätzliche Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen können nicht bilanziert werden (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; EGNER/HEINZ, StuB 2005, 748; WAGNER, StuB 2004, 1085; aA RAU, DStR 2006, 627). Im Hinblick auf die fortlaufende steuerbilanzielle Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; RAU, DStR 2006, 627, auch zur Aktienandienung).

9. Investmentanteile

1092 **a) Besteuerung von Investmentfonds**

Ab Anfang 2018 ist unter dem reformierten Investmentsteuergesetz zwischen Investmentfonds iSv. §§ 1 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2, 6 ff. InvStG 2018 und Spezial-Investmentfonds nach § 26 InvStG zu unterscheiden (zum InvStG 2018 insgesamt s. Anh. zu § 20 EStG):

Investmentfonds werden stl. intransparent behandelt und unterliegen mit bestimmten Einkünften (inländ. Beteiligungseinnahmen, inländ. Immobilienerträge und sonstige inländ. Einkünfte) selbst der KSt und ggf. der GewSt (§§ 6 und 15 InvStG 2018). Die Anleger in Investmentfonds haben Ausschüttungen (einschließlich Substanzauskehrungen), Gewinne aus der Veräußerung und die sog. Vorabpauschale zu versteuern (§§ 16, 18 InvStG 2018).

Spezial-Investmentfonds werden stl. weiterhin (semi-)transparent behandelt. Auch sie unterliegen mit den og. Einkünften im Grundsatz der KSt, die Besteuerung kann aber durch die Ausübung von sog. Transparenzoptionen (§§ 30, 33 InvStG 2018) vermieden werden. Die Anleger in Spezial-Investmentfonds haben Ausschüttungen, sog. ausschüttungsgleiche Erträge und Gewinne aus der Veräußerung von Spezial-Investmentfondsanteilen zu versteuern (§ 34 InvStG 2018).

Trotz dieser Änderungen unterliegen Anteile an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds weiterhin den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen über

die Bilanzierung von Wertpapieren (zum bisherigen Recht HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179, 199 und 207). Diese Grundsätze sind gem. Abs. 1 für die steuerbilanzielle Behandlung maßgebend. Die Vorschriften des InvStG 2018 haben jedoch als Spezialregeln Vorrang vor den allgemeinen Vorschriften, soweit sie mit ihnen in Widerspruch stehen.

Die von Investmentfonds gehaltenen WG sind nicht dem Anleger zuzurechnen und bei diesem zu bilanzieren; dies gilt trotz der Fortgeltung des Transparenzprinzips auch für Spezial-Investmentfonds (zum bisherigen Recht BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179 und 199; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 452; vgl. auch HELIOS/LÖSCHINGER, DB 2009, 1724).

b) Bilanzierung von Investmentanteilen

1093

Erwerb: Der Investor hat Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds mit den AK zu aktivieren. Die AK sind idR der Ausgabe- bzw. Kaufpreis zzgl. Nebenkosten. Der Ausgabeaufschlag iSv. §§ 71 Abs. 2, 165 Abs. 2 Nr. 8 KAGB und der Ertragsausgleich iSv. § 162 Abs. 2 Nr. 6 KAGB stellen rechtl. unselbständige Bestandteile des Kaufpreises dar, die jeweils die AK der Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds erhöhen (BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489; BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; BFH v. 4.3.1980 – VIII R 48/76, BStBl. II 1980, 453, zum Ausgabeaufschlag und Ertragsausgleich; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 181; HÄUSELMANN/LUEDEMAN, FR 2005, 415; aA ROCKEL/PATZNER, DStR 2008, 2122, zum Ertragsausgleich; LÜBBEHÜSEN in BRINKHAUS/SCHERER, KAGG – AuslInvestmG, 2003, vor §§ 37n ff. KAGG Rz. 44, zum Zwischengewinn, der durch das InvStG 2018 abgeschafft wurde).

Haltedauer:

► *Folgebewertung:* Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds sind im Zuge der Folgebewertung nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 teilwertzuberechnen (zur bisherigen Rechtslage BFH v. 21.9.2011 – I R 7/11, BFHE 235, 273; BMF v. 5.7.2011 – IV C 1 - S 1980 - 1/10/10011:006, BStBl. I 2011, 735; Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.1.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, Rz. 36 ff.; dazu ADRIAN/HELIOS, DStR 2014, 721; OFD Hannover v. 25.4.2005, DB 2005, 1194, ist dadurch teilweise überholt).

► *Ausschüttungen:* Bezüglich der steuerbilanzielle Behandlung von Ausschüttungen auf Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds gelten die allgemeinen Grundsätze für Gewinnausschüttungen. Danach erfolgt die Vereinnahmung von Ausschüttungen auf Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds mit der Entstehung des Rechtsanspruchs auf Auszahlung (BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019 – DOK 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 28; OFD Rheinland v. 11.1.2008, EStG-Kartei NW InvStG Nr. 2004, zu weiteren Einzelheiten). Substanzauskehrungen aus einem Investmentfonds sind nur im Rahmen von Teilwertberechtigungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu berücksichtigen. Hingegen mindern uE Substanzauskehrungen aus einem Spezial-Investmentfonds die AK der Anteile.

► *Vorabpauschale:* Im Fall der Thesaurierung von Erträgen auf Ebene des Investmentfonds kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Investmentanteile in Be-

tracht. Gemäß § 18 Abs. 3 InvStG 2018 gilt die Vorabpauschale jedoch am ersten Werktag des folgenden KJ. als zugeflossen. Um eine Doppelbesteuerung der Vorabpauschalen zu vermeiden, ist der Gewinn aus der Veräußerung oder Rückgabe der Investmentanteile um die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen gem. § 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG 2018 zu vermindern. Bei bilanzierenden Anlegern ist dementsprechend in Höhe der Vorabpauschale ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden (BTDrucks. 18/8045, 90; HELIOS/MANN, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 16; STADLER/BINDL, DStR 2016, 1953; ZINOWSKY/GRABOWSKI, IRZ 2017, 201).

► *Ausschüttungsgleiche Erträge*: Werden Erträgen auf Ebene des Spezial-Investmentvermögens thesauriert, kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung trotz des Transparenzprinzips auch erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Spezial-Investmentanteile in Betracht (zum bisherigen Recht BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065, mwN; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 189; HÄUSELMANN, BB 1992, 312; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 453; aA BIRCK/MEYER, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 296; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1340 [11/2007]). Nach § 36 Abs. 4 Satz 2 InvStG 2018 gelten die ausschüttungsgleichen Erträge mit Ablauf des Geschäftsjahres des Spezial-Investmentfonds als zugeflossen. Bei bilanzierenden Anlegern ist allerdings der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die ausschüttungsgleichen Erträge insbes. bei einem Verkauf oder einer Rückgabe der Spezial-Investmentanteile nochmals der Besteuerung unterliegen würden. Daher ist korrespondierend zur Vereinnahmung dieser Erträge ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden (JANSEN/GREGER, BB 2018, 1243; zur alten Rechtslage BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065, mwN; BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019 – DOK 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 29; die aA des BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, in Bezug auf organschaftliche Ausgleichsposten findet hier keine Anwendung).

► *Transparenzoptionen*: Im Fall der Ausübung der Transparenzoption für Beteiligungseinnahmen nach § 30 Abs. 1 InvStG 2018 sind die betroffenen Einnahmen unmittelbar dem Anleger zuzurechnen; hierdurch wird die Besteuerung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds vermieden (HAISCH, RdF 2015, 301; HELIOS/MANN, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 20; STADLER/BINDL, DStR 2016, 1962). Erfolgen keine korrespondierenden Ausschüttungen, kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung in der HBil. erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Investmentanteile in Betracht. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der nur stl. zugerechneten Beteiligungseinnahmen sind uE aktive Ausgleichsposten zu bilden. Die Transparenzoption für Immobilieneinkünfte führt nicht zu einer Zurechnung der Einkünfte; vielmehr sind auf ausschüttungsgleiche und ausgeschüttete Immobilieneinkünfte gem. §§ 33 Abs. 1, 50 InvStG 2018 KapErtrSt zu erheben, um die Besteuerung der Einkünfte auf Spezial-Investmentfonds-Ebene auszuschließen. Sofern keine Ausschüttung der Immobilieneinkünfte erfolgen, sind im Hinblick auf die ausschüttungsgleichen Erträge stl. Ausgleichsposten zu bilden (s.o.).

► *Sog. Absetzungsbeiträge* (vormals negative thesaurierte Erträge): Nach dem Urteil des FG Münster (FG Münster v. 19.2.2018 – 13 K 1278/14 K G F, EFG 2018, 781, Az. BFH XI R 10/18) können für sog. negative thesaurierte Erträge – dh. Ausschüttungen, die gem. § 2 InvStG 2004 keine Erträge darstellten, weil die vom Fonds vorgenommenen AfA höher waren als der investimentrechtl. Einbehalt – passive Ausgleichsposten gebildet oder die AK der Anteile gemindert

werden. Nach dem neuen InvStG können die sog. Absetzungsbeträge iSv. § 35 Abs. 4 InvStG 2018 steuerneutral ausgeschüttet werden. Ob die Anleger einen passiven Ausgleichsposten zu bilden haben oder die AK der Anteile zu mindern sind, ist auch nach neuem Recht nicht geregelt. Die Gesetzesbegründung lässt auf Ersteres schließen (BTD Drucks. 18/8045, 121).

Verkauf oder Rückgabe: Im Fall des Verkaufs oder der Rückgabe von Investmentanteilen sind diese mit dem Buchwert auszubuchen. In Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufs- oder Rückgabepreis ergibt sich ein Gewinn oder Verlust; in der Vergangenheit gebildete aktive Ausgleichsposten sind aufwandswirksam aufzulösen (HELIOS/MANN, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 16; STADLER/BINDL, DStR 2016, 1953; ZINOWSKY/GRABOWSKI, IRZ 2017, 201; zum bisherigen Recht HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 191; BÜTTNER/MÜCKE in BERGER/STECK/LÜBBEHÜSEN, InvG/InvStG, 2010, § 8 InvStG Rz. 14; zu weiteren Einzelheiten auch HAGEN, Ubg 2008, 337; KUSSMAUL/GRÄBE, Ubg 2008, 331; WAGNER, StuB 2007, 801; WELLSCH/QUAST/LENZ, BB 2008, 490; zu Spezialfonds HAMMER, Spezialfonds im Steuerrecht aus Investorensicht, 2007; NEUMANN, Die Besteuerung von Publikums-Investmentvermögen, 2011).

Einstweilen frei.

1094–1099

VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen

Schrifttum

Einzelschriften: SCHIERLOH, Leasing – Steuerrechtliche Behandlung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsentwicklung, Bonn 1971; SEEGER, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen, Diss. Berlin 1972; BORGGRAFE, Die Zwangsvollstreckung in bewegliches Leasinggut, Köln 1976; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, Heidelberg 1978; BÜSCHGEN (Hrsg.), Praxishandbuch Leasing, München 1998; SIEBERT, Leasing oder Kredit – eine steuerliche Vergleichsrechnung, Köln 2001; FEINEN, Das Leasinggeschäft, Frankfurt am Main, 4. Aufl. 2002; SPITTLER, Leasing für die Praxis, Köln, 6. Aufl. 2002; KROLL, Finanzierungsalternative Leasing, Stuttgart-Vaihingen 2007; LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, München, 6. Aufl. 2013; TONNER, Leasing im Steuerrecht, Heidelberg, 6. Aufl. 2013; EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, München, 2. Aufl. 2014; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, Köln, 7. Aufl. 2015.

Aufsätze: PLATHE, Zur rechtlichen Beurteilung des Leasing-Geschäfts, BB 1970, 601; BUCHLOH, Der Leasing-Erlass im Spiegel des Leasing-Urteils, BB 1971, 776; DÖLLERER, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 535; KNAPP, Problematischer Leasing-Erlass, DB 1971, 685; RUNGE, Leasing in steuerlicher Sicht, DStZ 1971, 121; SÖFFING, Mobilien-Leasing, FR 1971, 216; FLUME, Das Rechtsverhältnis des Leasing in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, DB 1972, 1; RUNGE, Immobilien-Leasing in steuerlicher Sicht, DStZ 1972, 161; GROH, Zur Anwendung der Leasing-Erlasse, StBp. 1973, 97; KENNEMICH, Zur Bewertung von Leasing-Gegenständen und Leasing-Verbindlichkeiten in der Jahresbilanz des Leasing-Nehmers, WPg 1973, 84; STORN, Zur Bewertung von Leasingforderungen beim Leasinggeber, WPg 1973, 525; ROHSE, Mobilien-Leasing – Auswirkungen der typisierten Abgrenzungsmerkmale des Leasing-Erlasses in der Praxis, StBp. 1975, 154; LEFFSON, Die Darstellung von Leasingverträgen im Jahresabschluss, DB 1976, 637; EBENROTH, Der Finanzierungs-Leasing-Vertrag als Rechtsgeschäft zwischen Miete und Kauf, JuS 1978, 588; BÜSCHGEN, Finanzierungsleasing als Finanzierungsalternative – eine kritische Würdigung unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, ZfB 1980, 1028; DÖLLERER, Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1337; BOSSERT, Risikostruktur und Risikoverteilung bei Finanzierungsleasingverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, BB 1981, 2038; MELLWIG, Erfolgssteuerliche Aktivierungsprobleme bei Mobilien-Leasing-

Verträgen, BB 1981, 1808; PFLÉGER, Sachverhaltsgestaltungen zwischen inländischen verbundenen Unternehmen als Mittel der Bilanzpolitik, DB 1982, 2198; VON WYSOCKI, Zu einigen Fragen der Bilanzpolitik vor dem Abschlussstichtag, StuW 1982, 49; SONNENBERGER, Rechtsfragen beim Leasing beweglicher Sachen, NJW 1983, 2217; FIGGE, Grundlagen der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Behandlung des Leasing, FLF 1984, 109; GROOVE, Gewinnrealisierung bei Leasing-Gesellschaften, DB 1984, 889; PAULUS, Die steuerliche Behandlung des Leasing, BB 1984, Beilage 8, 10; STRUNTZ, Sale-and-lease-back, DStR 1984, 102; ZÖLLER, Big-Ticket-Leasing, BB 1984, Beilage 8; KALIGIN, Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers beim Immobilienleasing – unter Einbeziehung des sog. Kommunalleasing und des Spezialleasing, DStZ 1985, 235; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1985, 80; ECKSTEIN, Insolvenzrechtsreform und Leasing, FLF 1986, 149; TACKE, Bearbeitung und Abwicklung eines Leasingvertrags, DB 1988, Beilage 6, 3; SCHEITERLE, Abschreibungen auf das „Vermietvermögen“ der Leasingunternehmen, DB 1990, 2182; SOBOTKA, Der neue Teilamortisationserlass im Immobilien-Leasing, BB 1992, 827; CANARIS, Grundprobleme des Finanzierungsleasing im Lichte des Verbraucherkreditgesetzes, ZIP 1993, 401; HINTERBERGER, Kaufen oder Leasen? Der Versuch eines Vorteilhaftigkeitsvergleichs, NotBZ 1997, 129; LEUKEL, Die Wiederentdeckung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Steuergesetzänderung, DB 2002, 1852; ZAHN, Der kaufrechtliche Nacherfüllungsanspruch – ein Trojanisches Pferd im Leasingvertrag?, DB 2002, 985; HÖPFNER, Die Auswirkungen der Schuldrechtsreform auf das Finanzierungsleasing, FLF 2004, 72; EISELE, Aktuelle Finanzrechtsprechung zur Frage der Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.6.2005, II R 67/04, Inf. 2005, 944; TÖNNER, Sind anerkannte Bilanzierungsregeln des Finanzierungsleasings gefährdet?, FR 2007, 946; VOSSELER, Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-Lease-back-Geschäften – Zur Reichweite eines BFH-Urteils vom 9.2.2006, DStR 2007, 188; LORITZ, Steuerrechtliche „Überraschung“ durch das Finanzgericht München zu Filmfonds, ZSteu. 2008, 74; RÜBER/ANGLOHER, Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Film- und Fernsehfonds, FR 2008, 498; FINDEISEN/SABEL, Definition des Finanzierungsleasing i.S. des KWG nach dem Merkblatt der BaFin, DB 2009, 801; LÜDICKE/KIND, Finanzierungsleasing als Finanzdienstleistung, DStR 2009, 709; BRINKMANN/HÜBNER, Anmerkung zu OFD Hannover v. 22.10.2009, IStR 2010, 69; THEISEN/LINS, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, DStR 2010, 1649; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; DORNHEIM, Steuerliche Behandlung von Medienfonds – Auswirkungen der Entscheidung des FG München vom 8.4.2011, DStR 2011, 1793; HERZIG/BRIESEMEISTER, Medienfonds mit Defeasance Struktur – Steuerliche Konsequenzen von Schuldübernahmeverpflichtungen, Ubg 2011, 581; KLEIN, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, DStR 2011, 1981; LÜDICKE/FISCHER, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935; WILDNER/KRAUSE, Anwendung des § 19 GewStDV bei Leasing und Factoringunternehmen, BB 2011, 1373; KOHLHAAS, Die finanziellen Belastungen der Filmfonds-Anleger, FR 2012, 289; MEYER, Einschränkung der off-balance-sheet-Bilanzierung von Leasingtransaktionen nach HGB und IFRS, PiR 2014, 1; DILBNER/MÜLLER, Leasingbilanzierung auf dem Prüfstand, BC 2017, 164 und 220; KIRSCH, Anschlussanalytische und abschlusspolitische Effekte der Leasingbilanzierung nach IFRS 16 – Teil 1: Auswirkungen bei Leasingnehmern, IRZ 2018, 39.

1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings

1100 a) Begriff und Bedeutung des Leasings

Leasingverhältnisse sind besonders gestaltete Besitz- oder Nutzungsüberlassungsverhältnisse. Allen Arten von Leasinggeschäften ist eine entgeltliche Gebrauchüberlassung von WG gemeinsam (vgl. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 [266]). Die verschiedenen Varianten des Leasings unterscheiden sich insbes. im Hinblick auf die Verteilung von Rechten und Pflichten zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und die Gestaltung der Zahlungsströme.