

§ 5

Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten
anderen Gewerbetreibenden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

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

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

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

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

(3) ¹Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn

1. der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder
2. mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

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

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

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

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

(5) ¹Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

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

²Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

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

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

Autoren:

Dr. Heribert M. **Anzinger**, Juniorprofessor, Darmstadt
(Anm. 1650–1760, 1800–1849)

Dipl.-Kfm. Dr. Martina **Baumgärtel** und Dr. Frank **Stockmann**, Rechtsanwalt,
beide Allianz SE, München (Anm. 1450–1484)

Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Oppenhoff & Rädler, München
(Anm. 1280–1289, 1600–1631)

Prof. Dr. Rudolf **Federmann**, Steuerberater, Hamburg (Anm. 1900–2099)

Dr. Martin L. **Haisch**, Rechtsanwalt, Linklaters LLP, Frankfurt/M.
(Anm. 1070–1099, 1550–1569)

Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn (Anm. 1632–1649)

Dr. Werner **Kleinle**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Wirtschaftstreuhand GmbH, Stuttgart (Anm. 210–218, 223–229)

Dr. Alexander **Kratzsch**, Richter am FG, Bünde (Anm. 1300–1349)

Dr. Matthias **Loose**, Richter am FG, Bochum (Anm. 1880–1899)

Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim (Anm. 1850–1879,
zusammen mit Prof. Dr. Thomas **Stobbe**)

Prof. Dr. Heiner **Richter**, Stralsund (Anm. 1761–1799)

Wolfgang **Richter**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
RP RICHTER & PARTNER, München,
und Norbert J. **Sailer Khuepach**, B.A., LL.M. (tax), Rechtsanwalt,
Taylor Wessing, München (Anm. 219–222b, 230–287)

Oliver **Rosenberg**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Linklaters LLP, Düsseldorf
(Anm. 1290–1299, 1350–1449)

Dipl.-Kfm. Dr. **Rainer Schick**, Rechtsanwalt/Steuerberater, und
Dr. Einiko Benno **Franz**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
beide KPMG, Köln (Anm. 960–999, 1032–1069, 1570–1599)

Dipl.-Kfm. Markus **Schulz**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Freshfields Bruckhaus Deringer, Köln (Anm. 900–959, 1000–1031, 1485–1549)

Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München
(Anm. 1–209, 288–299, 880–899, 1850–1879 [zusammen mit
Prof. Dr. Katja **Rade**], 2100–2199)

Dr. Susanne **Tiedchen**, Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–569, 1800–1829)

Prof. Dr. Norbert **Tonner**, Steuerberater, Osnabrück (Anm. 1100–1199)

Georg von **Wallis**, Rechtsanwalt, Olswang, Berlin (Anm. 1200–1279)

Mitherausgeber:

Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Oppenhoff & Rädler, München
(Anm. 900–1631)

Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn (Anm. 1632–1649)

Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, McDermott, Will & Emery, München
(Anm. 1900–2099)

Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München
(Anm. 1–299, 570–899, 1761–1799, 1850–1899, 2100–2199)

Dr. Susanne **Tiedchen**, Richterin am FG, Cottbus
(Anm. 300–569, 1650–1760, 1800–1849)

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 5

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 5		I. Verhältnis zum Handelsrecht	15
B. Rechtsentwicklung des § 5	2	II. Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 4	
C. Bedeutung des § 5	3	1. Grundsätze	16
D. Geltungsbereich des § 5		2. Bedeutung der Gewinnermittlungsart für die Inanspruchnahme von Steuerergünstigungen	17
I. Sachlicher Geltungsbereich des § 5	7	III. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften	18
II. Persönlicher Geltungsbereich des § 5		IV. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz	19
1. Rechtsentwicklung im Geltungsbereich des § 5 .	8	V. Verhältnis zum Europarecht	20
2. Heutiger persönlicher Geltungsbereich des § 5 .	9	VI. Verhältnis zu den IAS und US-GAAP	
III. Anwendung des § 5 bei Auslandsbeziehungen		1. Konzernrechnungslegung nach internationalen Grundsätzen	21
1. Grundsatz: Anwendung deutscher Gewinnermittlungsvorschriften auf Auslandsbeziehungen . . .	11	2. Übernahme internationaler Rechnungslegungsgrundsätze in die handelsrechtlichen Einzelabschlüsse	22
2. Anwendung des § 5 auf ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger	12	3. Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung	23
3. Anwendung des § 5 auf beschränkt Steuerpflichtige	13		
E. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften			

Erläuterungen zu Abs. 1

1. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Anwendungsbereich der bilanziellen Gewinnermittlung

	Anm.		Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1		2. Persönlicher Geltungsbereich der Buchführungspflicht	
I. Bedeutung der Tatbestandsmerkmale	25	a) Handelsrechtliche Buchführungspflicht	28
II. Gewerbetreibende	26	b) Steuerrechtliche Buchführungspflicht	29
III. Buchführungspflichtige			
1. Rechtsgrundlagen der Buchführungspflicht	27		

	Anm.
3. Sachlicher Geltungsbereich der Buchführungspflicht	30
4. Buchführungspflicht bei Auslandsbeziehungen	31
5. Erzwingbarkeit der Buchführung	32
6. Beginn und Ende der Buchführungspflicht	34
IV. Freiwillig Buchführende	35
B. Merkmale des Betriebsvermögensvergleichs iSd. § 5 Abs. 1	
I. Vorbemerkung	36
II. Bedeutung der Verweisungen in § 5 Abs. 1	
1. Bedeutung der Verweisung auf § 4 Abs. 1 Satz 1	37
2. Bedeutung der Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	38

C. Betriebsvermögensvergleich und ordnungsmäßige Buchführung

	Anm.
I. Ordnungsmäßige Buchführung	
1. Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung	40
2. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	41
3. Folgen ordnungsmäßiger Buchführung	42
II. Buchmäßige Voraussetzungen für Steuervergünstigungen	43
III. Nicht ordnungsmäßige Buchführung	
1. Vorbemerkungen	45
2. Bedeutung und Umfang der Schätzung	46
3. Anwendung von Grundsätzen	47
4. Strafrechtliche Folgen nicht ordnungsmäßiger Buchführung	48

2. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2: Maßgeblichkeit und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz	
I. Überblick – Ausprägungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	
1. Materielle Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1)	61
2. Formelle Maßgeblichkeit bei GoB-konformen Wertansätzen (Abs. 1 Satz 2)	62
3. Formelle Maßgeblichkeit bei Steuervergünstigungen (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit)	63
II. Rechtsentwicklung	
1. Entwicklung in den deutschen Ländern bis 1918	71
2. Entwicklung im Deutschen Reich von 1919 bis 1945	72

	Anm.
3. Entwicklung von 1946 bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz (1985)	73
4. Verankerung des § 6 Abs. 3 aF im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes	75
5. Kodifizierung des § 5 Abs. 1 Satz 2 (formelle Maßgeblichkeit)	76
6. Einführung weiterer Spezialregelungen	77
7. Abkopplung von der Handelsbilanz als tendenzielle Entwicklung	78
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	
1. Vereinfachungsaspekte	80
2. Teilhabertese	81

	Anm.
IV. Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	
1. Anwendbarkeit beim Bilanzansatz	84
2. Anwendbarkeit bei der Bewertung	86
3. Anwendbarkeit bei der Zuordnung des Betriebsvermögens	88
4. Bedeutung für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	90
V. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungs-vorschriften	
1. Verhältnis zu speziellen Ansatzvorschriften (§ 5 Abs. 2–5, §§ 6a–6d)	92
2. Verhältnis zum Vorbehalt nach § 5 Abs. 6	94
3. Verhältnis zu Steuerbegünstigungen	95
4. Verhältnis zum EU-Recht	96
VI. Form der steuerlichen Gewinnermittlung	98
B. Umfang der materiellen Maßgeblichkeit (Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB; Abs. 1 Satz 1)	

	Anm.
I. Maßgeblichkeit allgemeiner handelsrechtlicher Vorschriften	101
II. Maßgeblichkeit rechtsform- und branchenspezifischer Vorschriften	103
III. Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte	105
IV. Maßgeblichkeit sonstiger handelsrechtlicher GoB	107
V. Einschränkung steuerrechtlicher Wahlrechte durch die materielle Maßgeblichkeit	110
VI. Anwendungsfälle der materiellen Maßgeblichkeit beim Bilanzansatz	
1. Immaterielle Wirtschaftsgüter	113
2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und aktive (latente) Steuerabgrenzung	114
3. Materielle Wirtschaftsgüter	115
4. Rückstellungen	116
5. Rechnungsabgrenzungsposten	118

3. Teil: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Ansatz des Betriebsvermögens (materielle GoB)

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	
I. Grundlagen	200
II. Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	202
III. Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung	
1. Stichtagsprinzip	210
a) Stichtagsprinzip und Bewertung	210a
b) Verhältnisse am Bilanzstichtag und Abweichungen	210b
c) Wertauffhellung und	

Stichtagsprinzip	210c
d) Konkretisierung der Wertauffhellung	
aa) Wertauffhellung	210d
bb) Wertänderung, -begründung	210e
2. Prinzip der Vollständigkeit	211
3. Prinzip der Bilanzwahrheit	212
4. Prinzip der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit	213
5. Prinzip der Bilanzkontinuität	214
6. Going-Concern-Grundsatz	
a) Unternehmensfortführung als Regelfall	215

	Anm.
b) Bewertung zu Liquidationswerten	216
7. Einzelbewertungsgrundsatz	217
8. Verrechnungsverbot	218
9. Vorsichtsprinzip	219
10. Realisationsprinzip	220
11. Auswirkungen der sog. Alimentationslehre auf das Vorsichts- und Realisationsprinzip	
a) Grundlagen der Alimentationslehre	220a
b) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur sog. Alimentationslehre	220b
c) Auffassung der Finanzverwaltung	220c
d) Auffassung des Schrifttums zur sog. Alimentationslehre	220d
e) Traditionelle Auffassung im Schrifttum	220e
f) Stellungnahme	220f
12. Imparitätsprinzip	221
13. Zusammenwirken von Realisations- und Imparitätsprinzip	221a
14. Periodisierungsprinzip	
a) Allgemeines zur Zuordnung und Periodisierung von Zahlungsvorgängen	222
b) Periodisierung und das sog. Matching Principle	222a
c) Periodisierung und das Prinzip der Verursachung	222b
15. Gebot des „true and fair view“	223
16. Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality)	224
17. Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB	225

B. Prinzipien des Gewinn- und Verlustausweises nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip

I. Verhältnis von Gewinn- und Verlustausweis zur Realisation	230
-------------------------------------------------------------------------------	------------

	Anm.
II. Gewinn- und Verlustausweis auf Grund des Realisationsprinzips	
1. Allgemeines	231
2. Zeitpunkt der Gewinnrealisation	232
3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Verträgen	
a) Grundsatz	233
b) Lieferungs-/Kaufvertrag	234
c) Dienstleistungsvertrag	235
d) Werkvertrag	236
e) Werklieferungsvertrag	237
f) Miet- und Pachtvertrag	238
g) Leasingvertrag	239
h) „Sale-and-lease-back“-Geschäft	240
i) Wechseldiskontgeschäft	241
j) Pensionsgeschäft	242
k) Nicht-vertypertes Dauerschuldverhältnis	243
4. Ertragsrealisation im Zusammenhang mit nicht-gegenseitigen Rechtsverhältnissen	
a) Allgemeines	245
b) Teilnahme an der Gewinnbeteiligung einer Kapitalgesellschaft	246
c) Teilnahme am Gewinn einer Personengesellschaft	246a
d) Anspruch auf Rückgewähr der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter	246b
e) „Einlagersetzende Forderung“	246c
f) Bonus mit Erreichen des Umsatzziels realisiert	246d
5. Höhe der Gewinnrealisierung	247
6. Ausnahmen vom Realisationsprinzip	
a) Echte Ausnahmen	248
b) Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter nach § 6b	249
c) Ersatzbeschaffungsrücklage	250

	Anm.
d) Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3)	251
III. Verlustausweis nach dem Imparitätsprinzip	
1. Allgemeines	252
2. Bilanzielle Abbildung von Risiken und Verlusten	253
3. Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht	
a) Imparitätsprinzip und seine besonderen Ausprägungen und Konkretisierungen	254
b) Verlustrückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	255
c) Niederstwertprinzip	256
IV. Gewinnausweis bei langfristiger Fertigung	
1. Definition und Bedeutung	258
2. Handelsrechtliche Realisation unter bestimmten Bedingungen	
a) Handelsrechtliche Berücksichtigung	259
b) Teilgewinnrealisierung und General Klausel des „true and fair view“	259a
c) Bedingungen und Voraussetzung für die Anerkennung der Teilgewinnrealisierung	259b
d) Abzulehnendes Realisierungswahlrecht	259c
e) Möglichkeiten der rechtlichen Gestaltung	259d
4. International Accounting Standards und Teilgewinnrealisierung	260
5. Teilgewinnrealisierung und Steuerrecht	
a) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	261
b) Herrschende Auffassung im Schrifttum	261a
c) Eigene Auffassung	261b
C. Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips	
I. Das Problem der Steuerentstrickung	

	Anm.
1. Durchbrechung des Realisationsprinzips	
a) Ausnahmen vom Realisationsprinzip	262
b) Allgemeines, gesetzlich geregeltes Entstrickungskonzept	263
II. Gesetzlich geregelte Tatbestände	
1. Entstrickungsvorschriften	264
2. Überführung in das Privat- oder in ein anderes Betriebsvermögen (Entnahme, Betriebsaufgabe)	
a) Entnahme, Überführung von Wirtschaftsgütern	264a
b) Neuregelung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland	264b
c) Neuregelung bei der grenzüberschreitenden Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern	264c
d) Neuregelung als Klarstellung der bisherigen Rechtslage	264d
e) Stellungnahme	264e
3. Betriebsaufgabe	265
4. Betriebsveräußerung	266
5. Umwandlung	267
6. Verschmelzung	
a) Allgemeines	268
b) Verschmelzung Körperschaft auf Personengesellschaft	268a
c) Formwechsel Körperschaft in Personengesellschaft	269
d) Verschmelzung von Körperschaften	270
e) Verschmelzung außerhalb des UmwStG	271
7. Zwang zum Gewinnausweis in anderen Fällen	
a) Anwendungsbereich des § 1 AStG	272
b) Abgrenzung zu anderen Vorschriften	273
c) Voraussetzungen des § 1 AStG	274

Anm.

Anm.

D. Gewinn- und Verlustausweis schwebender Geschäfte

- I. Allgemeine Erläuterungen**
 - 1. Begriff des schwebenden Geschäfts 288
 - 2. Ausgeglichenheitsvermutung 289
- II. Bilanzierung schwebender Geschäfte**
 - 1. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte 290
 - 2. Anzahlungen
 - a) Geleistete Anzahlungen 291
 - b) Erhaltene Anzahlungen 292
 - 3. Aktivierung von Teilleistungen 293
 - 4. Immaterielle Wirtschaftsgüter 294
 - 5. Rückstellungen bei Erfüllungsrückstand 295
 - 6. Rückstellungsverbot für drohende Verluste 296
 - 7. Rechnungsabgrenzungsposten 297

E. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung

- I. Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung**
 - 1. Begriff der Aktivierung und Passivierung 300
 - 2. Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht 302
- II. Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung** 303
- III. Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen**
 - 1. Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung 305
 - 2. Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung 306
 - 3. Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern
 - a) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters . . 307

- b) Methode der Ermittlung der Einkünfte . . 308

IV. Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva

- 1. Zurechnung von Wirtschaftsgütern
 - a) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums 309
 - b) Verhältnis zu § 39 AO 310
 - c) Bedeutung der Zurechnung 311
- 2. Zurechnung von Schulden 312
- 3. Einzelfälle
 - a) Bauten auf fremden Grundstücken 313
 - b) Gesamtgläubigerschaft/Gesamtschuldnerschaft 314
 - c) Mieterein- und -umbauten 315
 - d) Nießbrauch 316
 - e) Pfandgut 317
 - f) Weitere Einzelfälle . . 318

V. Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bilanzierung 318

F. Bilanzierung der Aktivposten

- I. Aktivierungsvorschriften**
 - 1. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht 320
 - 2. Aktivierungswahlrechte
 - a) Begriff 321
 - b) Steuerliche Aktivierungswahlrechte . . . 322
 - c) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte . 323
 - 3. Aktivierungsgebote 324
 - 4. Aktivierungsverbote
 - a) Überblick 325
 - b) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Abs. 2 326
 - c) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens 327
 - d) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals 328
 - e) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen 329

	Anm.
f) Ansprüche aus schwebenden Geschäften	330
g) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten iwS	331
II. Allgemeine Erläuterungen zur Aktivierung	
1. Rechtsentwicklung	
a) Einkommensteuergesetz 1925	340
b) Einkommensteuergesetz 1934	341
c) Einkommensteuergesetz 1947	342
d) Einkommensteuergesetz 1969	343
2. Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs	344
3. Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand . .	345
III. Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs	
1. Die Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung	
a) Selbständige Bewertungsfähigkeit	350
b) Greifbarkeit	351
c) Vorliegen von Aufwendungen	352
d) Mehrjähriger Nutzen	353
e) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb	354
2. Kritik	355
IV. Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten	
1. Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	
a) Begriff	360
b) Abgrenzung	361
2. Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen	
a) Begriff	362
b) Abgrenzung	363
3. Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen	
a) Begriff	364
b) Bilanzierung	365
c) Abgrenzung	366
d) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert	367

	Anm.
V. Arten von Wirtschaftsgütern	
1. Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens	
a) Allgemeines	370
b) Begriff des Anlagevermögens	371
c) Begriff des Umlaufvermögens	372
d) Abgrenzung	373
e) Bedeutung der Abgrenzung	374
2. Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	
a) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts . .	375
b) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	376
c) Abgrenzung	377
d) Bedeutung der Abgrenzung	378
3. Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	
a) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts	379
b) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts	380
c) Abgrenzung	381
d) Bedeutung der Abgrenzung	382
4. Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	
a) Allgemeines	383
b) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts	384
c) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts	385
d) Abgrenzung	386
e) Bedeutung der Abgrenzung	387
VI. Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern	
1. Allgemeines	390
2. Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten	391

	Anm.		Anm.
3. Abgrenzungsmerkmale		f) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3	456
a) Selbständige Bewertungsfähigkeit	392	g) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10	457
b) Unvollständigkeit/ negatives Gepräge	393	h) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR	458
c) Festigkeit und Dauer der Verbindung	394	i) Rücklage für Ersatzbeschaffung	459
d) Nutzungs- und Funktionszusammenhang	395	j) § 6 UmwStG	460
4. Einzelfälle		3. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte	461
a) Betriebsvorrichtungen	396	4. Passivierungsgebote	465
b) Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum	397	5. Passivierungsverbote	
c) Grund und Boden/ Gebäude	398	a) Überblick	470
d) Grund und Boden/ Bodenschätze	399	b) Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3)	471
e) Selbständige Gebäudeteile	400	c) Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen (Abs. 4)	472
f) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen	401	d) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften/Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 4a)	473
g) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen	402	e) Rückstellungen für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1)	474
h) Scheinbestandteile	403	f) Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (Abs. 4b Satz 2)	475
VII. Zeitpunkt der Aktivierung		g) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	476
1. Vorbemerkung	410	II. Verbindlichkeiten	
2. Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts	411	1. Begriff	480
3. Aktivierung von Dividenden	412	2. Bilanzierung	
G. Bilanzierung der Passivposten		a) Grundsatz Passivierungspflicht	481
I. Passivierungsvorschriften		b) Ausnahmen	482
1. Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht	450		
2. Steuerliche Passivierungswahlrechte			
a) Allgemeines	451		
b) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte	452		
c) Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b Abs. 3	453		
d) Euroumrechnungsrücklage gemäß § 6d Abs. 1 Satz 2	454		
e) Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 aF	455		

	Anm.		Anm.
3. Zeitpunkt der Bilanzierung	483	f) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	505
4. Auflösung	484	g) Besonderheiten bei Rückstellung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen	506
5. Einzelfälle	485	3. Zeitpunkt der Bilanzierung	
III. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten		a) Grundsatz	510
1. Begriff		b) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung	511
a) Allgemeines	490	c) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung	512
b) Betriebliche Veranlassung	491	4. Auflösung	513
c) Art der Leistungsverpflichtung	492	5. Einzelfälle	514
d) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung	493	IV. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	518
e) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung	494	V. Aufwandsrückstellungen	
f) Fälligkeit	495	1. Begriff	520
g) Anspruchsinhaber	496	2. Bilanzierung	521
h) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit	497	3. Zeitpunkt der Bilanzierung	522
2. Bilanzierung		4. Auflösung der Rückstellung	523
a) Grundsatz Passivierungspflicht	500	VI. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	524
b) Ausnahmen	501		
c) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen	502		
d) Ungewisse Verbindlichkeit	503		
e) Wirtschaftliche Verursachung	504		

**4. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:
Besondere Verzeichnisse 880**

**5. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3:
Angaben in den besonderen Verzeichnissen 885**

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

	Anm.		Anm.
A. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen		III. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses	
I. Überblick	900	1. Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers	916
II. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen	908		

	Anm.
2. Passivierung von Erfüllungsrückständen	
a) Grundsätzliches	922
b) ABC der Erfüllungsrückstände	925
IV. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern	
1. Allgemeines	955
2. Problematik der Aktivierung von Dienstleistungen	957
B. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen	
I. Allgemeine Erläuterungen	
1. Begriff und Rechtsgrundlagen	960
2. Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen	962
3. Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte	963
II. Bilanzierung beim Bauunternehmer	
1. Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer	
a) Ausweis teilfertiger Bauten	964
b) Bewertung teilfertiger Bauten	965
2. Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer	
a) Gewinnrealisierung im Regelfall	969
b) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen	970
c) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen	971
d) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen	972
e) Gewinnrealisierung bei „Public-Private-Partnership“-Modellen (PPP-Modelle)	973
f) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)	974
g) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern	975

	Anm.
3. Passivierung beim Bauunternehmer	976
III. Bilanzierung beim Auftraggeber	
1. Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber	
a) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen	977
b) Aktivierung unfertiger Bauten	978
c) Behandlung von geleisteten Anzahlungen	979
d) Berücksichtigung von Abschreibungen	980
2. Passivierung beim Auftraggeber	
a) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen	981
b) Passivierung von unfertigen Bauten	982
C. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen	
I. Überblick	
1. Begriff und Rechtsgrundlagen	1000
2. Bilanzielle Behandlung	1001
II. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten	
1. Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten	1002
2. Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbes. Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)	
a) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall	1003
b) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen	1004
c) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen)	1005

	Anm.		Anm.
3. Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1006	a) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb	1062
III. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber	1007	b) Unentgeltliche Bestellung	1063
D. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbes. Erbbaurecht und Nießbrauch		3. Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)	
I. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten		a) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung	1065
1. Begriff und Arten der dinglichen Rechte	1032	b) Unentgeltliche Bestellung	1066
2. Grundsätze zur bilanziellen Behandlung		4. Ablösung des Nießbrauchsrechts	1067
a) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1034		
b) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte	1036	E. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten	
c) Passivierung dinglicher Lasten	1040	I. Überblick	1070
d) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last	1042	II. Optionen	
II. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht		1. Begriff „Optionen“	1071
1. Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts	1050	2. Bilanzierung von Optionen	
2. Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts	1051	a) Bilanzierung beim Inhaber	1072
3. Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts		b) Bilanzierung beim Stillhalter	1073
a) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1052	III. Zinsbegrenzungsvereinbarungen	
b) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1054	1. Begriff „Zinsbegrenzungsvereinbarungen“	1074
4. Beendigung des Erbbauverhältnisses		2. Bilanzierung von Zinsbegrenzungsvereinbarungen	
a) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1055	a) Bilanzierung beim Käufer	1075
b) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1056	b) Bilanzierung beim Verkäufer	1076
III. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch		IV. Unbedingte Termingeschäfte	
1. Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs	1060	1. Begriff und Arten von unbedingten Termingeschäften	1077
2. Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)		2. Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften	1078
		V. Swapgeschäfte	
		1. Begriff und Arten von Swapgeschäften	1079
		2. Bilanzierung der Swapgeschäfte	1080
		VI. Kreditderivate	1081
		VII. Anleihen	
		1. Begriff „Anleihe“	1082
		2. Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen	1083

	Anm.		Anm.
3. Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen	1084	2. Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972/ Vollamortisation	1126
VIII. Strukturierte Produkte		3. Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975	1127
1. Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten	1085	4. Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991	1128
2. Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte		5. Anwendung der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge	1129
a) Unechte strukturierte Produkte	1086	6. Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen	1130
b) Echte strukturierte Produkte	1087	IV. Die typisierenden Zurechnungskriterien der Leasing-Erlasse	
3. Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte		1. Bedeutung des Verhältnisses von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	
a) Optionsanleihen	1088	a) Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Leasingverträgen	1138
b) Wandelanleihen	1089	b) Bedeutung der 90 %-Grenze	1139
c) Umtauschanleihen	1090	c) Bedeutung der 40 %-Grenze	1140
d) Aktienanleihen	1091	2. Bedeutung des Risikos und der Chance der Wertveränderung	1141
IX. Investmentanteile		3. Bedeutung des Andienungsrechts (put option) des Leasinggebers	1142
1. Allgemeines zu Investmentanteilen	1092	4. Bedeutung der Kaufoption (call option) des Leasingnehmers	1143
2. Bilanzierung von Investmentanteilen	1093	5. Bedeutung der Doppeloption	1144
F. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen		6. Bedeutung der Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers	1151
I. Allgemeine Erläuterungen		7. Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung	1152
1. Überblick	1100	8. Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses	1153
2. Begriff des Leasing und Leasingarten	1101	9. Bedeutung einer Abweichung von den Vertragsmodellen der Leasing-Erlasse	1154
3. Rechtsnatur des Leasing	1105	10. Bedeutung des Spezial-Leasing	
4. Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion	1107		
5. Bedeutung des Leasing	1115		
II. Die Zurechnungsgrundsätze für das wirtschaftliche Eigentum an Leasinggegenständen			
1. Die Zurechnung nach Handelsrecht	1116		
2. Die Zurechnungsgrundsätze des BFH für Leasing-Gegenstände	1117		
3. Die Zurechnungsregeln der Finanzverwaltung in den Leasingerlassen	1118		
III. Die Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung			
1. Mobilien-Leasing-Erlass v. 19.4.1971/Vollamortisation	1125		

	Anm.		Anm.
a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing	1160	3. Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbes. Rechtskauf	1202
b) Voraussetzungen für die Annahme von Spezial-Leasing	1161	II. Der Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis	1205
c) Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft	1162	III. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenzverträgen	1211
V. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers		IV. Bilanzierung bei Schutzrechtsverletzung	1214
1. Behandlung beim Leasinggeber		H. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pachtverhältnissen	
a) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1165	I. Allgemeine Erläuterungen	
b) Leasingraten	1168	1. Überblick	1225
c) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1173	2. Rechtsgrundlagen und Erscheinungsformen von Miet- und Pachtverhältnissen	1226
d) Rückstellungen	1177	3. Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen	1229
e) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)	1178	II. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse	1232
2. Behandlung beim Leasingnehmer		III. Bilanzierung von Vorleistungen und Erfüllungsrückständen	
a) Leasingraten	1180	1. Grundsätze	1241
b) Nebenkosten	1181	2. Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter	
c) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1182	a) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter	1243
d) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers	1185	b) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter	1244
e) Rückstellungen	1186	3. Behandlung von Mietvorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter	1245
VI. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers		IV. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts	1250
1. Behandlung beim Leasing-Nehmer		V. Bilanzierung von Mieter-einbauten und Mieter-umbauten	
a) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1190	1. Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1256
b) Leasingraten	1192	2. Bilanzierung beim Vermieter	1257
2. Behandlung beim Leasinggeber	1195		
VII. Leasing-ABC	1199		
G. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen			
I. Allgemeine Erläuterungen			
1. Begriff	1200		
2. Rechtsgrundlage	1201		

	Anm.		Anm.
VI. Bilanzierung bei Heimfallverpflichtungen		III. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen	
1. Begriff der Heimfallverpflichtung	1260	1. Grundsätzliches	1295
2. Bilanzierung beim Mieter	1261	2. Abstockung der übernommenen Wirtschaftsgüter beim Käufer	1296
3. Bilanzierung beim Vermieter	1263	3. Passivierung des negativen Kaufpreises beim Käufer	1297
VII. Bilanzierung der Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtung des Mieters		L. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen	
1. Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft .	1265	I. Überblick	1300
2. Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungsverpflichtung	1266	II. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen	
VIII. Bilanzierung von Abfindungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen		1. Allgemeines	1305
1. Abfindung eines Mieters durch den Vermieter . . .	1272	2. Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente	
2. Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter . .	1274	a) Begriff und Abgrenzung	1306
3. Sonstige Abfindungen . .	1275	b) Gegenstand der Veräußerung	1307
J. Aktivierung und Passivierung beim Mietkauf		c) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung	1308
I. Überblick	1280	d) Betriebliche Veranlassung	1309
II. Bilanzierung des Mietkaufvertrags	1283	3. Behandlung betrieblicher Versorgungsleistungen beim Berechtigten	
III. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietvertrag . .	1286	a) Wahlrecht zwischen sofortiger Besteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses	1315
IV. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag . .	1288	b) Wahl der Sofortversteuerung	1316
K. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen		c) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte	1317
I. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung	1290	d) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten	1320
II. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten		e) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente	1321
1. Behandlung beim Verkäufer	1291	4. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten	
2. Behandlung beim Käufer		a) Überblick	1322
a) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip	1292	b) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung	1323
b) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz	1293		

Anm.	Anm.
c) Behandlung in den Folgejahren	b) Abschluss von Unternehmensverträgen . . .
1324	1351
d) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung	c) Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen
1325	1352
e) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten . . .	2. Steuerrechtliche Bedeutung von Unternehmensverträgen
1326	1356
f) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter	II. Aktivierung und Passivierung bei Gewinnabführungsverträgen
1328	1. Allgemeine Erläuterungen zu Gewinnabführungsverträgen
5. Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs	a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinnabführungsvertrags
1330	1360
III. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten	b) Abgrenzung des Gewinnabführungsvertrags zu anderen Unternehmensverträgen
1. Voraussetzungen der betrieblichen Versorgungsrenten	1361
a) Begriff der Versorgungsrente	c) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen
1332	1362
b) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente	2. Bilanzielle Behandlung beim Organträger
1334	a) Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger
2. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Berechtigten	1366
1335	b) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organträger . . .
3. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten	1367
1337	c) Passivierung von Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger
4. Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs	1368
1338	d) Aktivierung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger
5. Besonderheiten bei Renten im Erbfall/vorweggenommene Erbfolge	1369
1340	e) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des Organträgers
IV. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung	1370
1343	3. Behandlung bei der Organgesellschaft
M. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen	
I. Grundsätzliches zu Unternehmensverträgen	
1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge	
a) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmensverträge	
1350	

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> a) Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft ... 1375 b) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft ... 1376 c) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft ... 1377 d) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Organgesellschaft ... 1378 <p>III. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags 1385 2. Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen <ul style="list-style-type: none"> a) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gemäß § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen 1386 b) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen 1387 3. Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen <ul style="list-style-type: none"> a) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gemäß § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen 1390 b) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen 1391 <p>IV. Aktivierung und Passivierung bei Gewinngemeinschaften</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft 1395 2. Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinngemeinschaft 1396 <p>V. Aktivierung und Passivierung bei Betriebspachtverträgen</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags <ul style="list-style-type: none"> a) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags 1400 b) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen ... 1401 2. Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags 1402 3. Handels- und bilanzielle Behandlung beim Verpächter <ul style="list-style-type: none"> a) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter 1403 b) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter 1404 c) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter ... 1405 d) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter 1406 4. Bilanzielle Behandlung beim Pächter <ul style="list-style-type: none"> a) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter 1407 b) Passivierung einer Pächterneuerungs-rückstellung beim Pächter 1408 c) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter 1409 d) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter 1410

	Anm.		Anm.
VI. Aktivierung und Passivierung bei Betriebsüberlassungsverträgen			
1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags	1415		
2. Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags	1416		
3. Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen	1417		
4. Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer	1418		
VII. Aktivierung und Passivierung bei Betriebsführungsverträgen			
1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags	1420		
2. Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag	1421		
3. Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag	1422		
N. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen			
I. Grundsätzliches zu Versicherungsverhältnissen im Betriebsvermögen			
1. Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses	1450		
2. Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	1451		
II. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer			
1. Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungsgeschäft)			
a) Begriff der Risikoversicherung	1453	a) Begriff der Personenversicherung	1458
b) Behandlung als Dauerschuldverhältnis	1454	b) Bilanzierung dem Grunde nach	1459
c) Periodengerechte Abgrenzung	1455	c) Bilanzierung der Höhe nach	1460
d) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	1456	3. Fondsgebundene Versicherungen	1462
2. Personenversicherungen (Risiko- und kapitalbildende Versicherung)		4. Versicherungen zur Abdeckung mehrerer Risiken	1463
		5. Ansprüche aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen	1465
		6. Behandlung von Abschlusskosten	1467
		III. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen	
		1. Passivierung beim Versicherungsnehmer	1476
		2. Passivierung beim Versicherungsunternehmen	
		a) Grundsätzliches zum Versicherungsgeschäft	1477
		b) Handelsrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1478
		c) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1479
		IV. ABC der Versicherungsverhältnisse	1480
		O. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnisse	
		I. Überblick	1485
		II. Aktivierung und Passivierung bei laufenden Vertreterverhältnissen	
		1. Behandlung beim Vertreter, insbesondere Handelsvertreter	
		a) Provisionsanspruch	1486
		b) Vorschuss	1487
		c) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte	1490

	Anm.		Anm.
2. Behandlung beim Unternehmer		4. Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren . . .	1553
a) Provisionsverpflichtung	1493	5. Bilanzierung von Wertpapierdarlehen	
b) Aktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten und Anzahlungen beim Provisionsverpflichteten .	1496	a) Bilanzierung beim Darlehensgeber	1554
c) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendungen	1497	b) Bilanzierung beim Darlehensnehmer . . .	1555
III. Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters		II. Pensionsgeschäfte	
1. Rechtsgrundlage	1500	1. Begriff und Arten von Pensionsgeschäften	1558
2. Behandlung beim Handelsvertreter	1503	2. Gegenstand	1559
3. Behandlung beim Unternehmer		3. Echte Pensionsgeschäfte	
a) Zeitpunkt der Passivierung der Ausgleichsverpflichtung .	1506	a) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1560
b) Durchführung der Passivierung	1510	b) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1561
c) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung	1513	c) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften	1562
IV. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung . .	1516	4. Unechte Pensionsgeschäfte	
V. Bilanzierung der Abfindung des Handelsvertreters		a) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1565
1. Abfindung durch den Unternehmer	1520	b) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1566
2. Abfindung durch einen Nachfolger		c) Bilanzierung von unechten Pensionsgeschäften	1567
a) Behandlung beim Nachfolger	1521	III. Repogeschäfte	1568
b) Behandlung beim Vorgänger	1525	Q. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten	
VI. Bilanzierung des Wettbewerbsverbots des Handelsvertreters	1526	I. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote	
VII. ABC der Vertreterverhältnisse	1529	1. Begriff	1570
P. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften		2. Gesetzliche und vertragliche Wettbewerbsverbote	1571
I. Wertpapierdarlehen		3. Umfang der Wettbewerbsverbote	1572
1. Begriff „Wertpapierdarlehen“	1550	II. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten	1575
2. Gegenstand	1551	III. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot	
3. Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums . .	1552	1. Behandlung beim Verpflichteten	1576
		2. Behandlung beim Berechtigten	1577

	Anm.		Anm.
IV. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote		IX. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots	1594
1. Behandlung beim Verpflichteten	1578	X. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz des Berechtigten	
2. Behandlung beim Berechtigten		1. Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz	1595
a) Aktivierung des Wettbewerbsverbots	1579	2. Wettbewerbsverbote gegen Einmalzahlung in der Insolvenz	1596
b) Abschreibung des Wettbewerbsverbots	1580	XI. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang	1597
V. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb		R. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen	
1. Behandlung beim Verpflichteten	1585	I. Begriff des Zuschusses	1600
2. Behandlung beim Berechtigten		II. Verhältnis Handelsbilanz – Steuerbilanz	1602
a) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert	1586	III. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber	1605
b) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	1587	IV. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger	
VI. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms		1. Überblick	1610
1. Behandlung beim Verpflichteten	1588	2. Zuschüsse als steuerpflichtige Betriebseinnahmen	1611
2. Behandlung beim Berechtigten	1589	3. Zuschüsse zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben	1616
VII. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung		4. Wahlrecht bei Zuwendungen zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	
1. Stilllegung durch den Verpflichteten	1590	a) Voraussetzungen des Wahlrechts	1620
2. Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb	1591	b) Durchführung des Wahlrechts	1622
VIII. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote		V. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen	
1. Behandlung beim Verpflichteten	1592	1. Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)	1630
2. Behandlung beim Berechtigten	1593	2. Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)	1631

**Erläuterungen zu Abs. 1a:
Saldierungsverbot, Bewertungseinheiten**

	Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a</p> <p>I. Grundinformation 1632</p> <p>II. Rechtsentwicklung</p> <p>1. Gesetzesentwicklung . . . 1633</p> <p>2. Zeitlicher Anwendungsbereich 1633a</p> <p>III. Grund und Bedeutung</p> <p>1. Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Satz 1) 1634</p> <p>2. Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Satz 2) . . . 1634a</p> <p>IV. Geltungsbereich</p> <p>1. Geltungsbereich des Satz 1 1635</p> <p>2. Geltungsbereich des Satz 2 1635a</p> <p>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften 1636</p> <p>2. Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften 1637</p> <p>B. Erläuterungen zu Abs. 1a Satz 1: Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite</p> <p>I. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen 1638</p> <p>II. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung 1639</p> <p>C. Erläuterungen zu Abs. 1a Satz 2: Tatsächliche Maßgeblichkeit der handels-</p>	<p>rechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten</p> <p>I. Ausgangspunkt: In der „handelsrechtlichen Rechnungslegung“ gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich</p> <p>1. Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung 1640</p> <p>2. Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG 1641</p> <p>3. Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG (§ 254 HGB) 1642</p> <p>4. Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten 1643</p> <p>5. Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten 1644</p> <p>II. Berücksichtigung der „Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ... gebildeten Bewertungseinheiten“ für die steuerliche Gewinnermittlung 1645</p> <p>III. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz</p> <p>1. Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz 1646</p> <p>2. Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit 1647</p> <p>3. Verlängerung einer Bewertungseinheit 1648</p> <p>4. Auflösung von Bewertungseinheiten 1649</p>

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

	Anm.		Anm.	
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2				
I. Überblick zu Abs. 2	1650			
II. Rechtentwicklung des Abs. 2	1651			
III. Bedeutung des Abs. 2				
1. Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot	1652			
2. Rechtfertigung der Vorschrift				
a) Meinungsstand	1653			
b) Stellungnahme	1654			
3. Die praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung	1655			
IV. Geltungsbereich des Abs. 2				
1. Gewerbetreibende	1660			
2. Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln	1661			
3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	1662			
4. Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG	1663			
5. Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG	1664			
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften				
1. Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften				
a) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB	1665			
b) Verhältnis zu Art. 9 EG-Jahresabschlussrichtlinie	1666			
c) Verhältnis zu § 266 HGB	1667			
2. Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften				
a) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3	1670			
		b) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)	1671	
		c) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1–5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5)	1672	
		d) Verhältnis zu §§ 6, 7	1673	
		3. Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts		
		a) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14–16 UmwStG	1675	
		b) Verhältnis zu § 24 UmwStG	1676	
B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2				
		I. „Wirtschaftsgut“		
		1. Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2		1680
		2. Immaterielle Werte als „Wirtschaftsgüter“		
		a) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs		1681
		b) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich		1682
		3. Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind		
		a) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte		1683
		b) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge		1686
		c) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten		1687

	Anm.		Anm.
d) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)	1690		
e) Geschäfts- und Praxiswert	1700		
II. „Immaterielle“ Wirtschaftsgüter			
1. Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	1705		
2. Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter	1706		
3. Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter			
a) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter	1707		
b) Verbände aus selbstständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	1708		
c) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter	1709		
4. Einzelfälle			
a) Bücher	1715		
b) Software, Datensammlungen, Datenträger	1716		
c) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken	1719		
d) Bodenschätze	1720		
III. Immaterielle Wirtschaftsgüter „des Anlagevermögens“			
1. Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens			
a) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen	1721		
b) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen	1722		
2. Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens			
a) Grundsatz	1723		
b) Einzelfälle	1724		
IV. Entgeltlicher Erwerb			
1. Überblick	1730		
		2. Abgeleiteter „Erwerb“	
		a) Begriff	1731
		b) Formen des abgeleiteten Erwerbs	1732
		c) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter	1733
		d) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)	1734
		3. „Entgeltlicher“ Erwerb	
		a) Entgelt als Ansatzkriterium	1740
		b) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts	1741
		c) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts	1743
		d) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter	1745
		4. Gesellschaftsrechtliche Vorgänge	
		a) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	1746
		b) Unentgeltliche („verdeckte“) Sacheinlagen	1748
		c) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung	1749
		d) Liquidation	1750
		e) Übertragende Umwandlung	1751
		f) Realteilung einer Personengesellschaft	1752
		C. Rechtsfolgen des Abs. 2	
		I. Abs. 2 als Ansatzvorschrift	1755
		II. Reichweite des Aktivierungsverbots	1756
		D. ABC der immateriellen Wirtschaftsgüter	1760

**Erläuterungen zu Abs. 2 a:
Passivierungsaufschub für einnahmen- oder gewinn-
abhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 a			
I. Rechtsentwicklung des Abs. 2 a	1761		
II. Bedeutung des Abs. 2 a			
1. Passivierung gewinnabhängiger und einnahmenabhängiger Verpflichtungen grundsätzlich unterschiedlich	1762		
2. Passivierung gewinnabhängiger und einnahmenabhängiger Verpflichtungen einheitlich nach Abs. 2 a aufgeschoben	1764		
III. Geltungsbereich des Abs. 2 a	1765		
IV. Verhältnis des Abs. 2 a zu weiteren steuer- sowie handels- und gesellschaftsrechtlichen Normen und zum Verfassungsrecht	1766		
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Steuerrechtsfolgen des Abs. 2 a			
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 a			
1. Verpflichtungen	1770		
2. Erfüllungspflicht			
a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht	1771		
b) Umfang der Erfüllungspflicht	1772		
3. Schuldenabgrenzung	1773		
		4. Einnahmen- oder Gewinnanfall	
		a) Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1775
		b) Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1776
		II. Steuerrechtsfolgen des Abs. 2 a	
		1. Allgemeine Steuerrechtsfolgen	
		a) Zeitweiliges Passivierungsverbot für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen	1780
		b) Sofortauflösung bisher passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen	1781
		c) Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei Einnahmen- oder Gewinnanfall	1782
		2. Steuerrechtsfolgen im Krisenfall	
		a) Kapitalersetzendes Darlehen	1785
		b) Rangrücktrittsvereinbarung	1786
		c) Forderungsverzicht	1787
		3. Gestaltungsüberlegungen	1789
		C. Einzelfälle (ABC) zu Abs. 2 a	1790

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3			
I. Überblick über die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 3	1800	2. Verletzung fremder Schutzrechte	1813
II. Rechtsentwicklung des Abs. 3	1801	3. Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1814
III. Bedeutung des Abs. 3	1802	II. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte	
IV. Geltungsbereich des Abs. 3	1803	1. Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)	1815
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		2. Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)	1816
1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1804	a) Überblick	1816
2. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2	1805	b) Bestehenswahrscheinlichkeit	1817
3. Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG	1806	c) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit	1818
4. Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen	1807	C. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)	
B. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1)		I. Überblick	1820
I. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte		II. Beginn der Dreijahresfrist	
1. Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte		1. Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts	1821
a) Patentrechte	1810	2. Dauernde/mehrfährige Verletzung desselben Schutzrechts	1822
b) Urheberrechte	1811	III. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung	1823
c) Ähnliche Schutzrechte	1812	IV. Zuführung/Neubildung	1824
		V. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1825

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4		lungen für Jubiläumszuwendungen	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 4	1830	I. Zehnjähriges Dienstverhältnis	1836
II. Verfassungsrechtliche Bedenken	1831	II. Dienstjubiläum	1837
III. Überblick zu Abs. 4		III. Jubiläumszuwendung	1838
1. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31.12.1988 endeten	1832	IV. Jubiläumszusage	1839
2. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die in der Zeit vom 31.12.1988 bis zum 31.12.1992 endeten	1833	V. Nach dem 31.12.1992 erworbene Anwartschaft ...	1840
3. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1992 endeten	1834	C. Rechtsfolge: Rückstellungsbildung	1841
IV. Jubiläumsrückstellungen in der Handelsbilanz	1835	D. Höhe der Jubiläumsrückstellungen	
B. Tatbestandsvoraussetzungen für die Bildung von Rückstel-		I. Bewertung von Jubiläumsrückstellungen in der Steuerbilanz	1842
		II. Bewertung von Jubiläumsrückstellungen in der Handelsbilanz	1843
		III. Bewertungsmethoden	1844

**Erläuterungen zu Abs. 4a:
Nichtansatz von Drohverlustrückstellungen**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a		1. Die Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen	1855
1. Begriff und sachlicher Anwendungsbereich der Drohverlustrückstellung	1850	2. Die Abgrenzung zu Verbindlichkeiten	1856
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	1851	3. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung	1857
3. Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips	1852	III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)	
4. Verfassungsrechtliche Bedenken	1853	1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots ...	1860
II. Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)			

Anm.

Anm.

2. Bewertungseinheiten
nach § 254 HGB neuer
Fassung 1861

**IV. ABC zur Abgrenzung
von Drohverlustrück-
stellungen**

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

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu
Abs. 4b**

I. Überblick zu Abs. 4b 1880
II. Rechtsentwicklung 1881
III. Geltungsbereich 1882
IV. Verhältnis zu anderen Vor-
schriften 1883

**B. Rückstellungen für Anschaf-
fungs- oder Herstellungskosten
(Satz 1)**

**I. Tatbestandsvoraussetzun-
gen**
1. Anschaffungs- oder Her-
stellungskosten
a) Grundsatz 1885
b) Begriff der Anschaf-
fungs- oder Herstel-
lungskosten 1886

c) Anschaffungs- oder
Herstellungskosten
für wertlose Wirt-
schaftsgüter 1887
d) Anschaffungskosten
für Anteile an Kapi-
talgesellschaften ... 1888
2. In künftigen Jahren ... 1889
II. Rechtsfolge 1890

**C. Rückstellungen für die Ver-
pflichtung zur schadlosen Ver-
wertung radioaktiver Reststoffe
(Satz 2)**

I. Tatbestandsvoraussetzun-
gen 1893
II. Rechtsfolge 1895

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abgrenzungsposten**

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu
Abs. 5**

I. Überblick zu Abs. 5 1900
II. Rechtsentwicklung des
Abs. 5 1901
III. Bedeutung des Abs. 5 1903
IV. Geltungsbereich des
Abs. 5 1904
V. Verhältnis zu anderen
Vorschriften 1906

**B. Rechnungsabgrenzungsposten
(Abs. 5 Satz 1)**

**I. „Als Rechnungsabgren-
zungsposten sind nur an-
zusetzen“ (Abs. 5 Satz 1)**
1. Allgemeine Erläuterungen
zu Abs. 5 Satz 1
a) Überblick zu Abs. 5
Satz 1 1910
b) Rechtsentwicklung
der Rechnungsab-
grenzungsposten bis
zur Regelung in
Abs. 5 Satz 1 1911
c) Bedeutung des Abs. 5
Satz 1 1912
d) Geltungsbereich des
Abs. 5 Satz 1 1913

	Anm.		Anm.
e) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1914	i) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung	1929
f) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung	1914a	2. Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite	
2. Begriff und Arten der Rechnungsabgrenzungsposten		a) Bildung und Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	1930
a) Begriff des Rechnungsabgrenzungspostens	1915	b) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nur, „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 1 erfüllt sind	1931
b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten	1916	c) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens: Berechnung, keine Bewertung	1932
c) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen	1917	d) Grundfälle der Berechnung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	1933
3. Bilanzierungsge- und -verbote („sind nur anzusetzen“)		e) Unterfälle der Berechnung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	1934
a) Überblick	1919		
b) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen der Nr. 1 bzw. 2 („sind ... anzusetzen“)	1920	III. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)	
c) Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge?	1921	1. Zweck der Regelung	1934a
d) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen von Nr. 1 bzw. 2 (sind „nur“ anzusetzen)	1922	2. Voraussetzungen der Nr. 2	
		a) „Einnahmen vor dem Abschlußstichtag“	1935
II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)		b) „Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag“	1936
1. Voraussetzungen der Nr. 1		c) Zusätzliche Voraussetzung nach der Rspr.: zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers der Vorleistung	1937
a) Überblick	1923	d) (Negative) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung	1938
b) „Ausgaben“	1924	3. Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite	
c) Ausgaben „vor dem Abschlußstichtag“	1924a	a) Bildung und Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten	1940
d) „Aufwand“ (für eine bestimmte Zeit)	1925		
e) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit			
f) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“	1926		
g) Bestimmtheit der Zeit	1926a		
h) Zusätzliche Voraussetzung nach der Rspr.: zeitbezogener Gegenleistungsanspruch des Vorleistenden	1927		

	Anm.		Anm.
b) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nur, „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 2 erfüllt sind	1941	und Tilgungsstreckungsdarlehen, zeitlich verschobenes Disagio)	1960
c) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	1942	f) Wechsel der Gewinnermittlungsart	1961
IV. Der Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)		3. Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Darlehensgläubiger	
1. Allgemeine Erläuterungen zum Unterschiedsbetrag		a) Ansatz als passiver Rechnungsabgrenzungsposten	1962
a) Die Begriffe Disagio/Damnum und Agio	1945	b) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	1963
b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des Unterschiedsbetrags	1946	V. Der Sonderfall der Geldbeschaffungskosten	
c) Wirtschaftliche Bedeutung und Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	1947	1. Allgemeine Erläuterungen zu den Geldbeschaffungskosten	1965
d) Der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten	1949	2. Behandlung der Geldbeschaffungskosten beim Schuldner	1966
e) Verhältnis des Unterschiedsbetrags zur passivierten Darlehensverbindlichkeit (insbes. Entnahme und Einlage)	1952	3. Behandlung der Geldbeschaffungskosten beim bilanzierenden Empfänger	1967
2. Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Darlehensschuldner		C. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)	
a) Ansatzpflicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	1954	I. „Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen“ (Abs. 5 Satz 2)	
b) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens im Regelfall	1955	1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	1970
c) Anwendung der Zinsstaffelmethode	1956	2. Aktivierungsgebote („auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen“)	1975
d) Auswirkungen geänderter Kreditbedingungen auf die aktive Rechnungsabgrenzung	1957	II. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)	
e) Auswirkung besonderer Gestaltungen auf die aktive Rechnungsabgrenzung (Disagio-		1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 1	
		a) Rechtsentwicklung des Satzes 2 Nr. 1	1978
		b) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 1	1979
		2. Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 1	
		a) „Zölle und Verbrauchsteuern“	1983
		b) „Als Aufwand berücksichtigte“ Zölle und Verbrauchsteuern	1985

	Anm.		Anm.
<ul style="list-style-type: none"> c) „Auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallende“ Zölle und Verbrauchsteuern 	1987	<ul style="list-style-type: none"> c) Verhältnis zu anderen Vorschriften d) Geltungsbereich des Satzes 2 Nr. 2 	1993a 1993b
<ul style="list-style-type: none"> 3. Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 1 <ul style="list-style-type: none"> a) Ausweis eines besonderen Abgrenzungspostens b) Bildung und Auflösung des Abgrenzungspostens c) Höhe des Abgrenzungspostens 	1988 1989 1990	<ul style="list-style-type: none"> 2. Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 2 <ul style="list-style-type: none"> a) „Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer“ b) „Auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen“ 3. Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 2 <ul style="list-style-type: none"> a) Ausweis als besonderer Abgrenzungspostens b) Bildung und Auflösung des besonderen Abgrenzungspostens c) Höhe des Abgrenzungspostens 	1994 1995 1996 1997 1998
<p>III. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)</p>		<p>D. ABC der Abgrenzungsposten</p>	
<ul style="list-style-type: none"> 1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 2 <ul style="list-style-type: none"> a) Rechtsentwicklung des Satzes 2 Nr. 2 b) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 2 	1992 1993		

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

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</p>		<p>B. Nach Abs. 6 zu befolgende Vorschriften</p>	
<ul style="list-style-type: none"> I. Rechtsentwicklung des Abs. 6 II. Bedeutung des Abs. 6 III. Geltungsbereich des Abs. 6 IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften <ul style="list-style-type: none"> 1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen GoB 2. Verhältnis zu § 5 Abs. 1 bis 5 	2100 2102 2103 2104 2105	<ul style="list-style-type: none"> I. Vorschriften die „zu befolgen sind“ II. Die einzelnen Verweisungen in Abs. 6 <ul style="list-style-type: none"> 1. Vorbemerkung 2. Die einzelnen Verweisungen 	2108 2111 2112

[Anschluss S. E 31]

Allgemeine Erläuterungen zu § 5

Autor und Mitherausgeber:
 Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

A. Überblick zu § 5

1

Abs. 1 verlangt, ergänzend zu § 4 Abs. 1, dass bei bestimmten Gewerbetreibenden bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich grundsätzlich das nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Betriebsvermögen zugrunde zu legen ist (sog. Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.):

In Satz 1 ist die sog. materielle Maßgeblichkeit geregelt. Darunter versteht man die Maßgeblichkeit handelsrechtl. Regelungen, wozu handelsrechtl. kodifizierte Vorschriften und zusätzlich die nicht gesetzlich verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gehören (s. Anm. 15). Zu beachten ist, dass sich diese Regelung nicht nur auf den Bilanzansatz, sondern auch – in bestimmten Grenzen – auf die Bewertung erstreckt.

Die sog. formelle Maßgeblichkeit (s. Anm. 62), die durch das sog. Restantengesetz zum Steuerreformgesetz 1990 im Satz 2 eingeführt wurde und die bei – zumindest identischen – Wahlrechten bis zum 29.5.2009 verbindlich war, ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102, BStBl. I 2009, 650; s. Anm. 2) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) aufgehoben worden. Die seit dem VZ 2009 (ab 29.5.2009) geltenden Sätze 2 und 3 enthalten wegen der Aufhebung der formellen Maßgeblichkeit besondere Formvorschriften für besondere Verzeichnisse, falls stl. Wahlrechte abweichend von der HBil. ausgeübt werden.

Abs. 1a enthält seit dem VZ 2006 – auch nach dem BilMoG – wegen ausdrücklicher Kodifizierung eine Verankerung der formellen Maßgeblichkeit für die Bildung von Bewertungseinheiten.

Abs. 2–5 regeln verschiedene *Ausnahmen* von dem Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit im Rahmen des Bilanzansatzes (Abs. 1 Satz 1).

► **Abs. 2** gebietet die Aktivierung entgeltlich erworbener *immaterieller Wirtschaftsgüter* und verbietet (insoweit übereinstimmend mit § 248 Abs. 2 HGB aF) die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des Anlagevermögens.

► **Abs. 2a** enthält eine stl. Spezialregelung zur Passivierung bedingt rückzahlbarer Verpflichtungen (Verbindlichkeiten und Rückstellungen), die im Zusammenhang mit zurückzugewährenden Erlösen stehen.

► **Abs. 3** erschwert die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher *Schutzrechte*.

► **Abs. 4** schränkt die Bildung für sog. *Jubiläumsrückstellungen* ein, indem im Steuerrecht strengere Voraussetzungen als nach den handelsrechtl. GoB für die Anerkennung derartiger Rückstellungen verankert werden. Dadurch werden die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB stl. eingeschränkt.

► **Abs. 4a** verbietet ab VZ 1997 (§ 52 Abs. 13) die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Damit weicht das StR

zwingend von der handelsrechtl. Passivierungspflicht ab (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Dieses Passivierungsverbot wird allerdings bei Bewertungseinheiten nach Abs. 1a Satz 2 teilweise aufgehoben.

► *Abs. 4b* enthält ein Rückstellungsverbot für Aufwendungen, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG führen. Mit diesem Rückstellungsverbot soll dem Argument Rechnung getragen werden, dass eine Anschaffung oder Herstellung zu einer (erfolgsneutralen) Vermögensumschichtung (s. dazu § 6 Anm. 279), also nicht zu einer (vorherigen) Vermögensbelastung führen soll. Ferner wird als *lex specialis* ein Rückstellungsverbot für die sog. MOX-Brennelemente von Kernkraftwerken bzw. deren Betreibern im Satz 2 verankert, da bei der schadlosen Verwertung (Wiederaufbereitung) radioaktiver Reststoffe uä. neue Kernbrennstoffe (Brennelemente) geschaffen werden. Für einen derartigen Herstellungsvorgang sollen die gleichen Konsequenzen (= Rückstellungsverbot) wie bei anderen WG (= Satz 1) gelten; insoweit dient Satz 2 primär der Klarstellung.

► *Abs. 5 Satz 1* regelt die Bildung von *Rechnungsabgrenzungsposten* (parallel zu § 250 HGB). Satz 2 verlangt abweichend von dem bis zum BilMoG geltenden handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht (§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF) die Aktivierung von als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des Vorratsvermögens entfallen, und ferner der als Aufwand berücksichtigten USt. auf Anzahlungen.

Abs. 6 stellt klar, dass die estl. Gewinnermittlungsbestimmungen über die Entnahmen, Einlagen, Bilanzänderung (insbes. § 4 Abs. 1–2) sowie über den Betriebsausgabenbegriff und dessen Begrenzungen (insbes. Abs. 4–7) den handelsrechtl. Grundsätzen vorgehen. Besondere Bedeutung hat diese Vorschrift ferner für die Bewertung der WG, da in den §§ 6, 6a und 7–7i zahlreiche Bewertungsvorschriften enthalten sind, die durch Abs. 6 gegenüber der Maßgeblichkeit handelsrechtl. GoB (Abs. 1 Satz 1) vorrangig sind (sog. Bewertungsvorbehalt; s. § 6 Anm. 46–48).

2

B. Rechtsentwicklung des § 5

Seit dem EStG 1934 ist die Gewinnermittlung für buchführungspflichtige Gewerbetreibende in § 5 geregelt; spätere Änderungsgesetze erweiterten den Geltungsbereich, der auch in den vorausgegangenen Vorschriften unterschiedlich weit gefasst war (s.u. und im Einzelnen Anm. 7).

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGes. Slg. 1891, 178): § 13 bestimmte:

„Das Einkommen aus Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaues besteht in dem in Gemäßheit der allgemeinen Grundsätze (§§ 6 bis 11) ermittelten Geschäftsgewinne. Mit dieser Maßgabe ist der Reingewinn aus dem Handel und Gewerbebetriebe nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gewerbetreibenden eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen.“

Inhaltlich unverändert war die Fassung dieser Vorschrift durch die *Novelle v. 19.6.1906* (PrGes. Slg., 260) enthalten.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): § 33 bestimmte:

„Bei Stpfl., welche Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen, ist der Geschäftsgewinn unter Beachtung der Vorschriften des § 15 nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind.“

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Abweichend § 13:

„Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen verpflichtet sind oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs tatsächlich führen, ist der Gewinn ... der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat.“

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261) verengte in § 5 den persönlichen Geltungsbereich und stellte den Vorrang stl. Spezialbestimmungen der Gewinnermittlung klar:

„Bei Stpfl., die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist für den Schluß des Wj. das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Absatz 1), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen.“

Tatsächliche Buchführung ohne Buchführungspflicht genügte also nicht mehr. Ferner stellte die Vorschrift nicht mehr einen selbständigen Gewinnbegriff für buchführungspflichtige Stpfl. auf, sondern knüpfte an den allgemeinen Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 an. Sachlich führte schließlich die neue Vorschrift zu einer über das bisherige Recht hinausgehenden Annäherung der StBil. an die HBil. (s. auch Anm. 3). Neu war ferner § 5 Abs. 2 betr. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (jetzt § 4 Abs. 2).

EStÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Der persönliche Geltungsbereich des § 5 wurde geändert, indem auf die Eintragung im Handelsregister abgestellt wurde. Abs. 2 betr. Bilanzänderung wurde nach § 4 Abs. 2 umgestellt, in § 5 Satz 2 wurde auf jene Vorschrift verwiesen. Wortlaut der (bis zum 31.12.1954 geltenden) Fassung:

„Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen 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. 2), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen.“

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Geltungsbereich des § 5 wurde (wie im EStG 1925) auf alle Gewerbetreibenden ausgedehnt, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen. Über diese Entwicklung des persönlichen Geltungsbereiches des § 5 s. auch Anm. 8.

EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Abs. 2 und 3 betr. immaterielle WG und Rechnungsabgrenzungsposten (jetzt Abs. 2 und 5) wurden eingefügt; der bisherige Satz 2 wurde zu Abs. 4 (jetzt Abs. 6). Anlass hierzu waren die im Schrifttum aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 für die stl. Gewinnermittlung. Die dadurch eingetretene Rechtsunsicherheit sollte durch die Änderung des § 5 (und des § 6 Abs. 1 Satz 1, s. dort Anm. 230 f.) behoben werden (vgl. ausführlich DÖLLERER, BB 1969, 501).

EGAO v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Einführung eines neuen Aktivpostens für Zölle und Verbrauchsteuern, die auf das Vorratsvermögen entfallen (jetzt Abs. 5 Satz 2 Nr. 1).

Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Ges. v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Ergänzung des Abs. 3 Satz 2 um die

Nr. 2 mit Einführung eines weiteren Aktivpostens für USt. auf erhaltene Anzahlungen (jetzt Abs. 5 Satz 2 Nr. 2).

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Einfügung eines neuen Abs. 3 über die Bildung und Auflösung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- und ähnlicher Schutzrechte. Die bisherigen Abs. 3 und 4 wurden Abs. 4 und 5.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Einfügung eines neuen Abs. 4 über die Einschränkungen der Bildung von Jubiläumrückstellungen, wonach stl. besondere Voraussetzungen zu beachten sind (Bestand eines mindestens zehnjährigen Dienstverhältnisses; Zuwendung frühestens ab 15 Jahren Dienstzeit; schriftliche Zusage). Für neue Rückstellungen gilt diese Regelung bei Erwerb der Anwartschaft nach dem 31.12.1992 (§ 52 Abs. 6 Satz 1). Die bisherigen Abs. 4 und 5 wurden durch diese Änderung Abs. 5 und 6.

WoBauFG und Ges. zur Ergänzung des StReformG 1990 v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 1 wurde ein zweiter Satz angefügt, nach dem bei strechtl. Wahlrechten die Ausübung des Wahlrechts entsprechend wie in der HBil. erfolgen muss. Dementsprechend ist bei identischen handels- und strechtl. Wahlrechten der handelsbilanzielle (Wert-)Ansatz für die StBil. maßgeblich (*formelle Maßgeblichkeit*). Diese Regelung galt auch im Rahmen der *umgekehrten Maßgeblichkeit* bei Steuervergünstigungen, die als Wahlrecht im StRecht kodifiziert sind. § 5 Abs. 1 Satz 2 löst die frühere Regelung des § 6 Abs. 3 ab, die im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes kodifiziert wurde (s. § 6 Anm. 2). Systematisch vollzog sich mit dieser Neuregelung ein Bruch innerhalb des § 5, da zuvor sich § 5 lediglich auf den Bilanzansatz, also nicht auf die Bewertung erstrecken sollte (Geltung auch für Bewertungswahlrechte, vgl. BRDrucks. 100/88, 249 u. BTDrucks. 11/5970 v. 5.12.1989, 36).

Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Zur Finanzierung der Abschaffung der Gewerbesteuer wurde im neu eingefügten Abs. 4a ein Ansatzverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eingeführt. Der Gesetzgeber ging laut Begründung des Entwurfs zur Finanzierung des Steuerreformvorhabens bewusst das Risiko ein, die strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften unabhängig vom Handelsrecht zu gestalten (vgl. BTDrucks. 13/8020, 45). Damit ist im StRecht eine Abkehr vom handelsrechtl. Vorsichtsprinzip zu sehen. Die generelle Einführung eines stl. Passivierungsverbots erfolgte erst im Rahmen des Vermittlungsverfahrens (vgl. BTDrucks. 13/8325 v. 4.8.1997, 3). Diese Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 6a aF (= § 52 Abs. 13 EStG 2001) erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.1996 enden. Die bisher gebildeten Rückstellungen sind innerhalb von sechs Jahren aufzulösen (zum Anwendungszeitraum und zu Übergangsproblemen s. GREFE, BB 1997, 2635 ff.).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Änderung im Abs. 4 betrifft die Übernahme der Übergangsregelung für die zeitliche Grenze des Anwartschaftserwerbs (31.12.1992), die zuvor im § 52 Abs. 6 aF verankert war. Es handelt sich folglich um keine inhaltliche, sondern lediglich um eine „redaktionelle Folgeänderung“ (BTDrucks. 14/443, 22).

Die Einfügung des neuen Abs. 4b wurde nach Ansicht des Gesetzgebers aufgrund unterschiedlicher Auffassungen in der Literatur notwendig. Einerseits sollte mit dem Rückstellungsverbot für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten neuer WG eine Klarstellung der bisherigen Rspr. erfolgen, andererseits sollte

im Hinblick auf die beträchtliche und (wohl) umstrittene Höhe der Rückstellungen in der Kernenergiewirtschaft eine Auflösung der bisherigen Rückstellungen und ein (mit Satz 1) vergleichbares Verbot neuer Rückstellungen für die sog. MOX-Brennelemente uä. erreicht werden.

Die Regelungen für die sog. Ansammlungsrückstellungen, die noch im Entwurf eines StReformG 1998 v. 18.3.1997 (BTDrucks. 13/7242) und im Entwurf eines StEntG 1999/2000/2002 v. 9.11.1998 (BT Drucks. 14/23) im Abs. 4b enthalten waren, wurden im endgültigen Gesetzestext in die (systematisch richtige) Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 übernommen.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Durch die Einfügung des neuen Abs. 2a wurde ein Passivierungsverbot für solche Verpflichtungen eingeführt, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Eine Passivierung derartiger Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ist danach erst zulässig, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Die Neuregelung führt zu einem Passivierungsaufschub und im Vergleich zur HBil. zu sog. „timing differences“. Mit der Neuregelung sollten künftige Steuerausfälle, die sich aus der kurz zuvor ergangenen BFH-Rspr. (zB BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) ergeben könnten, vermieden werden.

Entwurf eines Gesetzes über die Entsorgung von Altfahrzeugen (AltfahrzeugG) v. 7.8.2001: § 5 sollte um einen Abs. 4c ergänzt werden (s. dazu SIEGEL, DStR 2001, 1647 ff. sowie IDW-Stellungnahme, WPg. 2001, 1188 [1190]). Diese Gesetzesänderung wurde in Form einer Ansammlungsrückstellung mit dem AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199; BStBl. I 2002, 854) nicht im § 5, sondern zutreffenderweise als *Bewertungsvorschrift* im § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 verankert (s. § 6 Anm. 2 u. 1184).

Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die Einschränkung zur Rückstellungsbildung für Aufwendungen, die zu Anschaffungs- und Herstellungskosten eines WG führen, wird in Abs. 4b Satz 1 auf die Fälle begrenzt, in denen in künftigen Wj. ein WG zu aktivieren ist.

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 24.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1a wurde für sog. Bewertungseinheiten die Übernahme der Ergebnisse der handelsrechtl. Rechnungslegung für die stl. Gewinnermittlung und somit die formelle Maßgeblichkeit ausdrücklich (und somit damals zusätzlich – uE deklaratorisch) kodifiziert. Ergänzt wurde diese Regelung um die Aufnahme eines Satzes 2 im Abs. 4a, nach dem für die Bewertungseinheiten eine Ausnahme von dem stl. Passivierungsverbot gilt. Die Änderungen sind erstmalig nach dem Tag der Verkündung – somit ab dem VZ 2006 – ohne gesonderte Übergangsvorschrift – anzuwenden.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Neufassung der Überschrift „§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden“ ab VZ 2007. Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Änderung, da durch das Handelsrechtsreformgesetz (HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1474) der Kaufmannsbegriff reformiert wurde und der Minderkaufmann entfallen war.

BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): In Abs. 1 Satz 2 wird die – seit 1990 verankerte – formelle Maßgeblichkeit aufgehoben. Stattdessen wird in den Sätzen 2 und 3 eine neue Formvorschrift verankert, nach der bei stl. Wahlrechten, die in der stl. Gewinnermittlung abweichend von der HBil.

ausgeübt werden, besondere Verzeichnisse zu bilden sind, in der dann die betreffenden WG mit dem von der HBil. abweichenden stl. Wert auszuweisen sind. Diese Regelung gilt nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, dh. diese Regelung ist schon für die HBil. zu beachten, deren Bilanzstichtag nach dem 29.5.2009 (Inkrafttreten des Gesetzes) gilt (also auch bei abweichendem Wj.), da für die Änderungen des Absatzes 1 keine Übergangsvorschrift gilt. In Abs. 1a wird ein allgemeines Saldierungsverbot von Aktiva und Passiva eingeführt. Die bisher geltende Regelung des Abs. 1a Satz 1 zu sog. Bewertungseinheiten wird zum Abs. 1a Satz 2. Dadurch ändert sich auch der Verweis in Abs. 4a auf den Abs. 1a Satz 2. Die Änderungen des Abs. 1a gelten – bei abweichendem Wj. – abhängig von der Ausübung des Wahlrechts, in welchem Geschäftsjahr das BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB erstmalig im handelsrechtl. Jahresabschluss angewandt wird.

3

C. Bedeutung des § 5

Grundstruktur der Gewinnermittlung: Die estl. Gewinnermittlungsvorschriften können wie folgt strukturiert werden:

- ▷ § 4 regelt die Frage, ob *Betriebsvermögen* vorliegt und ob hinsichtlich der *Zurechnung* ein WG in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen ist.
- ▷ § 5 enthält die zentralen Regelungen zum *Bilanzansatz* also über die Frage, ob ein bilanzierungsfähiges WG überhaupt vorliegt.
- ▷ § 6 klärt iVm. den Abschreibungsvorschriften (insbes. §§ 7–7g) das Problem der *Bewertung*. Nach diesen Vorschriften richtet es sich, *wie* ein WG in die Bilanz aufzunehmen ist.

Verhältnis zwischen § 4 und § 5: § 5 regelt die estl. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich für buchführungspflichtige und für freiwillig buchführende Gewerbetreibende. Die Buchführungspflicht ergibt sich für jeden Kaufmann, der nicht zu den Kleingewerbetreibenden iSd. § 1 Abs. 2 Halbs. 2 HGB bzw. 241a HGB zählt (s. Anm. 8), aus § 238 HGB. Die Pflicht zur Aufstellung eines handelsrechtl. Jahresabschlusses richtet sich nach § 242 HGB, bei KapGes. (& Co.) zusätzlich nach §§ 264 Abs. 1, 264a HGB. § 4 Abs. 1 Satz 1 bezieht sich also insbes. auf Land- und Forstwirte, die die Größenkriterien des § 141 Abs. 1 AO überschreiten, sowie uU auf die Selbständigen iSd. § 18, die ihre Gewinnermittlung nicht nach der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) vornehmen sowie auf ausländ. Betriebsstätten u. ausländ. PersGes. (s. Anm. 12).

Aufbau des § 5: § 5 besteht aus zwei Teilen, aus einer (älteren) allgemeinen Regelung der Gewinnermittlung in Abs. 1 und 6 und aus (später eingefügten) speziellen Bestimmungen zur formellen Maßgeblichkeit bei Bewertungseinheiten in Abs. 1a sowie für bestimmte Bilanzposten in Abs. 2–5. Die Spezialvorschriften in den Abs. 2 und 5 übernehmen zT handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausdrücklich für die StBil.; die anderen Spezialvorschriften betreffen insbes. den Rückstellungsbereich und weichen teilweise von den handelsrechtl. GoB explizit ab (Abs. 3, 4 und 4a).

► *Abs. 1* enthält keine selbständige Regelung der Gewinnermittlung, sondern verweist auf das Schema des § 4 Abs. 1 Satz 1 (Betriebsvermögensvergleich, korrigiert um Entnahmen und Einlagen nach Abs. 6) und hinsichtlich des Ansatzes des Betriebsvermögens auf die handelsrechtl. GoB. Danach gilt für buchführungspflichtige und für freiwillig buchführende Gewerbetreibende der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., sog. *Maßgeblichkeitsgrundsatz*.

In Satz 1 ist die sog. *materielle* Maßgeblichkeit – dh. Maßgeblichkeit kodifizierter handelsrechtl. Regelungen und handelsrechtl. GoB – verankert. Dadurch werden Rechtsvorschriften aus dem Handelsrecht in die strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften übertragen, sofern keine entgegenstehenden Vorschriften im StRecht existieren (s. dazu Anm. 101 ff.). Allerdings wird durch die Rspr. des BFH die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes eingeschränkt: Handelsrechtl. Gebote und Verbote zur Aktivierung oder Passivierung gelten auch stl., nicht aber handelsrechtl. Wahlrechte; handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht bedeutet stl. Aktivierungspflicht, handelsrechtl. Passivierungswahlrecht bedeutet stl. Passivierungsverbot (s. Anm. 105).

So die stRspr., grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II, 291; bestätigend zB BFH v. 13.11.1991 – I R 102/88, BStBl. II 1992, 336/342; v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600/602 u. v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715/717 betr. Aufwandsrückstellungen; weiterführend für den Bereich der Bewertung: BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

Die von 1990 bis zum 29.5.2009 in Satz 2 verankerte Maßgeblichkeit des in der HBil. konkret gewählten (Wert-)Ansatzes für die StBil. bei strechtl. Wahlrechten (sog. *formelle* Maßgeblichkeit) wurde durch das BilMoG (s. Anm. 2) aufgehoben. Allerdings ist nach den Sätzen 2 und 3 des Abs. 1 ab dem VZ 2009 eine Aufnahme der WG in ein besonderes Verzeichnis erforderlich, sofern die WG wegen der Ausübung eines stl. Wahlrecht bei der stl. Gewinnermittlung abweichend (betr. Ansatz und Bewertung) erfasst werden.

► Abs. 1a: Die formelle Maßgeblichkeit gilt für Bewertungseinheiten nach Abs. 1a Satz 2 auch nach der Verabschiedung des BilMoG – also auch in Zukunft – weiter.

► Abs. 2–5:

▷ Mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz stimmen überein:

- Abs. 2 bezüglich des Aktivierungsverbots nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG (übereinstimmend mit § 248 Abs. 2 HGB aF, sofern sich der Begriff des WG nicht von dem Begriff des Vermögensgegenstands unterscheidet; so BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 546 unter II.2 Buchst. a);
- Abs. 4b betr. Rückstellungsverbot für Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sofern man der bisherigen BFH-Rspr. folgt.
- Abs. 5 Satz 1 betr. Rechnungsabgrenzungsposten (übereinstimmend mit § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB).

▷ Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird dagegen eingeschränkt

- gem. Abs. 2a–5 speziell für die dort aufgeführten Bilanzposten, soweit die Regelungen von den handelsrechtl. GoB abweichen. Das ist der Fall bei
 - Abs. 2a betr. Passivierungsverbot von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, denen künftige Einnahmen oder Gewinne gegenüberstehen; vor Einführung dieser Spezialvorschrift galt in Übereinstimmung mit der BFH-Rspr. (zB BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 115; v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) aufgrund des handelsrechtl. Vorsichts- und Realisationsprinzips für derartige Verpflichtungen eine Passivierungspflicht;
 - Abs. 3 Satz 2 betr. vorzeitige Auflösung von Rückstellungen für Patentrechtsverletzungen (zur Ausschaltung der gegenteiligen Ansicht von BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748);

- *Abs. 4* betr. zusätzliche Voraussetzungen und deren Einschränkungen bei der Bildung von Jubiläumsrückstellungen;
- *Abs. 4a* betr. Rückstellungsverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (handelsrechtl. Rückstellungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB);
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1* betr. Disagio (vgl. BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713/714; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1988, 722/726; stl. Aktivierungspflicht bei handelsrechtl. Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB);
- *Abs. 5 Satz 2 Nr. 1* betr. Zölle und Verbrauchsteuern (zur Ausschaltung der gegenteiligen Ansicht von BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13);
- *Abs. 5 Satz 2 Nr. 2* betr. USt. auf Anzahlungen (zur Ausschaltung der gegenteiligen Ansicht von BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625);
- *gem. Abs. 6* (klarstellend) allgemein durch stl. Gewinnermittlungsbestimmungen außerhalb des § 5 (bes. § 4 Abs. 1–2 und Abs. 4–7, §§ 6, 6a, 7–7i ua.).

Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch eine kasuistische Regelung einzelner Bilanzposten aus fiskalischen („haushaltsmäßigen“) Gründen bedeutet eine bedauerliche rechtssystematische Verschlechterung der Gewinnermittlungsregelungen (zur Kritik vgl. zB GAIL, DB 1985, 769 mwN; DÖLLERER, BB 1988, 238: „Steuerbilanz und Beutesymbol“ betr. Jubiläumsrückstellungen).

Weitere Unterschiede können sich ergeben, wenn der BFH an der Auffassung festhält, dass bei den allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 238–263 HGB, die begrifflich einheitlich im Handels- und Steuerrecht geregelt sind (zB Rechnungsabgrenzungsposten, HK, Identität von Begriff des Vermögensgegenstands und des WG), eine Anrufung des EuGH nicht erforderlich ist (so BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BFH/NV 2000, 1156; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632), der EuGH aber sich dennoch für zuständig erklärt und selbst – in Abweichung von der BFH-Rspr. – entscheidet (s. dazu Anm. 20).

4–6 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 5

7

I. Sachlicher Geltungsbereich des § 5

Steuerarten: § 5 gilt nicht nur für die ESt., sondern auch für die KSt. (§ 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1 und 2 KStG) und für die GewSt.: Der nach § 5 ermittelte Gewinn ist gem. § 7 GewStG auch Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags: Der Gewinn iSd. § 5, korrigiert um Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG, ergibt den Gewerbeertrag.

Durch die Änderung des § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 109 Abs. 1 BewG gilt eine sog. „verlängerte Maßgeblichkeit“ für die Feststellung des Betriebsvermögens für die Schenkungs- und Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht mehr (zur früheren Rechtslage sowie zur abgeschafften VSt. und GewKapSt. s. HERZIG, DB 1992,

1053 u. HERZIG/BENDERS, FR 1993, 670; BFH v. 25.10.2000 – II R 58/98, BStBl. II 2001, 92).

Einkunftsart: § 5 gilt nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar

- ▷ für Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 („Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen“) und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Einkünfte von Mitunternehmer-schaften); str. ist dies für Einkünfte des persönl. haftenden Gesellschafters einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (dazu grundsätzlich Anm. 26),
- ▷ nicht für Einkünfte iSd. §§ 16 und 17: Für sie gelten eigene Grundsätze (s. § 16 Abs. 2 und 3; § 17 Abs. 2).

Zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs zwischen § 5 und § 4 s. auch Anm. 16.

Art des Gewinns: § 5 regelt nur die Ermittlung des laufenden Gewinns. Vorrangig gelten Sonderregelungen für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs (s. § 16 Abs. 2 und 3), für bestimmte Vorgänge bei KapGes. (§§ 11, 12 KStG) und für bestimmte Umwandlungsvorgänge (s. UmwStG).

II. Persönlicher Geltungsbereich des § 5

1. Handelsrechtliche Grundlagen

8

Handelsrechtliche Buchführungspflicht nach dem BiRiLiG, HRefG und KapCoRiLiG: Seit 1986 ist in § 238 HGB für alle Kaufleute die handelsrechtl. Buchführungspflicht verankert. § 242 enthält für alle Kaufleute die Verpflichtung zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses, der für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen ist. Der Jahresabschluss umfasst bei Kaufleuten und PersGes. die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB).

Bei KapGes. und KapGes. & Co. (einschl. Stiftung & Co., Genossenschaft & Co.) wird der Jahresabschluss nach §§ 264 Abs. 1, 264a Abs. 1 HGB um einen Anhang erweitert (zu den Aufstellungs- und Offenlegungspflichten s. zB SCHILDBACH, Der handelsrechtl. Jahresabschluss, 8. Aufl. 2008, 69 ff.). Der Anhang und Lagebericht, der von großen und mittelgroßen KapGes. (& Co.) zusätzlich zu erstellen ist, dienen allerdings nur der Informationsfunktion und haben daher keine stl. Relevanz. Ausgenommen von der handelsrechtl. Buchführungspflicht sind die Minderkaufleute iSd. § 4 HGB aF (bis 30.6.1998; vgl. WINKELJOHANN/KLEIN in Beck-BilKomm. VII. § 238 Rn. 6 u. 20) bzw. die (nicht-kaufmännischen) Kleingewerbetreibenden, die „nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht erforder[n]“ (§ 1 Abs. 2 HGB idF des HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I, 1474), und die auch nicht nach § 2 HGB idF des HRefG freiwillig als (Voll-)Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind (s. dazu die Gesetzesbegründung in BTDrucks. v. 29.8.1997, 13/8444, 27 ff.). Hat sich ein Kleingewerbetreibender nach § 2 iVm. § 18 HGB nF im Handelsregister eintragen lassen, so erwirbt er die (Voll-)Kaufmannseigenschaft mit allen Rechten und Pflichten; somit wird er durch die Eintragung auch – bei Überschreiten der Grenzen des § 241a HGB idF des BilMoG – buchführungspflichtig iSd. §§ 238 ff. HGB (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Tz. 25; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, A Rn. 25 f., 40 ff.).

Handelsrechtliche Ausnahme von der Buchführungspflicht nach dem BilMoG (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Nach § 241a HGB müssen

Einzelkaufleute – also auch Kleinstgewerbetreibende, die im Handelsregister eingetragen sind – keinen handelsrechtl. Jahresabschluss aufstellen, sofern die Umsatzerlöse 500 000 € und (kumulativ) der handelsrechtl. Jahresüberschuss (d.h. nach Ertragsteuern) 50 000 € nicht übersteigen (s. dazu WINKELJOHANN/LAWALL in Beck-BilKomm. VII. § 241a Rn. 2–10). Die Größen knüpfen in etwa an die Größenmerkmale des § 141 AO an, sind aber nicht identisch, da sich der handelsrechtl. Jahresüberschuss und der stl. Gewinn regelmäßig unterscheiden. Sofern eine Aufstellungspflicht schon bestand, gilt die Ausnahme erst wieder, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen die beiden Merkmale (kumulativ) unterschritten werden.

9 2. Persönlicher Geltungsbereich des § 5

Rechtsentwicklung des § 5 bis zum BiRiLiG: s. Vor §§ 4–7 Anm. 22.

§ 5 gilt für buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende (s. Anm. 25 ff.), die unbeschr. oder beschr. est.- oder kstpf. sind (über beschr. Stpf. s. Anm. 13), und zwar

- ▷ für *Einzelgewerbetreibende* iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1;
- ▷ für *OHG und KG*, wenn sie *Mitunternehmenschaften* iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – und zwar auch als Besitzunternehmen im Rahmen der *Betriebsaufspaltung* – sind (sie selbst sind Subjekt der Gewinnermittlung, nicht ihre Gesellschafter, s. Anm. 26) sowie gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 (BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578);
- ▷ für *KStSubjekte*, die nach HGB zur Buchführung verpflichtet sind und daher gem. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen (s. Anm. 26); dazu gehören:
 - KapGes.* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: AG, GmbH und KGaA (str. ist, ob dies auch für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des persönl. haftenden Gesellschafters einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 3 gilt, s. Anm. 26; über beschr. stpf. KapGes. s. Anm. 13);
 - Genossenschaften* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG;
 - VVaG* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG;
- ▷ für *sonstige jur. Personen des privaten Rechts* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sowie nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, wenn sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten;
- ▷ für Betriebe gewerblicher Art von jur. Personen des öffentl. Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 KStG (zB kommunale Versorgungsbetriebe, die als Unternehmen organisiert sind; vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, A Rn. 30; s. dazu WINKELJOHANN/KLEIN in Beck-BilKomm. VII. § 238 Rn. 40 f.). Durch die Aufhebung des § 36 HGB aF im Rahmen des HRefG v. 22.6.1998 (BGBl. I 1998, 1474) wurde die Privilegierung der Unternehmen der öffentlichen Hand abgeschafft (zur Begründung s. BTDrucks. v. 29.8.1997 13/8444, 34); dies hat zur Folge, dass bei Vorliegen der Kaufmannseigenschaft auch bei allen öffentlichen Unternehmen nach §§ 238, 242 HGB Bücher geführt und Jahresabschlüsse erstellt werden müssen.

§ 5 gilt nicht (vgl. WINNEFELD aaO, A Rn. 30):

- ▷ für *nicht buchführungspflichtige* und *nicht freiwillig buchführende (Klein-)Gewerbetreibende*: Sie ermitteln den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4

- Abs. 3; zur problematischen Abgrenzung von § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 s. Anm. 27.
- ▷ für *Land- und Forstwirte* iSd. § 13 und *selbständig Tätige* iSd. § 18: Sie ermitteln den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3, Land- und Forstwirte (unter bes. Voraussetzungen) auch nach § 13a; dies gilt auch, wenn sich Land- und Forstwirte ins Handelsregister nach § 3 Abs. 2 HGB eingetragen haben (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5, 7 u. 30; vgl. KEMPERMANN in K/S/M, § 5 Rn. B 4 u. B 6; SCHMIDT/SEGER XXVIII. § 13 Rn. 115 u. 133);
 - ▷ für *Stpfl. mit Einkünften aus anderen (nicht betrieblichen) Einkunftsarten*: Sie ermitteln keinen Gewinn, sondern den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. §§ 8–9a); dies gilt zB auch für OHG und KG, wenn sie zwar nach §§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 iVm. § 2 HGB ins Handelsregister eingetragen sind (s. dazu WINNEFELD aaO, A Rn. 25), aber aufgrund ihres vermögensverwaltenden Charakters keine Mitunternehmenschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind und deren Gesellschaftern Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 oder Vermietung und Verpachtung iSd. § 21 zufließen (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 181);
für beschr. stpfl. KapGes. mit anderen als gewerblichen Einkünften;
für sonstige jur. Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine usw. (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG) mit anderen als gewerblichen Einkünften;
für juristische Personen des öffentlichen Rechts, wenn sie kein Handelsgewerbe ausüben (zB öffentliche Rundfunk- und Fernsehanstalten).

Einstweilen frei.

10

III. Anwendung des § 5 bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg 1992; *ders.*, Gewinnermittlung bei Auslandsbetriebstätten, IStR 1993, 349 u. 395; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. Herne/Berlin 1996; P.-J. SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Betriebsstätten und Maßgeblichkeitsprinzip, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beise, Düss. 1997, 461–470; FISCHER/WARNECKE, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl. Berlin 1998, 441–454; MÖSSNER (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, Köln 2006; FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 (sog. Betriebsstätten-Erlass).

1. Grundsatz: Anwendung deutscher Gewinnermittlungsvorschriften auf Auslandsbeziehungen 11

§ 5 ist auch bei Auslandsbeziehungen anzuwenden, und zwar sowohl

für die Ermittlung ausländ. gewerblicher Einkünfte bei unbeschr. Stpfl. (s. Anm. 12) als auch

für die Ermittlung inländ. gewerblicher Einkünfte bei beschr. Stpfl. (s. Anm. 13).

Dies folgt daraus, dass grundsätzlich im Rahmen der deutschen Besteuerung deutsche Einkunftsermittlungsvorschriften (und damit auch § 5) Anwendung finden, soweit sich nicht ausnahmsweise aus gesetzlichen Spezialvorschriften etwas anderes ergibt (s. Anm. 12).

UE verweist auch der Maßgeblichkeitsgrundsatz ausschließlich auf deutsche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (glA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Tz. 7; str.).

Subjektiver Geltungsbereich deutscher Einkunftsermittlungsgrundsätze:

► *Für unbeschr. Stpfl.* folgt die Anwendung deutscher Einkunftsermittlungsvorschriften aus dem Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 10): Die Vorschriften des EStG (und damit auch die Einkunftsermittlungsvorschriften) gelten – soweit keine Ausnahmeregelungen eingreifen (wie zB nach § 2a) – gleichermaßen für weltweit bezogene wie für inländische Einkünfte.

Auch soweit trotz Eingreifen eines DBA die Ermittlung ausländ. Einkünfte notwendig wird (etwa im Fall des Progressionsvorbehalts nach § 32b oder bei Anwendung des § 2a Abs. 3), handelt es sich um eine Anwendung des durch das DBA insoweit nicht ausgeschlossenen Welteinkommensprinzips. Überdies ist in Spezialvorschriften, die die deutsche Besteuerung auf ausländ. Einkünfte erstrecken, regelmäßig die Geltung deutscher Einkunftsermittlungsvorschriften angeordnet (so § 2 AStG).

► *Für beschr. Stpfl.* folgt die Anwendung deutscher Einkunftsermittlungsvorschriften auf inländ. Einkünfte aus der partiellen Gleichstellung der beschr. Stpfl. hinsichtlich der in § 49 aufgeführten inländ. Einkünfte mit den Einkünften unbeschr. Stpfl., soweit nicht § 50 Sondervorschriften enthält (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 1: Abzug von BA/WK nur insoweit, als sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen).

Objektiver Geltungsbereich deutscher Einkunftsermittlungsgrundsätze: Der Grundsatz, dass die Einkunftsermittlung auch bei Auslandsbeziehungen stets nach deutschen Vorschriften erfolgt (s.o.), gilt gleichermaßen für Gewinne wie für Verluste.

Auch für den Ausgleich mit *Auslandsverlusten* bei unbeschr. Stpfl. (bzw. den Ausgleich mit Inlandsverlusten bei beschr. Stpfl.), ferner beim Verlustabzug nach § 10d (bei beschr. Stpfl. begrenzt nach § 50 Abs. 1 Satz 2) oder bei der Verlustverrechnung in Fällen von Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen (zB nach § 2a oder § 15a) ist daher der Verlust bei Gewerbetreibenden nach § 5 zu ermitteln.

12 2. Anwendung des § 5 auf ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger

Bei unbeschr. Stpfl. gilt § 5 nach hM auch für die Ermittlung ausländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn Buchführungspflicht besteht (s. Anm. 30) oder freiwillig Bücher geführt werden; anderenfalls greift § 4 Abs. 3 ein (s. im Einzelnen u.). Dies folgt für unbeschr. Stpfl. aus dem Welteinkommensprinzip, für beschr. Stpfl. aus der partiellen Gleichbehandlung mit unbeschr. Stpfl. und gilt gleichermaßen für Gewinne wie Verluste, zB auch für die Verlustverrechnung nach § 2a. Str. ist aber, ob § 5 auf ausländ. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist. Die Ermittlung ausländ. gewerblicher Einkünfte ist bes. in den nachfolgenden Fällen erforderlich.

Gewinnermittlung der ausländischen Betriebsstätten bei Konsequenzen für die deutsche Besteuerung:

Bei Bestehen einer ausländ. Betriebsstätte sind die Einkünfte nicht nach ausländ. Handels- und Steuerrecht, sondern nach deutschen Vorschriften zu ermitteln, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (so eindeutig BFH v. 13.9.

1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57/59 sowie BMF v. 24.12.1999 [sog. Betriebsstättenverlaß], BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.4.2).

Vgl. auch RÄDLER/RAUPACH, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, 96; BELLSTEDT, Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl. 1973, 202; WASSERMEYER/SCHÖNFELD, in: FLICK/WASSERMEYER/BECKER, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 82 f.; KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, 140 u. IStR 1993, 395 f.; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996 Rn. 291; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 8; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rz. 2.1.; aA STRECK, BB 1973, 35 für den Fall, dass für die ausländ. Betriebsstätte Buchführungspflicht nach ausländ. Recht besteht; kritisch FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, Rn. 280.

Konsequenzen für die Besteuerung gibt es insbes. bei der Einbeziehung ausländ. Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b) sowie bei der Anwendung der Anrechnungsmethode (Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c EStG und § 26 KStG aF). Ferner wirkt sich der Ausgleich oder Abzug von ausländ. Verlusten nach § 2a Abs. 3 (in den Grenzen dieser Vorschrift) auf die Höhe der deutschen Besteuerung aus. Beim früheren kstl. Anrechnungsverfahren reichten uE Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals, das aus unbesteuerten ausländ. Einkünften stammte (sog. EK 01), als Konsequenz für die Notwendigkeit einer eigenständigen strechtl. Gewinnermittlung nach dem deutschen EStG dann nicht aus, wenn für die Einkünfte – zB aufgrund der sog. Freistellungsmethode (s.u.) – keine deutsche KSt. zu zahlen war.

Freistellung ausländischer Einkünfte von der deutschen Besteuerung: Wird nach Art. 7 iVm. Art. 23 OECD-MustAbk. (abgedruckt bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, 629) das Besteuerungsrecht einer ausländ. Betriebsstätte dem Belegenheitsstaat zugewiesen und erfolgt dementsprechend eine vollkommene Freistellung von der deutschen Besteuerung, dann muss bei ausländ. Betriebsstätten der Gewinn zwar für die handelsrechtl. Gewinnermittlung einer KapGes. an die handelsrechtl. Vorschriften und GoB angepasst werden; Anpassungen an strechtl. Spezialvorschriften (zB Abs. 2–6 und § 7) sind aber uE nicht erforderlich, da sie für die Höhe der Besteuerung im Fall der Freistellung nicht erheblich sind (vgl. dazu P.-J. SCHMIDT in FS Beisse, 1997, 467–470; i. Erg. ebenso FISCHER/WARNECKE, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl. 1998, 444 betr. §§ 140, 141 AO; aA BARANOWSKI aaO Rn. 291 und SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2006 Rn. 9 C 37). Daher kann uE bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 das handelsrechtl. Betriebsstättenergebnis aus der HBil. für Besteuerungszwecke ausgegliedert werden. Dies gilt aber nur bei einer vollkommenen Freistellung, die idR nur bei Körperschaften (insbes. bei KapGes.) erreicht werden kann. Bei Gesellschaftern einer PersGes. können zwar die Einkünfte einer Betriebsstätte bei der Einkunftsermittlung freigestellt sein; bei der Besteuerung der Gesellschafter sind die ausländ. Einkünfte idR aufgrund des Progressionsvorbehalts beim Steuersatz zu berücksichtigen. Dementsprechend muss für die Steuersatzermittlung – auch bei Freistellung der Betriebsstätteinkünfte – eine gesonderte Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG aufgrund des Progressionsvorbehalts erfolgen (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57/59 f.).

Besteuerung ausländischer gewerblicher Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen: Soweit keine Befreiung nach einem DBA eingreift, unterliegen nach dem sog. Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 2) auch ausländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb der deutschen Besteuerung, so

- ▷ wenn gewerbliche Einkünfte in einem DBA-Staat durch eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO erzielt werden, die aber nicht die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs des betr. DBA erfüllt;

Beispiel: Der Stpfl. unterhält in USA lediglich ein Warenlager (s. Art. 5 Abs. 4 DBA USA v. 29.9.1989 [BStBl. I 1991, 94/96]).
- ▷ wenn die Aktivitätsklauseln der DBA nicht erfüllt werden;
- ▷ wenn Verluste gem. § 2a Abs. 3 geltend gemacht werden;
- ▷ wenn gewerbliche Einkünfte in einem Nicht-DBA-Staat durch eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO oder einen ständigen Vertreter erzielt werden (zur Anrechnung ausländ. Steuern s.u.).
- ▷ wenn gewerbliche Einkünfte eines ausländ. Rechtsträgers dem unbeschr. Stpfl. zugerechnet werden.

Das kann bei sog. *Basisgesellschaften* (s. § 1 KStG Anm. 14) der Fall sein; als Rechtsgrund kommt allerdings kaum § 39 AO (wirtschaftliches Eigentum) in Betracht, wohl aber nach stRspr. (vgl. BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263 mwN) das Missbrauchsverbot des § 42 AO. Bei ausländ. *Familienstiftungen* erlaubt auch § 15 AStG die Zurechnung auf inländ. Stpfl.; über die sog. *Zugriffsbesteuerung* nach §§ 7–14 AStG, die nicht zu einer abweichenden Zurechnung führt, sondern eine Ausschüttungsfiktion enthält, s.u.

Ausländische Mitunternehmenschaften (Personengesellschaften): Entsprechendes gilt für Gewinne und Verluste ausländ. gewerblicher Mitunternehmenschaften und damit für Gewinn- bzw. Verlustanteile unbeschr. Stpfl. an ausländ. PersGes. (RÄDLER/RAUPACH aaO; aA BELLSTEDT aaO, 260). Bei ausländ. PersGes. besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer deutschen HBil. Daher kommt eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 nur in Betracht, wenn die ausländ. PersGes. (Mitunternehmenschaft) oder deren Gesellschafter freiwillig eine HBil. nach deutschem HGB erstellt. Ansonsten erfolgt die Gewinnermittlung in diesen Fällen nach § 4 Abs. 1.

Vgl. BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128/129 betr. Währungsverluste; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 10; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 228 f.; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.4.

Die Ermittlung der inländ. und ausländ. gewerblichen Einkünfte kann einheitlich erfolgen; eine gesonderte Ermittlung ausländ. Einkünfte ist allerdings zur Anrechnung ausländ. Steuern erforderlich (s. nachfolgend).

Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c: Werden gewerbliche Einkünfte durch eine ausländ. Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Ausland erzielt (§ 34d Nr. 2 Buchst. a), so sind die ausländ. gewerblichen Einkünfte (auf die die anzurechnende ausländ. Steuer entfällt) nach inländ. Vorschriften gesondert zu ermitteln (vgl. KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, 140; FinVerw., StEK EStG § 34c Nr. 3).

Anwendung des Progressionsvorbehalts: Scheiden ausländ. gewerbliche Einkünfte aus der inländ. Besteuerung aus, so ist gleichwohl ihre gesonderte Ermittlung nach inländ. StRecht erforderlich, soweit sie zur Ermittlung des auf die inländ. Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes mit heranzuziehen sind (sog. Progressionsvorbehalt; vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57/59 f.; FISCHER/WARNECKE aaO, 444; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 224). Das ist der Fall bei unbeschr. Stpfl. mit ausländ. Betriebsstättengewinnen, die nach einem DBA von der inländ. Besteuerung ausgenommen sind,

wenn das DBA einen Progressionsvorbehalt vorsieht (§ 32b Abs. 1 Nr. 2; s. dazu § 32b Anm. 83 ff.);

Anwendung des § 2a Abs. 3: Die Verluste der (in einem DBA-Staat bestehenden) Betriebsstätte und die später zu versteuernden Gewinne sind nach inländ. StRcht zu ermitteln.

Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG: Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG gehört zwar zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1); zu ermitteln sind aber zunächst die (der Hinzurechnung zugrundeliegenden) Einkünfte der ausländ. Zwischengesellschaft, und zwar „in entspr. Anwendung der Vorschriften des deutschen StR“; idR ist § 5 EStG anzuwenden (BLÜMICH/VOGT, § 10 AStG Rn. 13, 67 ff.; aA FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 76) oder wahlweise – in § 10 Abs. 3 AStG ausdrücklich zugelassen – § 4 Abs. 3 EStG. Über die Verweisung auf die handelsrechtl. GoB in § 5 Abs. 1 werden nicht ausländ. Gewinnermittlungsvorschriften anwendbar (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57/59 und ausführl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF aaO Rn. 82; s. auch weiter oben).

3. Anwendung des § 5 auf beschränkt Steuerpflichtige

13

Auch für beschr. Stpfl. gilt § 5: Der Gewinn eines beschr. Stpfl. aus einem Gewerbebetrieb, für den er im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a), oder aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b wird, wenn Buchführungspflicht besteht (zB bei Zweigniederlassung iSd. § 13d HGB; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.3.2; s. Anm. 28 f. und 31) oder freiwillig Bücher geführt werden, nach § 5 ermittelt (vgl. LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 233).

Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2: s. dazu § 49 Anm. 1202.

Einstweilen frei.

14

E. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zum Handelsrecht

15

Schrifttum: SCHULZE-OSTERLOH, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, 242; BEISSE, Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts, BB 1990, 2007; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, in Doralt (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, 1991 (DStJG 14), 123; STOBBE, Die Verknüpfung Handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991; DÖLLERER, Die Verknüpfung Handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Rezension zu Stobbe (s.o.), ZHR 1993, 349; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993; G. SÖFFING, Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in FS Budde, München 1995, 635; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, München 1996; MATHIAK, Unmaßgeblichkeit von kodifiziertem Handelsrechnungslegungsrecht für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung?, in FS Beisse, Düss. 1997, 323; MOXTER, Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 195; EULER, Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalen Rechnungslegung, StuW 1998, 15; STOBBE, Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DStR 2008, 2438; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. Köln 2010; s. auch Schrifttum vor Anm. 61.

Anwendungsbereich und Buchführungspflicht: Der Anwendungsbereich des § 5 bezieht sich nach Abs. 1 Satz 1 auf „Gewerbetreibende [.]“, die auf Grund

gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen ...“. Die Buchführungs- und Aufstellungspflicht ist für Kaufleute, PersGes. und KapGes. im Handelsrecht (§§ 238, 242 und speziell für KapGes. [& Co.] s. §§ 264, 264a HGB; s. Anm. 8 und 28) geregelt.

Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB: In Abs. 1 ist der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz verankert. Durch den Verweis auf die handelsrechtl. GoB werden Regelungen des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht übertragen. Dies gilt aber nur, soweit in strechtl. Spezialvorschriften nichts anderes geregelt ist. Strittig ist, *welche* handelsrechtl. GoB über Abs. 1 Satz 1 für das Steuerrecht gelten.

► *Maßgeblichkeit des kodifizierten (allgemeinen) Handelsbilanzrechts:* Im Schrifttum wird teilweise die Meinung vertreten, dass die Regelungen, die für Kaufleute und KapGes. *einheitlich* geregelt sind, Ausfluss handelsrechtl. GoB sind und somit von Abs. 1 Satz 1 erfasst werden (glA LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 313, 315 u. 322). Dementsprechend dürften die kodifizierten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 238–256 HGB unter die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB mit bestimmten Ausnahmen fallen (vgl. BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BFH/NV 2008, 437 unter D.2 Buchst. a; SCHULZE-OSTERLOH, *StuW* 1989, 247–249; SCHULZE-OSTERLOH, *DStJG* 14 (1991), 127 ff.; HERZIG in KÜTING/WEBER, *HdR. V.*, Kap. 3 (Stand 2002), Rn. 6; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 98). Str. und unklar ist, wie weit der Kreis der Ausnahmen zu ziehen ist (vgl. STOBBE, *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung*, 1991, 75–78; MATHIAK, *FS Beisse*, 332–334).

► *Unmaßgeblichkeit rechtsformspezifischer Regelungen:* Regelungen, die für PersGes. und KapGes. unterschiedlich geregelt sind, fallen uE nicht unter die handelsrechtl. GoB und können dementsprechend von der materiellen Maßgeblichkeit nicht erfasst werden (vgl. STOBBE aaO, 79–81; BEISSE, *BB* 1990, 2010 f.; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 316; MATHIAK in *FS Beisse*, 1997, 325; EULER, *StuW* 1998, 17). Folgt man dieser Auffassung, dann können § 253 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 2 Satz 3 HGB aF (bis zum BilMoG – bei vorübergehender Wertminderung für Nicht-Finanzanlagen) nicht als allgemeine handelsrechtl. GoB gelten, da hierzu in §§ 279 und 280 HGB aF (bis zum BilMoG) spezifische Regelungen für KapGes. enthalten sind, die von den allgemeinen Regeln für Kaufleute und PersGes. abweichen. Ferner sind nach § 5 Abs. 1 Satz 1 die rechtsformspezifischen Vorschriften der §§ 264–289 HGB nicht maßgeblich (ebenso BEISSE, *BB* 1990, 2010 f.; G. SÖFFING in *FS Budde*, 1995, 642; MATHIAK in *FS Beisse*, 325; EULER, *StuW* 1998, 22; aA DÖLLERER, *ZHR* 1993, 351; H 5.2 „Allgemeines“ *EstH*), es sei denn, dass in den allgemeinen Vorschriften keine Regelungen enthalten sind und bestimmte Vorschriften Ausfluss handelsrechtl. GoB sind, die dementsprechend auch unter die allgemeine Regelung des § 243 Abs. 1 HGB (Aufstellung nach den GoB) fallen könnten (zB denkbar für Teile der Gliederungsvorschriften für KapGes.; so BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616). Die bis zum BilMoG geltende rechtsformspezifische Regelung des § 269 HGB aF (handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs) ist nicht für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich.

► *Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte:* Str. ist, ob handelsrechtl. Wahlrechte vom Maßgeblichkeitsgrundsatz erfasst werden. UE sind auch Wahlrechte, die vom Gesetzgeber für PersGes. und KapGes. einheitlich im Handelsbilanzrecht kodifiziert sind, Ausfluss handelsrechtl. GoB (str.; s. Anm. 105). Nach BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (*BStBl. II* 1969, 291) sind handelsrechtl. Bilanzierungs-

wahlrechte stl. nicht maßgebend (zust. zB MOXTER, BB 1997, 196; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 31; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, § 6 Rn. 6 u. § 7 Rn. 5; aA zB STOBBE aaO, 276, Hey in TIPKE/LANG XX., § 17 Rn. 79 u. 81). Danach bedeutet ein handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht eine stl. Aktivierungspflicht und ein handelsrechtl. Passivierungswahlrecht ein stl. Passivierungsverbot. Der IV. Senat des BFH hat diese Grundsätze auch auf Bewertungswahlrechte übertragen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176/178; aA zB KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 27 u. 170 f.; STOBBE, FR 1994, 106). UE bedarf es für eine Umwidmung handelsrechtl. Wahlrechte strechtl. Spezialvorschriften, die teilweise im StRecht (zB für Rechnungsabgrenzungsposten im § 5 Abs. 5) enthalten sind. Eine generelle Umfunktionierung handelsrechtl. Wahlrechte iSd. og. Rspr. ist uE mit dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 nicht vereinbar.

Vorrang steuerrechtlicher Spezialvorschriften: § 5 Abs. 6 (sog. Bewertungsvorbehalt) regelt, dass die Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften (§§ 6, 7 ua.) sowie die Regelungen über Einlagen, Entnahmen, Bilanzänderung, die Betriebsausgaben bzw. deren Nichtabziehbarkeit gegenüber der Maßgeblichkeit handelsrechtl. GoB als *lex specialis* vorgehen. Dieser Vorrang gilt auch für die speziellen strechtl. Ansatzvorschriften in den Abs. 2–5 des § 5.

Maßgeblichkeit des konkreten handelsbilanziellen Wertansatzes: Für bis zum BilMoG (29.5.2009) aufzustellende Bilanzen (maßgebend ist hier uE der Bilanzstichtag) wird nach Abs. 1 Satz 2 aF bei einem strechtl. Wahlrecht der konkrete (Wert-)Ansatz aus der HBil. übernommen, sofern er mit den strechtl. Vorschriften vereinbar ist (sog. formelle Maßgeblichkeit; s. Anm. 62).

Übertragung steuerrechtlicher Vorschriften in das Handelsrecht bis zum BilMoG: Über § 247 Abs. 3 und § 254 HGB aF (bis zum BilMoG) konnten stfreie Rücklagen und strechtl. Sonderabschreibungen, die nach handelsrechtl. Vorschriften sonst nicht zulässig waren, auch in der HBil. von Kaufleuten und PersGes. berücksichtigt werden. Über diese handelsrechtl. Öffnungsklauseln wurde faktisch auch das StRecht für das Handelsrecht maßgeblich (*umgekehrte Maßgeblichkeit*). Durch das BilMoG wurden die handelsrechtl. Öffnungsklauseln abgeschafft (zwingend ab VZ 2010, fakultativ für Jahresabschlüsse für das Jahr 2009), wobei allerdings nach Art. 67 Abs. 3 und 4 EGHGB für die zuvor gebildeten stfreien Rücklagen und Sonderabschreibungen eine Übergangsregelung besteht (vgl. STOBBE, DStR 2008, 2432).

Auswirkungen des DRSC und internationaler Rechnungslegungsregeln: s. Anm. 22 f.

II. Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 4

16

Im sachlichen Geltungsbereich stehen § 4 und § 5 in Wechselbeziehung: Einerseits gilt das Grundschaema des Betriebsvermögensvergleichs des § 4 Abs. 1 (BV am Ende ./ BV am Anfang zuzüglich Entnahmen abzüglich Einlagen) auch für die Gewinnermittlung nach § 5, mit der Besonderheit, dass nach ausdrücklicher Vorschrift des § 5 Abs. 1 bei der Gewinnermittlung nach § 5 die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) für den Ansatz des BV maßgeblich sind.

Andererseits folgt auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 weitgehend den nach § 5 maßgebenden GoB. Die handelsrechtl. Vorschriften der §§ 238, 240–242 Abs. 1 und die §§ 243–256 des HGB sind nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO

auch im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches (§ 4 Abs. 1 Satz 1) sinngemäß zu beachten, soweit stl. Spezialvorschriften nicht etwas anderes vorschreiben (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II, 830/834 betr. HK u. §§ 252 f.; s. auch § 4 Anm. 23).

Anwendung der Spezialvorschriften der Abs. 2–5 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Gegen eine Übertragung dieser Vorschriften spricht der fehlende Verweis in § 4 Abs. 1 auf diese Regelungen (so BORDEWIN, FR 1998, 226 [230]). Nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschriften und aufgrund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) ist es allerdings uE geboten, die strechtl. Spezialvorschriften der Abs. 2–5 auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu berücksichtigen (im Ergebnis ebenso KANZLER, FR 1998, 421 [424]; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 61; aA BORDEWIN, FR 1998, 226 [230]).

Unterschiede bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5: s. §§ 4–7 Anm. 24; Anwendung der sog. formellen Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (bis 29.5.2009) ist nicht möglich, da eine HBil. nicht vorliegt.

Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten sowie selbständig Tätigen: s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 u. 7.

Persönlicher Geltungsbereich: Abgrenzung s. Anm. 9 und Vor §§ 4–7 Anm. 4–7.

17 Einstweilen frei.

18 III. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften

Verhältnis zu § 6 EStG: s. § 6 Anm. 40 u. 69.

Verhältnis zu § 4a EStG und § 8b EStDV: Zu Besonderheiten bei Rumpfwirtschaftsjahren s. § 4a Anm. 12 u. 20.

Verhältnis zu § 16: Dort wird in Abs. 2 und 3 die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs gesondert geregelt. Zur Anwendung des § 5 (oder § 4 Abs. 1) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns s. § 16 Abs. 2 Satz 2.

Verhältnis zu § 17: Der Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. „gehört“ nach § 17 zwar zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wird aber nicht nach § 5 ermittelt.

Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht: Die Gewinnermittlungsbestimmungen des UmwStG gehen § 5 vor.

19 IV. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz

Schrifttum: BUDDE/FORSTER, D-Mark-Bilanzgesetz, München 1991 sowie Ergänzungsband, München 1991 mwN; B. HENT, Einzelfragen zur Steuerbilanz in den neuen Bundesländern, BB 1992, 929; SCHMITZ, Steuerliche Eröffnungsbilanz und Folgebilanzen nach dem DM-Bilanzgesetz, StBp. 1994, 25; HERLINGHAUS, Nochmals Altkreditverbindlichkeiten, BB 1998, 1789; s. auch § 6 vor Anm. 64.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 10.5.1994, BStBl. I 1994, 286 u. 380 betr. Unternehmensrückgabe nach dem VermG; v. 22.12.1994, BB 1995, 249; FinMin. Sachsen v. 28.9.1995, BB 1996, 2243, Erlass FinMin. Sachsen v. 11.7.1997, FR 1997, 659, OFD Cottbus v. 9.1.1998, FR 1998, 174 = BB 1998, 1633 (alle) betr. Altkredite; FinMin. Mecklenburg-Vorpommern v. 4.2.1999, BB 1999, 839 betr. Entschuldungsmaßnahmen der THA/BvS.

Materielle Maßgeblichkeit des DMBilG: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz erstreckt sich nach § 50 Abs. 1 Satz 1 DMBilG auch auf die Vorschriften des

D-Mark-Bilanzgesetzes v. 23.9.1990 (vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 91/98, BStBl. II 2000, 381; v. 28.6.2000 – I R 67/99, BFH/NV 2001, 303). Sofern Stpfl. in den neuen Bundesländern bilanzierungspflichtig sind, müssen sie zum 1.7.1990 eine stl. Eröffnungsbilanz erstellen, die vorbehaltlich verschiedener Abweichungen, die im § 50 Abs. 2 Sätze 2–7 DMBilG verankert sind, der handelsrechtl. Eröffnungsbilanz, die nach dem DMBilG zu erstellen ist, entspricht. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz erstreckt sich – unter Beachtung von § 50 Abs. 2 DMBilG und § 5 Abs. 6 EStG – aber nur auf zutreffende DM-Eröffnungs- und Handelsbilanzen; fehlerhafte DM-Eröffnungsbilanzen, die nicht den Vorschriften des DMBilG bzw. des HGB entsprechen, sind folglich nicht maßgeblich (so BFH v. 15.12.1999 – I R 91/98 aaO).

Handelsrechtliche Spezialregelungen im DMBilG: Grundsätzlich gelten nach § 5 Abs. 1 Satz 1 DMBilG die allgemeinen handelsrechtl. Vorschriften der §§ 243–261 HGB für die DM-Eröffnungsbilanz, wobei es aber zahlreiche Abweichungen gibt, die vorrangig sind (s. dazu zB B. HENI, BB 1992, 929; SCHMITZ, StBp. 1994, 25).

Formelle Maßgeblichkeit: Sofern keine stl. Spezialregelungen eingreifen, ist bei inhaltsgleichen handels- und strechtl. Wahlrechten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (idF v. 1990) die Wahlrechtsausübung in der handelsrechtl. Eröffnungsbilanz für die stl. Eröffnungsbilanz verbindlich. Eine derartige formelle Maßgeblichkeit gilt aber nicht für fehlerhafte (Wert-)Ansätze in der DM-Eröffnungsbilanz und deren Folgebilanzen (vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 91/98, BStBl. II 2000, 381).

Auswirkungen des DMBilG für die steuerlichen Folgebilanzen in den neuen Bundesländern: Unmittelbar gelten die Vorschriften des DMBilG nur für die Eröffnungsbilanz, die zum 1.7.1990 zu erstellen war. Aufgrund der formellen Bilanzkontinuität (bzw. Bilanzidentität iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) wirkt sich allerdings das DMBilG auf die Folgebilanzen in den neuen Bundesländern solange aus, bis die letzten Sonderposten oder Sonderbewertungen aus den Folgebilanzen verschwunden sind. Ansonsten gelten seit dem 1.1.1991 auch in den neuen Bundesländern die normalen stl. Gewinnermittlungsvorschriften nach § 5. Allerdings gelten nach § 58 die früheren Steuervergünstigungen der DDR (§ 3 StÄndG-DDR v. 6.3.1990) weiter (s. dazu SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 58).

V. Verhältnis zum Europarecht

20

Schrifttum: MEILICKE, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992, 969; AHMANN, Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung – Eine Zwangsehe?, in FS L. Schmidt, München 1993, 269; MEYER-ARNDT, Die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs für das Bilanzrecht, BB 1993, 1623; HOFMANN, Das deutsche Bilanzrechtsverständnis auf dem Prüfstand des EuGH, BB 1996, 1051; BEISSE, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Hundert Jahre „GoB“, in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; DAUTZENBERG, Urteilsanmerkung zu EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), FR 1997, 655; HENNRICH, 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; W. MÜLLER, Der Europäische Gerichtshof und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 87; KEMPERMANN, Ausstrahlung der EuGH-Entscheidung zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden auf die steuerliche Gewinnermittlung, in HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 105; MAYER-WEGELIN, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung, Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in FS Ritter, 1997, 713; OFFER-

HAUS, Das Verhältnis zwischen dem Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, *DStZ* 1997, 501; SCHÖN, Steuerliche Einkünfteermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht, in *FS Flick*, Köln 1997, 573; SCHÖN, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, *ZHR* 1997, 133; W. SCHRUFF, Zur Bilanzierung von Beteiligungserträgen nach dem Urteil des EuGH vom 27. Juni 1996, in *FS Baetge*, 1997, 427; SCHULZE-OSTERLOH, Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof, *DStZ* 1997, 281; WEBER-GRELLET, Europäisierung des deutschen Bilanzrechts – Perspektiven und Entwicklungen, in HERZIG (Hrsg.), *Europäisierung des Bilanzrechts*, Köln 1997, 95; EULER, Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalen Rechnungslegung, *StuW* 1998, 15; HERZIG/DAUTZENBERG, Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung auf die Steuerbilanz, *BFuP* 1998, 23; J. THIEL, Maßgeblichkeit und internationale Bilanzierung, in *IdW* (Hrsg.), *Weltweite Rechnungslegung und Prüfung*, Bericht über die Fachtagung 1997, *Düss.* 1998, 91 sowie Podiumsdiskussion, 443 ff. TREPLOW, Gefährdung der Maßgeblichkeit durch die internationale Rechnungslegung?, *StJb.* 1998/99, 81; DZIADKOWSKI, DE + ES: Quo vadis, Steuerbilanz?, *IStR* 1999, 636; DZIADKOWSKI, Der EuGH entscheidet zu deutschem Bilanzrecht, *FR* 1999, 1300; 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; KESSLER, H., Der EuGH und das Gebot des true and fair view, *StuB* 1999, 1314; KOLB, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleuse zum Gemeinschaftsrecht?, in *FS Rädler*, München 1999, 377; SELCHERT, Internationalisierung der Rechnungslegung und Maßgeblichkeitsprinzip, in *FS L. Fischer*, Berlin 1999, 913; STROBL-HAARMANN, Zur Notwendigkeit eines einheitlichen europäischen Bilanzrechts, in *FS Rädler*, München 1999, 607; THEILE, Maßgeblichkeitsprinzip, europäisches und internationales Bilanzrecht: die Bilanzierung bei der GmbH und GmbH & Co. im Umbruch, *GmbHR* 1999, 1182 u. 1241; KESSLER, H., Das Vorabentscheidungsersuchen des FG Hamburg vom 22. April 1999 in Sachen Bilanzierung von Kreditrisiken: Paradebeispiel für einen misslungenen Vorlagebeschluss, *IStR* 2000, 531; 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; KAHLE, Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, *StuW* 2001, 126; neueres Schrifttum s. auch vor Anm. 21 und 61.

EG-Bilanzrichtlinie: Die HGB-Regelungen knüpfen an die 4. EG-Richtlinie v. 25.7.1978 (78/660/EWG, *ABl. EG* Nr. L 222, 11) an, die in erster Linie nur für *KapGes.* gilt. Die Transformation der 4. EG-Richtlinie erfolgte durch das sog. Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (*BGBI. I* 1985, 2355). Durch die „GmbH & Co-Richtlinie“ (v. 8.11.1990, 90/605/EWG, *ABl. EG* Nr. L 317/1990, 60 ff.) und deren Transformation im Rahmen des *KapCoRiLiG* (v. 24.2.2000, *BGBI. I* 2000, 154) gelten diese Regelungen auch für *KapGes. & Co. KG* (§ 264a HGB).

Allgemeine Vorschriften des HGB: In den §§ 238–263 HGB wurden verschiedene Regelungen, die aus der 4. EG-Richtlinie stammen, einheitlich für *PersGes.* und *KapGes.* geregelt. Damit erklärt der Gesetzgeber Regelungen, die in der 4. EG-Richtlinie nur für *KapGes.* geregelt wurden, auch für Einzelkaufleute und *PersGes.* verbindlich. Da in diesen allgemeinen Regelungen idR *GoB* verankert sind (s. Anm. 15), gelten diese Regelungen (mit bestimmten Modifikationen) nach § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für die stl. Gewinnermittlung. Aus stl. Sicht sind diese Regelungen – auch aufgrund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) – einheitlich für *PersGes.* und *KapGes.* auszulegen. Umstritten ist allerdings im Schrifttum, ob eine richtlinienkonforme Auslegung der Regelungen der 4. EG-Richtlinie, die in den §§ 238–263 HGB transformiert wurden, nur für *KapGes.* (so zB HENNRICHS, *ZGR* 1997, 76 ff.) oder auch für Einzelkaufleute und *PersGes.* erforderlich ist (so zB HERZIG/DAUTZENBERG, *BFuP* 1998, 27). Der Gesetzgeber verfolgte bei der Transformation von EG-Regelun-

gen in die allgemeinen Vorschriften des HGB offenbar den Zweck, gleichlautendes Recht für den Einzelkaufmann, PersGes. und KapGes. zu schaffen (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1997, 283). Wenn die Schaffung einheitlichen Rechts die Absicht des Gesetzgebers war, dann können diese Vorschriften uE bei allen Rechtsformen nur einheitlich ausgelegt werden (vgl. KROPFF, ZGR 1997, 127 f.; SCHÖN in FS Flick, 1997, 580 f.; HERZIG/DAUTZENBERG, BFuP 1998, 27). Wenn in den einzelnen Vorschriften Artikel der 4. EG-Richtlinie umgesetzt werden, so hat dies uE zur Folge, dass diese Vorschriften des HGB dann auch bei der Geltung für PersGes. – also nicht nur für KapGes. – richtlinienkonform auszulegen sind. Dementsprechend müssen Entscheidungen des EuGH, soweit sie allgemeine Regelungen – wie zB das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) – betreffen, nicht nur für die Rechnungslegung von KapGes, sondern auch von PersGes. verbindlich sein.

Vgl. dazu sog. Tomberger-Entscheidung des EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94, DB 1996, 1400 mit Berichtigungsbeschluß v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95, DB 1997, 1513; glA BLÜMICH/BUCIEK § 5 Rn. 101; str., vgl. dazu DZIADKOWSKI/HENSELMANN, Beck Hdr, B 120, Stand Juli 2000, Rn. 360–386 mwN; KAHLE, StuW 2001, 128 f.; aA BEISSE, in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 406 f. u. 409, der seine frühere Auffassung in FS Budde, 1995, 82 wohl aufgegeben hat.

Der EuGH hat in verschiedenen Verfahren inzwischen eine umfassende Zuständigkeit bei der Auslegung von (Steuer-)Bilanzrechtsfragen angenommen (sog. „Tomberger“-Urteil zur phasengleichen Gewinnverrechnung, EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94 aaO sowie zur Bewertung pauschaler Garantierückstellungen EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97 [DE + ES], DStR 1999, 1645; aA BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BFH/NV 2000, 1156), wobei die Entscheidungserheblichkeit einer Auslegungsfrage vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist (vgl. EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 [BIAO], DStR 2003, 63; BÄRENZ, DStR 2003, 492; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 39). Soweit sich die Auslegung einer Bilanzrechtsfrage nur auf die allgemeinen Vorschriften bezieht, kann es dementsprechend auch *nicht* zu unterschiedlichen Auslegungskorridoren (zu dieser problematischen Argumentation s. R. EULER, StuW 1998, 20 f. u. 23; KOLB in FS Rädler, 1999, 377 [392 ff.]) bei PersGes. und KapGes. kommen (vgl. KROPFF, ZGR 1997, 115 [127 f.] betr. Tomberger-Urteil; DAUTZENBERG, FR 1997, 690/691 betr. mittelbares EU-Recht zu EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95, FR 1997, 685). Auslegungskorridore dürften nur zulässig sein, soweit die Richtlinie und das HGB explizite Wahlrechte enthalten.

Spezialvorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264–289 HGB): Es dürfte inzwischen seit der Tomberger-Entscheidung (s.o.) der hL entsprechen, dass zumindest die Regelungen, die im HGB nur für KapGes. (& Co.) gelten (wie zB die Generalnorm), richtlinienkonform ausgelegt werden müssen (so zB BEISSE in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 406 u. 409; SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1997, 283 u. 286). Da es sich bei diesen Vorschriften aber um rechtsformspezifische Regelungen handelt, die idR nicht unter die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB fallen, hat diese zwingende Richtlinienkonformität grundsätzlich keine stl. Relevanz, sofern man der These folgt, dass rechtsformspezifische Vorschriften nicht maßgeblich sein können (vgl. zB R. EULER, StuW 1998, 20 f.; s. dazu Anm. 15). Bedeutung hat die Richtlinienkonformität primär im Rahmen der Informationsfunktion (Anhang, Lagebericht; vgl. AHMANN in FS L. Schmidt, 1993, 278 f.).

Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für den EuGH: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist eine nationale Norm, die nicht auf der 4. EG-Richtlinie ba-

sirt. Da das Ertragsteuerrecht noch nicht innerhalb der EU harmonisiert ist, hat der EuGH über die Frage, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz anwendbar ist, keine Entscheidungskompetenz (ebenso zB SCHÖN in FS Flick, 1997, 581). Diese obliegt der höchstgerichtlichen deutschen Rspr. Wenn der BFH aber die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1) unter der Bezugnahme auf handelsrechtl. Vorschriften, die für alle Rechtsformen gelten (§§ 238–263 HGB), bejaht, dann ist zunächst zu prüfen, ob die konkrete Norm eine Regelung der 4. EG-Richtlinie umsetzt oder nicht; wenn dies der Fall ist, dann ist diese Norm richtlinienkonform auszulegen, mit der Folge, dass der EuGH in diesem Bereich das Recht hat, über diese Regelung zu entscheiden (vgl. SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2006, 190 f.). Im Rahmen der formellen Maßgeblichkeit kann der EuGH über die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (1990 bis zum BilMoG) grundsätzlich nicht entscheiden; soweit allerdings die Frage von Bedeutung ist, ob aus handelsrechtl. Sicht ein inhaltsgleiches Wahlrecht vorliegt, kann dies auch für den EuGH von Bedeutung sein.

Auslegung von bilanzsteuerrechtlichen Spezialvorschriften durch den EuGH: Enthält das StRecht bilanzrechtl. Spezialvorschriften, die vom Handelsrecht abweichen, besteht keine EU-Harmonisierung und dementsprechend auch kein Entscheidungsrecht für den EuGH. Dies gilt insbes. dann, wenn das StRecht Konzeptionen hat, die nicht mit dem Handelsrecht korrespondieren (zB Teilwert im StRecht; beizulegender Wert im Handelsrecht; s. § 6 Anm. 618–621). Geht der BFH aber von einer inhaltlichen Deckungsgleichheit verschiedener Begriffe aus und verlangt er übereinstimmende (Wert-)Ansätze, so kann uU bei Auslegungsfragen des handelsrechtl. Begriffs bzw. Wahlrechts eine Vorlage beim EuGH erforderlich sein. Ferner kann sich eine *Deckungsgleichheit* von strechl. Spezialvorschriften und allgemeinen handelsrechtl. Vorschriften ergeben, weil in gleichen Regelungen dieselben Begriffe enthalten sind (zB Anschaffungs- und Herstellungskosten [§ 255 HGB, § 6 EStG]; Begriff der bestimmten Zeit bei Rechnungsabgrenzungsposten [§ 250 HGB; § 5 Abs. 5 EStG]). Bei einer Deckungsgleichheit der Begriffe ist uE auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz zurückzugreifen, soweit das StRecht keine Regelung enthält, die vom Handelsrecht abweicht (zB eigene Definition). Dementsprechend müsste uE – abweichend von der Rspr. des BFH (vgl. zB BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176/178 f.; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312/315; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1178, krit. dazu MEILICKE, BB 2001, 40; der I. Senat hatte mit Beschl. BFH v. 9.9.1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129 dem Großen Senat die Frage vorgelegt, ob sich die Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG auf bestimmte Vorschriften der 4. EG-Richtlinie erstreckt; dieser Vorlagebeschl. wurde aber durch BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, DStR 2001, 290 vom I. Senat zurückgezogen) – bei inhaltsgleichen Regelungen eine Richtlinienkonformität erreicht werden und dementsprechend eine EuGH-Vorlage erfolgen (ebenso MEILICKE, BB 1992, 972; HARTUNG in FS Moxter, 1994, 214; BEISSE in FS Budde, 83 f.; SCHÖN in FS Flick, 582 f. u. 586; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 101; aA zB MEYER-ARNDT, BB 1993, 1627; KOLB in FS Rädler, 1999, 377 [395 ff.] unter Bezugnahme auf die Generalklausel des „true and fair view“ des § 264 Abs. 2 HGB, in der allerdings auch der Zusatz „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ enthalten ist).

Vorlagerecht oder Vorlagepflicht beim EuGH: Wenn eine Regelung des Handelsrechts im Rahmen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes richtlinienkonform ausgelegt werden muss und dies entscheidungserheblich ist, so *kann* bei Auslegungszweifeln das Instanzgericht – also FG – die Rechtsfrage dem EuGH

nach Art. 177 EWG-Vertrag vorlegen (vgl. zB BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 101). Die Finanzgerichte (FG Köln v. 16.7.1997, EFG 1997, 1166 betr. Einzelbewertungsgrundsatz und Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen, entschieden durch EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97, DStR 1999, 1645 und FG Hamb. v. 22.4.1999, EFG, 1022 betr. Kreditrisiken und Vorlagepflicht an EuGH in für alle Kaufleute geltenden Rechtsfragen der §§ 238 ff. HGB; kritisch dazu KESSLER H., IStR 2000, 531) haben inzwischen von ihrem Vorlagerecht mehrfach Gebrauch gemacht. Der BFH hat bisher grundsätzlich darauf verzichtet, den EuGH in Bilanzrechtsfragen anzurufen (vgl. HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 51), obwohl er uE durchaus schon – im Rahmen der HK, RAP oder der Rückstellungen (ablehnend hierzu zB BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BFH/NV 2000, 1156; s.o.) – die Gelegenheit dazu gehabt hat (zur Kritik s. zB SCHÖN in FS Flick, 585 f.). Das letztinstanzliche Gericht – im Rahmen der Finanzgerichtsbarkeit also der BFH – *muß* aber eine Auslegungsfrage dem EuGH vorlegen, wenn Zweifel hinsichtlich der richtigen Anwendung der 4. EG-Richtlinie bestehen und diese Frage entscheidungserheblich ist (vgl. OFFERHAUS, DStZ 1997, 505; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 101; HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 51; aA BÄRENZ, DStR 2001, 692 [696] sowie StuB 2001, 862 [865], der von einem Vorlagerecht bei PersGes. ausgeht).

VI. Verhältnis zu internationalen Rechnungslegungsstandards

Schrifttum: SCHILDBACH, Internationale Rechnungslegungsstandards auch für deutsche Einzelabschlüsse?, in FS Moxter, Düss. 1994, 699; IdW (Hrsg.), Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Düss. 1995; FASB, The IASC-U. S. Comparison Projekt, Norwalk 1996; STROBL, IASC-Rechnungslegung und Gläubigerschutzbestimmungen nach deutschem Recht, in FS Clemm, München 1996, 389; BALLWIESER, BUSSE VON COLBE, SIEPE, in FS Kropff, Düss. 1997; BIENER, Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts – Was wird auf uns zukommen?, DStZ 1997, 345; HAYN, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997; BALLWIESER, KÜHN, und SCHREIBER, in FS Beisse, Düss. 1997; C. THIELE, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht, Wien 1997; J. THIEL, Maßgeblichkeit und internationale Bilanzierung, in IdW (Hrsg.), Weltweite Rechnungslegung und Prüfung, Bericht über die Fachtagung 1997, Düss. 1998, 91 sowie Podiumsdiskussion, 443 ff.; BIPPUS, US-amerikanische Grundsätze der Rechnungslegung von Unternehmen und die Maßgeblichkeit im deutschen Bilanzrecht – keine unvereinbaren Bilanzierungsphilosophien!, DStZ 1998, 637; BUDE/STEUER, Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, DStR 1998, 504; BUDE/STEUER, Normsetzungsbefugnis eines deutschen Standard Setting Body, DStR 1998, 1181; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; FÜLBIER/GASSEN, Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1999, 1511 mit Replik von OESTREICHER/SPENGLER, DB 1999, 1513; OESTREICHER/SPENGLER, International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung, DB 1999, 593; HAVERMANN, Private Regelsetzung aus der Sicht des Handelsbilanzrechts, ZGR 2000, 693; HERZIG, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg, 2000, 104; HERZIG, Das Maßgeblichkeitsprinzip – ein zukunftssträchtige Konzeption, Kapitalmarkt-orientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, in KÜTING/WEBER (Hrsg.), Wertorientierte Konzernführung, Stuttgart 2000, 57; KIRCHHOF, Gesetzgebung und private Regelsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten?, ZGR 2000, 681; KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000 mit Beiträgen von KLEINDIEK, NIEHUS, GÜNTHER, ERNST, BIENER, ACHLEITNER, LUTHER, HOMMELHOFF, GROH, ERLE, EULER; KÜBLER, Fragen und Wünsche des Gesellschafts- und Kapitalmarktrechts an das Recht der Rechnungslegung, ZGR 2000, 550; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594; SCHÖN, Gesellschafter-, Gläubiger- und Anlegerschutz im Europäischen Bilanzrecht, ZGR 2000, 706; VAN HULLE, Die Reform des europäischen

Bilanzrechts: Stand, Ziele und Perspektiven, ZGR 2000, 537; *Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, Die Zukunft der Rechnungslegung aus Sicht von Wissenschaft und Praxis – Fachprogramm des Arbeitskreises Externe Unternehmensrechnung im Rahmen des 54. Deutschen Betriebswirtschafter-Tags, DB 2001, 160; GEIGER, IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung, StuB 2001, 914; NIEHUS, „Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS“? – Ein Beitrag zu den (möglichen) Grenzen „einer „Internationalisierung“ der Rechnungslegung im Einzelabschluss, WPg. 2001, 737; ORDELHEIDE/KPMG, Transnational Accounting (Transacc), 2. Aufl., New York 2001; SCHILDBACH, Die Zukunft der deutschen Rechnungslegung, StuB 2001, 857; SCHULZE-OSTERLOH, Das deutsche Gesellschaftsrecht im Banne der Globalisierung, ZIP 2001, 1433; WATRIN, Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung, DB 2001, 933; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, BB 2002, 2372; BALLWIESER, Die Konzeptionslosigkeit des International Accounting Standards Board (IASB), FS Röhricht, 2005, 727 ff.; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; BERNDT/HOMMEL, Konzernrechnungslegung zwischen Konvergenz und Wettbewerb – US-GAAP, IFRS oder Euro-IFRS?, BFuP 2005, 407; SCHREIBER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG und die IAS/IFRS, DStR 2005, 1351; CZAKERT, Der Stand der Arbeiten an einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, IStR 2006, 561; FÜLBIER, Systemtauglichkeit der international Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 2006, 228; HERZIG, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, StuW 2006, 156; HERZIG, Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung, IStR 2006, 557; HERZIG/GELLRICH, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU – Überlegungen zur Konzeption von Rückstellungen in einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, IStR 2006, 757; KIRSCH, Perspektiven der landesrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung, DStR 2006, 1198; PRINZ, Maßgeblichkeit versus eigenständige Steuerbilanz – Auswirkungen einer HGB-Reform auf das Steuerrecht, FS Raupach, 2006, 279; 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; DZIADKOWSKI, Europäisierung des Maßgeblichkeitsprinzips? – Zugleich Besprechung von SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, IStR 2007, 361; KAHL/DAHLKE/SCHULZ, Zunehmende Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung?, StuW 2008, 266; BAETGE/ZÜLCH, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB/IFRS, HdJ I/2; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 7. Aufl., Stuttgart 2008; SCHILDBACH, Der Konzernabschluss nach HGB, IFRS und US-GAAP, 7. Aufl. München 2008; Spengel, Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101; WAGENHOFER, Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS: Grundlagen und Grundsätze, 6. Aufl. München 2009; WILEY, IFRS 2009, Deutsch-Englische Textausgabe der von der von der EU-gebilligten Standards, 3. Aufl., New York u.a. 2009; Beck'sche Textausgaben, IFRS-Text (Loseblatt); s. auch Anm. 20 u. vor Anm. 61.

21 1. Konzernrechnungslegung nach internationalen oder handelsrechtlichen Grundsätzen

Kapitalmarktorientierte Unternehmen iSd. § 264d HGB (Inanspruchnahme eines organisierten Marktes iSv. § 2 Abs. 5 WpHG bzw. Zulassung beantragt; idR Börsennotierung oder Vergabe von Schuldverschreibungen am Kapitalmarkt) sind verpflichtet, nach Art. 4 der EU-Verordnung Nr. 1606/2002 iVm. § 315a Abs. 1 HGB einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards bzw. nach § 315a Abs. 2 HGB aufzustellen. Daher ist bei diesen Unternehmen ein Konzernabschluss nach deutschen Rechnungslegungsregeln nicht mehr erforderlich. Der Konzernabschluss nach internationalen Grundsätzen wirkt im mehrstufigen Konzern auch nach § 291 Abs. 1 und 2 HGB grundsätzlich befreiend.

Mutterunternehmen, die konzernrechnungslegungspflichtig, aber nicht kapitalmarktorientiert sind, können ihren Konzernabschluss freiwillig nach internationalen Rechnungslegungsstandards (zB IFRS) erstellen (§ 315a Abs. 3 HGB). Es können alternativ oder zusätzlich aber auch weiterhin Konzernabschlüsse nach (deutschen) handelsrechtl. Rechnungslegungsregeln aufgestellt werden.

2. Übernahme internationaler Rechnungslegungsgrundsätze in die handelsrechtlichen Einzelabschlüsse

22

Einzelabschluss: Die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (zB IFRS) können grundsätzlich nur im Konzernabschluss und nicht im Einzelabschluss angewandt werden. Eine besondere Regelung kann sich für KapGes. (und Co.) nach § 264 Abs. 3 HGB (bzw. nach § 325a Abs. 2a HGB) für den offenzulegenden Jahresabschluss ergeben. Bei dem zusätzlichen – für Ausschüttungs- und Steuerbemessungszwecke maßgebenden – handelsrechtl. Einzelabschluss müssen nach § 264 Abs. 3 HGB die Vorschriften des ersten, dritten und vierten Unterabschnitts des zweiten Abschnitts – somit also die §§ 264–289 (besondere Vorschriften für den Einzelabschluss), 316–329 HGB (Prüfung und Offenlegung) – nicht angewandt werden. Materielle Änderungen, nach denen die allgemeinen Normen der Einzelabschlusserstellung (§§ 238–263 HGB, s. dazu Anm. 15) nicht mehr anzuwenden sind (vgl. ADS VI., Ergänzungsband, § 264 HGB nF, Rn. 1–8), gibt es sowohl nach dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilRefG v. 4.12.2004, BGBl. I 2004, 3166) als auch nach dem BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102, BStBl. I 2009, 650) nicht. Somit muss zumindest ein Einzelabschluss nach den allgemeinen handelsrechtl. Regelungen (§§ 238–263 HGB) erstellt werden, der dann für die Ausschüttungsbemessung und nach dem Maßgeblichkeitsprinzip auch für die stl. Gewinnermittlung relevant ist.

Auswirkungen des DRSC: Durch § 342 HGB wurde die Möglichkeit geschaffen, eine privatrechtl. organisierte Einrichtung als sog. „Standard setter“ zur Ausarbeitung von Empfehlungen für die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung einzurichten (s. dazu im Detail BIENER, in KLEINDIEK/OEHLER [Hrsg.], Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, 2000, 55 ff., insbes. 62–66). Der Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) e.V. ist durch den Standardisierungsvertrag v. 3.9.1998 (vom BMJ „als die zuständige Standardisierungsorganisation für Deutschland“ anerkannt (zitiert nach FÖRSCHLE, in Beck-BilKomm. VII. § 342 HGB Rn. 2; Vertrag und Satzung sind abrufbar unter „www.standardsetter.de/drsc/organisation.html“, zur Organisation und zu den Kompetenzen s. BAETGE/KRUMMOW/LÖW/NOELLE, in KÜTING/WEBER V., Kap. 1 [Stand 2003], Rn. 401–502). Fraglich ist, welche Auswirkungen diese Standards haben. Nach § 342 Abs. 2 HGB wird vermutet, dass die durch das BMJ bekanntgemachten Empfehlungen des DRS die „die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ widerspiegeln. Allerdings dürften hiermit aber nur sog. „Konzern-GoB“ (FÖRSCHLE aaO, § 342 Rn. 9) gemeint sein. Die Problematik dieser Regelung ist aber auch in der Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB enthalten, wonach die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch im Rahmen der Konzernabschlusserstellung zu beachten sind. BEISE (BB 1999, 2182) leitet daraus die Konsequenz ab, dass damit auch eine Vereinbarkeit mit den GoB iSd. § 243 Abs. 1 HGB hergestellt werden müsse. Durch das BilMoG wurden die Kompetenzen dieses privaten Rechnungslegungsgremiums mit der „Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards iSd. § 315a Abs. 1“ HGB erweitert (§ 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

► *Stellungnahme:* UE ist dies zweifelhaft, da die sog. Konzern-GoB und internationale Rechnungslegungsinterpretationen lediglich die Informationsfunktion, jedoch nicht die Ausschüttungsmessungsfunktion zu erfüllen haben. Daher können uE die Empfehlungen des DRSC lediglich für die Konzernrechnungslegung bzw. die internationalen Abschlüsse verbindlich sein. Lediglich bei fehlenden Normen können derartige Standards eine Ausstrahlung auf den Einzelabschluss einer KapGes. (& Co.) erlangen. Ob diese damit auch zu GoB iSd. § 243 Abs. 1 HGB und somit zu GoB gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 führen, ist angesichts der zurückhaltenden Rspr. des BFH betr. der Vorlagepflicht an den EuGH (zB BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStR 2000, 1178, s. dazu ausführlich Anm. 20) äußerst zweifelhaft. Aufgrund der unterschiedlichen Funktionen von Konzernabschluss, Einzelabschluss und StBil. sollte sich die Geltung der Standards de lege lata nach § 342 HGB auf den Konzernabschluss beschränken. Solange der Einzelabschluss insbesondere dem Zweck der Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung dient, können sog. „Konzern-GoB“, die primär die Informationsfunktion erfüllen sollen, nicht automatisch auf den Einzelabschluss und somit auch nicht auf die stl. Gewinnermittlung übertragen werden.

BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102, BStBl. I 2009, 650): Die zunehmende Internationalisierung spiegelt sich auch in der Veränderung der allgemeinen Rechnungslegungsnormen durch das BilMoG wider. So wurden zahlreiche (allgemeine) Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften verändert. Dabei wurden insbesondere zahlreiche Wahlrechte abschafft, wodurch teilweise eine Anpassung an die stl. Vorschriften oder deren Auslegung erfolgt ist (zB Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen (Wegfall des § 249 Abs. 2 HGB aF, keine Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB aF). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber mit dem Wegfall der verschiedenen Wahlrechte die Informationsfunktion des Einzelabschlusses stärken wollte.

Er wollte aber – auf Basis der handelsrechtl. GoB (inbes. des Realisations- und Vorsichtsprinzips) – das Ziel der Kapitalerhaltung und somit die Ausschüttungsbemessungsfunktion als Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts, die dann auch für die steuerl. Gewinnermittlung gelten sollten, ausdrücklich beibehalten (so Gesetzentwurf der BReg, BTDrucks. 16/10067, 1 u. 32; zur Diskussion zum Erfordernis dieser Funktion s. WATRIN, DB 2001, 936–938 sowie SCHILDBACH, StuB 2001, 859; ARNOLD, StuW 2005, 148 ff. [insbes. 154–157]; BÖCKING/GROS, DStR 2007, 2339 f.; aA KÜBLER, ZGR 2000, 550 [557], der die Forderung aufstellt, dass die Ausschüttungsbemessungsfunktion in Zukunft auch im Einzelabschluss gegenüber der Informationsfunktion nachrangig sein sollte).

Bei möglichen weiteren Reformen sind dabei die Grenzen der zweiten gesellschaftsrechtl. EG-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 26, 1; L 347, 64; KÖM [2000] 56), nach der das System der Nominalkapitalerhaltung festgeschrieben ist, zu beachten (vgl. HERZIG, in KÜTING/WEBER [Hrsg.], Wertorientierte Konzernführung, 2000, 83). Solange dem Einzelabschluss bei KapGes. noch die Ausschüttungsbemessungsfunktion zugewiesen wird, können Rechnungslegungsregeln, die sich primär an der Informationsfunktion ausrichten, nicht ohne weiteres auf den Einzelabschluss übertragen werden. Daher sollten internationale Rechnungslegungsregeln und mögliche Interpretationen des DRS auch nicht ohne weitere Prüfung auf den Einzelabschluss von KapGes. (& Co.) übertragen werden. Nur wenn Ausschüttungsbemessungs- und Informationsfunktion harmonisieren, können derartige Regelungen in den Einzelabschluss übertragen werden.

► *Stellungnahme:* Die Übernahme internationaler Standards (IFRS) ist aufgrund der unterschiedlichen Funktionen des Einzel- und Konzernabschlusses nur be-

grenzt – zB durch das Abschaffen von Wahlrechten (so auch zT im BilMoG) – möglich (ebenso NIEHUS, WPg. 2001, 752). UE sollte die Ausschüttungsbemessungsfunktion beim Einzelabschluss weiterhin im Vordergrund stehen (ebenso WATRIN, DB 2001, 936–938). Es ist allerdings auch weiterhin zu prüfen, ob ein verbesserter Ausweis der Erfolgslage im Einzelabschluss durch die Anpassung einzelner internationaler Standards in konkrete handelsrechtl. Gesetzesregeln möglich ist, wobei deren Auslegung – für Ausschüttungs- und Steuerbemessungszwecke – nicht durch private Rechnungslegungsgremien vorgenommen werden sollte (unvereinbar für das StRecht, so HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 60).

Sofern ein Erfolgsausweis vorgenommen wird, der beispielsweise mit dem Realisations- oder Imparitätsprinzip – und somit mit den handelsrechtl. GoB – nicht vereinbar ist, könnte man für Zwecke des Gläubigerschutzes ausschüttungsgesperrte Rücklagen schaffen, wie es partiell für selbstgeschaffene immaterielle VG im § 268 Abs. 8 HGB (idF des BilMoG) verankert wurde. Dadurch könnte man sowohl die Informations- als auch die Ausschüttungsbemessungsfunktion im Einzelabschluss berücksichtigen, was aber teilweise auch zu einer weiteren Abkoppelung der stl. Gewinnermittlung führen könnte.

3. Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung

23

BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102, BStBl. I 2009, 650): Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Jahresabschlusses (dh Einzelabschluss) für die stl. Gewinnermittlung sollte nach der Gesetzesbegründung als Eckpfeiler des Gesetzes beibehalten werden (vgl. BTDrucks. 16/10067, 32). Daher wurde der Satz 1 des § 5 Abs. 1 auch nicht verändert. Insbesondere sollte beim BilMoG auch die Steuerneutralität gewahrt bleiben (BTDrucks. 16/10067, 41).

Anpassung steuerrechtlicher Spezialvorschriften an internationale Standards: Durch das BilMoG wurden einige handelsrechtl. Wahlrechte an die schon bisher stl. Regelungen angepasst. Es ist mit einem verstärkten Einfluss internationaler Rechnungslegungsstandards auf das Steuerbilanzrecht (so HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 52) sowohl über die EuGH-Rspr. als auch über Spezialregelungen zu rechnen (vgl. ebenda, § 17 Rz. 53). Im Rahmen künftiger Steuerreformen ist damit zu rechnen, dass das handelsrechtl. Vorsichtsprinzip durch strechtl. Spezialvorschriften – wie schon bei den Drohverlustrückstellungen in § 5 Abs. 4a – im Rahmen der stl. Gewinnermittlung immer stärker zurückgedrängt wird. Denkbar wären in diesem Zusammenhang Anpassungen des EStG an die stl. Gewinnermittlung nach amerikanischem Vorbild, in dem das Imparitätsprinzip weitgehend zurückgedrängt ist (vgl. SCHREIBER in FS Beisse, 1997, 504; THIEL, in IdW (Hrsg.), Weltweite Rechnungslegung und Prüfung, 1998, 101; ähnlich HERZIG/DAUTZENBERG, BFuP 1998, 34 betr. IAS). Dementsprechend sollten jeweils die einzelnen internationalen Normen daraufhin untersucht werden, ob sie de lege ferenda in das deutsche StR in Form von – jeweils einzelnen – Spezialvorschriften übernommen werden sollen (im Ergebnis ähnlich GROH in KLEINDIEK/OEHLER [Hrsg.], Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, 2000, 176; zur Unvereinbarkeit verschiedener Regelungen s. OESTREICHER/SPENGLER, DB 1999, 593). Eine allgemeine Bezugnahme auf internationale Rechnungslegungsregeln (IFRS) sollte aufgrund der damit drohenden Rechtsunsicherheit und der unterschiedlichen Konzeptionen sowie Grundsatzentscheidungen (vgl. EULER in KLEINDIEK/OEHLER [Hrsg.], aaO, 2000, 193 ff., insbes. 197 f.) vermieden werden.

EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage: Es ist auch eine EU-weite Harmonisierung der kstl. Bemessungsgrundlage denkbar; ein entsprechender Richtlinienvorschlag, der sich uU an den IFRS orientieren könnte, wurde zwar für 2008 angekündigt, aber noch immer nicht veröffentlicht (vgl. dazu SPENGLER, FR 2009, 101 [104]; HEY in TIPKE/LANG XX, § 17 Rz. 54).

24 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1

1. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Anwendungsbereich der bilanziellen Gewinnermittlung

A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1

25 I. Bedeutung der Tatbestandsmerkmale

Gewinnermittlung nach § 5 setzt voraus, dass der Stpfl.

Gewerbetreibender (s. Anm. 26) *und*

entweder buchführungspflichtig ist (s. Anm. 27–34) oder freiwillig Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht (s. Anm. 35).

Bedeutung des Gewerbebetriebs:

► *Besteht estl. kein Gewerbebetrieb*, so kann der Gewinn nicht nach § 5 ermittelt werden, auch wenn handelsrechtl. Buchführungspflicht besteht.

Beispiele: Ein geschlossener *Immobilienfonds* in der Rechtsform der KG (buchführungspflichtig nach § 6 iVm. § 1 HGB) muss seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2; s. § 11 Anm. 61; COEN/VOGEL, BB 1982, 1764; FG Rh.-Pf. v. 10.3.2004, DSStRE 2005, 254; BFH v. 20.9.2004 – IX R 19/04, BFH/NV 2006, 1637).

Ein *Landwirt* kann seine Einkünfte aus LuF nicht nach § 5 ermitteln, auch wenn er nach § 3 Abs. 2 HGB im Handelsregister eingetragen ist.

► *Besteht estl. ein Gewerbebetrieb*, so ist der Gewinn auch dann nach § 5 zu ermitteln, wenn zwar nicht handelsrechtl., wohl aber nach § 141 AO Buchführungspflicht gegeben ist oder freiwillig Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht werden.

Bedeutung der Buchführungspflicht:

► *Besteht keine (handelsrechtl. und stl.) Buchführungspflicht*, so hat der Gewerbetreibende die Wahl zwischen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 (dann müssen freiwillig Bücher geführt werden; zu § 4 Abs. 1 s. Anm. 27) und der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 (dann müssen Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben geführt werden). Werden weder Bücher noch ausreichende Aufzeichnungen geführt, so erfolgt Schätzung nach § 4 Abs. 1 oder 3, s. Anm. 16.

► *Besteht Buchführungspflicht* und werden Bücher geführt, so wird der Gewinn des Gewerbetreibenden nach § 5 ermittelt. Werden keine Bücher geführt, so erfolgt Schätzung nach § 5; s. Anm. 45.

II. Gewerbetreibende

26

Gewerbetreibende sind EStpfl. oder KStpfl. (s. Anm. 9), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1–3 (nicht iSd. §§ 16, 17, s. Anm. 18) erzielen.

Ob ein Stpfl. Gewerbetreibender ist, richtet sich allein nach estl. Regeln und somit nach § 15. Die Eintragung im Handelsregister ist nicht allein entscheidend (H 5.1 „Handelsregister“ EStH). Handelsrechtl. Buchführungspflicht besagt nicht für sich allein, dass § 5 anwendbar ist (s. Anm. 25), es müssen die Merkmale des § 15 Abs. 2 vorliegen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 sind Einkünfte aus „gewerblichen Unternehmen“ (s. dazu Anm. 9).

Subjekt der Gewinnermittlung nach § 5 ist in diesen Fällen der Inhaber des Unternehmens, also die natürliche oder juristische Person, Personengemeinschaft oder Vermögensmasse.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 sind die Gewinnanteile gewerblicher Mitunternehmer (zuzüglich bestimmter Vergütungen). „Gewinnanteile“ in diesem Sinn sind die Anteile der Gesellschafter am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft, der durch einen Vermögensvergleich der Gesellschaft auf der Grundlage der aus der HBil. abgeleiteten StBil. der Gesellschaft zu ermitteln ist, nicht durch einen Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; v. 24.3.1983 – IV R 123/80, BStBl. II 1983, 598; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616/622 unter C.III.6a cc mwN). Die PersGes. (OHG, KG) ist demnach „*Subjekt der Gewinnermittlung*“ nach § 5, nicht der einzelne Gesellschafter (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751); DÖLLERER (DStZ 1982, 271) spricht von „Subjekt der Gewinnerzielung“ (ebenso BFH v. 24.3.1983 – IV R 123/80 aaO). Dabei gilt die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1 Satz 1 auch für die Gewinnermittlung des Sonderbetriebsvermögens, obwohl hierfür keine HBil. erstellt wird (vgl. BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958/960; v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375/376; v. 10.06.2008 – IV B 52/07, BFH/NV 2008, 1443).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sind die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (zuzügl. best. Vergütungen). Die frühere hM ermittelte den Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters durch Überschussrechnung (so noch hier § 15 Anm. 40). Inzwischen hat sich aber die Meinung durchgesetzt, dass der Gewinnanteil als Anteil am Gewinn der KGaA und demnach gem. § 5 zu ermitteln ist (so jetzt hier § 11 Anm. 63 mwN; glA BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II, 881/885 f.; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 891); „*Subjekt der Gewinnermittlung*“ nach § 5 ist nach Wortlaut und Sinn des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 die KGaA.

III. Buchführungspflichtige

Schrifttum: HÜTTEMANN/MEINERT, Zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht des Kaufmanns kraft Eintragung, BB 2007, 1436; siehe die handelsrechtl. Kommentare zu §§ 238 u. 242 HGB mwN sowie die stl. Kommentare zu §§ 140, 141 AO.

1. Rechtsgrundlagen der Buchführungspflicht

27

Abs. 1 verlangt eine Verpflichtung „auf Grund gesetzlicher Vorschriften ..., Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen“.

Handelsrechtliche Buchführungspflicht: s. Anm. 8.

Buchführungspflicht „auf Grund gesetzlicher Vorschriften“ iSd. § 5 wird begründet durch

- ▷ *die handelsrechtlichen Vorschriften* über die Buchführungspflicht (s. Anm. 28); sie sind gem. § 140 AO auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen, und
- ▷ nach Auffassung der FinVerw. und des Schrifttums *die stl. Vorschrift* des § 141 AO (H 5.1 „Gesetzliche Vorschriften“ EStH; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 116 u. 127; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 12; s. Anm. 29).

Stellungnahme: Es stellt sich das praktische Problem, ob es zweckmäßig ist, auch ohne Verpflichtung zur Erstellung einer HBil. und ohne Vorliegen einer (freiwilligen) HBil. von einer Verpflichtung zur Erstellung einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 auszugehen, zumal aufgrund eines fehlenden handelsrechtl. Jahresabschlusses auch nur eine Aufstellung des Betriebsvermögens (= Bilanz) – also ohne GuV – erforderlich ist (vgl. BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 147 betr. freiwilliger Buchführung). Folglich kann (bis zum BilMoG, VZ 2008) wegen fehlender Handelsbilanzansätze auch keine formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 oder ab VZ 2009 auch keine Verpflichtung zur Aufstellung besonderer Verzeichnisse nach Abs. 1 Sätze 2 u. 3 gelten. Im Ergebnis ergeben sich somit erhebliche Ähnlichkeiten mit dem Betriebsvermögensvergleich iSd. § 4 Abs. 1 (ebenso KANZLER, FR 1998, 233 [247]). Daher sollte sich uE der Passus „gesetzlicher Vorschriften“ lediglich auf Aufstellungspflichten nach handels- oder sonstigen gesellschaftsrechtl. Vorschriften, in denen eine Bilanzierung nach handelsrechtl. GoB verlangt wird, beziehen. Bei Überschreiten der stl. Buchführungsgrenzen nach § 141 AO ohne handelsrechtl. Buchführungspflicht ist daher eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (Betriebsvermögensvergleich) vorzuziehen (so auch die BFH-Rspr. zu Gewinnanteilen an ausländ. PersGes. und ausländ. Betriebsstätten; vgl. BFH v. 13.1.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; ebenso BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.4.; s. auch Anm. 12).

Keine Buchführungspflicht „auf Grund gesetzlicher Vorschriften“ iSd. § 5 wird dagegen begründet durch

- ▷ *sonstige Aufzeichnungsvorschriften der Steuer- und Zollgesetze*, die keine Jahresabschlüsse verlangen;
- ▷ *sonstige Aufzeichnungsvorschriften außerhalb des Steuerrechts* (Zusammenstellung solcher Vorschriften vgl. zB BMF v. 1.10.1976, BStBl. I 1976, 600; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Tz. 12–14); solche Vorschriften, die nur die Führung bestimmter Geschäftsbücher vorschreiben, aber keine Jahresabschlüsse (s.o.) verlangen, sind zwar, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für die Besteuerung zu beachten (§ 140 AO), bilden aber keine „gesetzlichen Vorschriften“ über Buchführungspflichten und regelmäßige Abschlüsse iSd. § 5 (H 5.1 „Gesetzliche Vorschriften“ EStH);
- ▷ *Vertrag:* zB vertragliche Buchführungspflichten auf Grund des Gesellschaftsvertrags einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (vgl. auch BICHEL, StBp. 1977, 190).

2. Geltungsbereich der Buchführungspflicht

28 a) Handelsrechtliche Buchführungspflicht

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht gilt für Kaufleute (§§ 238, 242 HGB; s. Anm. 9 u. 27).

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht stellt nicht auf das einzelne Unternehmen ab (vgl. DÖLLERER, BB 1981, 25; HÜTTEMANN/MEINERT, BB 2007, 1436), sie trifft den „Kaufmann“ (§§ 238, 242 HGB) oder die gesetzlichen Vertreter (Organe) des Unternehmens (§ 264 HGB). Die Buchführungspflicht betrifft aber nur das Unternehmensvermögen, nicht das Privatvermögen (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, A Rn. 80).

Für die Buchführungspflicht verantwortliche Personen: Für die Erfüllung der Buchführungspflicht sind (nach Handelsrecht oder nach § 141 AO) verantwortlich (vgl. zB ELLERICH in KÜTING/WEBER V. § 238 HGB Rn. 6):

- ▷ bei *Einzelunternehmen* der Inhaber (Gewerbetreibende);
- ▷ bei *Personengesellschaften* und sonstigen Mitunternehmerschaften alle vollhaftenden – also nicht nur die geschäftsführenden – Gesellschafter (glA ADS VI. § 238 HGB Tz. 10; MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 34. Aufl. 2010, § 238 Rn. 8); bei der KG sind die persönlich haftenden Gesellschafter und die zur Geschäftsführung berufenen Kommanditisten zuständig (so KRUSE/DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Tz. 15; RADKE, BB 1977, 1529);
- ▷ bei der *atypischen stillen Gesellschaft* der Geschäftsinhaber wie beim Einzelunternehmen (hM; vgl. BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 mwN, dort offengelassen);
- ▷ bei *Kapitalgesellschaften* und sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (bes. AG, KGaA, GmbH, Genossenschaft, VVaG) die Vertretungsorgane (vgl. § 264 Abs. 1 HGB: gesetzliche Vertreter; Vorstand [§ 91 AktG betr. AG und § 33 Abs. 1 GenG betr. Genossenschaft: *alle* Vorstandsmitglieder; sämtliche Geschäftsführer bei GmbH nach § 41 GmbHG]);
- ▷ bei einer *GmbH & Co. KG* die Geschäftsführer der GmbH; sie trifft die Pflicht zur getrennten Buchführung für die Komplementär-GmbH und die KG (vgl. HORN, GmbHR 1969, 161);
- ▷ bei der *Liquidation* einer Handelsgesellschaft die Liquidatoren;
- ▷ bei *Insolvenz* der Insolvenzverwalter; er hat die den Gemeinschuldner treffende handelsrechtl. und stl. Buchführungspflicht zu erfüllen (§ 34 Abs. 3 AO; BGH v. 29.5.1979 – VI ZR 104/78, DB 1979, 1599 = BB 1979, 1006; BFH v. 8.6.1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784; v. 28.1.1992 – VIII R 28/90 BStBl. II, 881/882; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594/596; v. 23.8.1994 – VII R 143/92 BStBl. II 1995, 194; HUNDERTMARK, BB 1967, 409; RADKE, BB 1977, 1531; KLASMEYER/KÜBLER, BB 1978, 369; schon nach der Konkursordnung: LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 34 AO Tz. 13, 14; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, A Rn. 31, 70); über Bewilligung von Erleichterungen s. § 148 AO.

b) Steuerrechtliche Buchführungspflicht

29

§ 141 AO verlangt die Führung von Büchern und die Vornahme von Abschlüssen auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen von Gewerbetreibenden, deren Betrieb nach den Feststellungen der FinVerw. nach Umsätzen, Betriebsvermögen oder Gewinn eine bestimmte *Mindestgröße* überschreitet. Die Grenzen betragen

Umsätze einschl. der stfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, von mehr als 500 000 € im Kj. oder

Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50 000 € im Wj. (wobei erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen sind, § 7a Abs. 6).

Es kann daher Buchführungspflicht nach § 141 AO ohne handelsrechtl. Buchführungspflicht und umgekehrt handelsrechtl. Buchführungspflicht bestehen, ohne dass der Stpfl. eine Grenze des § 141 AO überschreitet. Vgl. im Einzelnen die Kommentare zu § 141 AO; s. auch Anm. 27.

§ 140 AO verlangt Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die dem Stpfl. *nach anderen Gesetzen* als den Steuergesetzen obliegen und für die Besteuerung von Bedeutung sind. Jedoch wird über § 140 AO eine stl. Buchführungspflicht zu § 5 EStG nur bezüglich der in Anm. 28 erwähnten handelsrechtl. Vorschriften begründet, nicht bezüglich sonstiger Aufzeichnungsvorschriften (H 5.1 „Gesetzliche Vorschriften“ EStH; s. auch Anm. 27).

Inländische und ausländische Betriebsstätten: s. Anm. 31.

Die steuerrechtliche Buchführungspflicht gilt für „gewerbliche Unternehmer“ (§ 141 Abs. 1 AO); der Begriff deckt sich mit dem des Gewerbetreibenden (s. Anm. 26). § 141 AO stellt auf „den einzelnen Betrieb“ – also nicht wie im Handelsrecht auf das Unternehmen – ab. Daher berührt zB der Wechsel von Gesellschaftern bei einer buchführungspf. PersGes. nicht deren Buchführungspflicht (vgl. BFH v. 23.2.1978 – IV R 166/74, BStBl. II 1978, 477). Bei mehreren Gewerbebetrieben des Stpfl. richtet sich die Buchführungspflicht nach neuerer Rspr. für den einzelnen Betrieb nach den Grenzen des § 141 AO (vgl. BFH v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 1989, 7; KRUSE/DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Tz. 8f.).

30 Einstweilen frei.

31 3. Buchführungspflicht bei Auslandsbeziehungen

Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens:

► *Handelsrechtlich* besteht Buchführungspflicht, wenn die Betriebsstätte Zweigniederlassung iSd. inländ. Handelsrechts ist (§§ 13d–g; vgl. ADS VI. § 238 HGB Tz. 18). Die inländ. handelsrechtl. Buchführungspflicht gilt gem. § 140 AO auch stl. (vgl. STRECK, BB 1972, 1364 mwN; FG Rh.-Pf. v. 19.12.1974, EFG 1975, 243, rkr.). Wird der Jahresabschluss aber nach ausländ. Vorschriften erstellt, so muss nach § 242 HGB für die Zweigniederlassung kein eigenständiger Jahresabschluss nach deutschen Vorschriften erstellt werden.

► *Steuerrechtlich* besteht Buchführungspflicht, falls nicht schon handelsrechtl. eine Zweigniederlassung vorliegt, wenn die Grenzen von Umsatz, Betriebsvermögen oder Gewinn gem. § 141 Abs. 1 AO überschritten sind (RFH v. 27.9.1933, RStBl. 1933, 1188; KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuer ausländern, 1982, 179). Die Buchführungspflicht besteht ungeachtet einer etwaigen Verpflichtung des Unternehmens (ggf. der Hauptniederlassung) nach ausländ. Recht, Vermögen und Geschäfte der Betriebsstätte in die ausländ. Buchführung aufzunehmen. Die Bücher müssen im Inland geführt und aufbewahrt werden, wobei aber einzelne Buchführungsvorgänge auch im Ausland vorgenommen werden können, wenn die Aufbewahrung der Originalbelege im Inland stets gewährleistet ist (§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO 1977; s. dazu DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 146 AO Tz. 31–32). Die Buchführungspflicht erstreckt sich nur auf den Bereich der Betriebsstätte (vgl. STRECK aaO), erfasst also nicht solche WG, mit denen Einkünfte erzielt werden, die nach der sog. isolierenden Be-

trachtungsweise zu anderen als gewerblichen Einkünften führen. Zur Gewinnermittlung s. Anm. 13.

Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens:

► Die *handelsrechtliche Buchführungspflicht* erstreckt sich auf das gesamte Unternehmen des Kaufmanns, also auch auf seine ausl. Niederlassungen und Unternehmensteile (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, C Rn. 760). Die Führung der Bücher einer ausl. Betriebsstätte kann auch im Ausland erfolgen, allerdings besteht nach § 97 AO eine Vorlagepflicht im Inland, es sei denn, dass ausl. Recht eine Vorlage verbietet (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 146 AO Tz. 33f).

► *Steuerrechtliche Buchführungspflicht*: Besteht keine Buchführungspflicht nach inl. Handelsrecht, so fragt sich, ob eine etwa bestehende ausl. Buchführungspflicht nach § 140 AO heranzuziehen ist. UE ist dies zweifelhaft, da dann die Nichteinhaltung ausl. öfftl.-rechtl. Vorschriften im Inland mit Sanktionen verbunden wäre (ohne ausdrückliche Verweisung auf ausl. Recht erscheint das rechtsstaatlich bedenklich). Die Buchführungspflicht greift aber bei Überschreiten der Grenzen des § 141 Abs. 1 AO ein. – Zum Ort der Buchführung s. § 146 Abs. 2 AO.

Zur Gewinnermittlung s. Anm. 12.

Ausländische Personengesellschaften: Hinsichtlich inl. Betriebsstätten gelten die Ausführungen oben. Für unbeschr. stpfl. Gesellschafter kann sich bei Überschreiten der Grenzen des § 141 Abs. 1 auch hinsichtlich ausl. Betriebsstätten Buchführungspflicht ergeben, allerdings nur, wenn sie persönlich buchführungspflichtig sind (s. Anm. 28f.), dh. wenn sie Geschäftsführungsbefugnis haben oder vollhaftend sind.

4. Erzwingbarkeit der Buchführung

32

Das FA kann die Erfüllung der Buchführungspflicht, jedenfalls soweit sie sich aus „gesetzlichen Vorschriften“ iSd. § 5 Abs. 1 ergibt (s. Anm. 28, 29), erzwingen (§§ 328–335 AO; RFH v. 18.5.1927, RFHE 21, 195; BFH v. 14.7.1954 – II 63/53 U, BStBl. III 1954, 253; BAHLAU, StBp. 1963, 302). Das Verlangen des FA richtet sich aber hinsichtlich der Einrichtung der Buchführung nur auf die Zukunft; die nachträgliche Anfertigung einer Buchführung für die Vergangenheit kann nicht erzwungen werden, ggf. ist der Gewinn zu schätzen (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO); s. näher DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Tz. 23f. Wer dagegen nur freiwillig kaufmännische Bücher führt, ohne regelmäßig Abschlüsse zu machen, kann nicht zu regelmäßigen Abschlüssen gezwungen werden; der Gewinn ist daher mangels Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 3 durch Überschussrechnung zu ermitteln.

Einstweilen frei.

33

5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

34

Beginn der Buchführungspflicht:

► Die *handelsrechtliche Buchführungspflicht* beginnt

- ▷ *beim Kaufmann* (§ 1 HGB; Einzelunternehmer, Handelsgesellschaften und ihnen gleichgestellte Unternehmen, s. Anm. 28) mit dem Beginn des Betriebs eines Handelsgewerbes, dh. idR mit dem ersten Geschäftsvorfall (vgl. ADS VI. § 238 HGB Tz. 21), es sei denn, dass ein nicht eingetragener Kleingewerbetreibender vorliegt oder die Größenkriterien bei Einzelkaufleuten

nach § 241a HGB (idF des BilMoG) nicht überschritten werden (s. Anm. 8); ist die Eintragung für die Kaufmannseigenschaft erforderlich, so beginnt die Buchführungspflicht mit dem Tag der Eintragung in das Handelsregister (§ 2 HGB; vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, A Rn. 25);

- ▷ *bei den Formkaufleuten* (AG, GmbH, KGaA) spätestens mit der Eintragung in das Handelsregister. Allerdings kann sich auch für die Vorgründungsgesellschaft (idR PersGes.) eine eigenständige Buchführungspflicht zu einem früheren Zeitpunkt ergeben (vgl. LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 256).
- ▶ *Die steuerrechtliche Buchführungspflicht*
 - ▷ *beginnt im Fall des § 140 AO* grundsätzlich mit der handelsrechtl. Buchführungspflicht, also auch dann, wenn eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO (Umsätze oder Gewinn) nicht überschritten ist. Die Buchführungspflicht nach §§ 238, 242 HGB (s.o.) beginnt daher früher als die Buchführungspflicht von anderen Stpfl., die nicht handelsrechtl., sondern nur nach § 141 AO buchführungspflichtig sind, da es in diesem Fall einer Mitteilung durch das FA bedarf (s.u.; vgl. auch WEBER, FR 1978, 293);
 - ▷ *verlangt im Fall des § 141 AO* (wenn nicht schon vorher handelsrechtl. Buchführungspflicht besteht, s.o.)
 - eine „Feststellung der Finanzbehörde“*, dass einer der in § 141 Abs. 1 genannten Grenzwerte überschritten ist, und
 - eine entsprechende Mitteilung des FA* (Steuer- oder Feststellungsbescheid oder in einem gesonderten Verwaltungsakt), dass auf Grund der erwähnten Feststellung mit Beginn des nächsten Wj. des Stpfl. die Buchführungspflicht zu erfüllen ist (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO; BFH v. 16.12.1982 – IV R 6/82, BStBl. II 1983, 257; BMF v. 14.2.2000, BStBl. I 2000, 190, 238 f., AEAO zu § 141 AO Tz. 4; vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Tz. 40–48; CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, § 141 AO Tz. 36–41).

Die Überschreitung einer Buchführungsgrenze allein begründet daher nicht die Buchführungspflicht, auch wenn die Überschreitung aus einem Steuerbescheid ersichtlich ist (FG Hamb. v. 16.12.1974, EFG 1975, 262, rkr.).

Ende der Buchführungspflicht:

- ▶ *Die handelsrechtliche Buchführungspflicht* endet in dem Zeitpunkt, in dem ihre Voraussetzungen fortfallen, zB bei einem Einzelkaufmann mit der Einstellung seines Handelsgewerbes oder dann, wenn das Unternehmen nicht mehr nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (sog. Kleingewerbetreibender) oder die Größenkriterien des § 241a HGB (idF des BilMoG) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden; s. Anm. 8); bei einer Handelsgesellschaft mit Beendigung der Liquidation, wobei für den Zeitraum der Abwicklung idR die Buchführungspflicht noch bestehen bleibt (vgl. ADS VI. § 238 HGB Tz. 24 f.; CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, § 140 AO Tz. 26).
- ▶ *Die steuerrechtliche Buchführungspflicht* nach § 141 AO endet „mit dem Ablauf des Wj., das auf das Wj. folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht mehr vorliegen“ (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO). Abweichend vom Beginn der Buchführungspflicht ist eine ausdrückliche *Mitteilung* über das Ende der Buchführungspflicht zwar nicht vorgeschrieben, allerdings empfehlenswert (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Tz. 49). Nach BFH v. 16.12.1982 – IV R 6/82 (BStBl. II 1983, 257) bildet aber die Mitteilung des FA vom Beginn der Buchführungspflicht einen rechtsbegründenden Verwaltungs-

akt und bleibt wirksam, solange sie nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist (§ 124 Abs. 2 AO), also auch dann, wenn inzwischen durch Gesetzesänderung keine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO mehr überschritten ist (bestätigt durch BFH v. 24.2.1994 – IV R 4/93, BStBl. II 1994, 677). Das Gleiche müsste also wohl gelten, wenn das FA zwar feststellt, dass keine Buchführungsgrenze mehr überschritten ist, dies dem Stpfl. jedoch nicht mitteilt. UE würden aber dadurch die Voraussetzungen des § 141 Abs. 2 Satz 2 AO für das Ende der Buchführungspflicht in unzulässiger Weise verschärft; „Feststellung“ des FA von der Änderung der tatsächlichen Verhältnisse genügt nach dem Gesetz (glA BICHEL, StBp. 1977, 140; SÖFFING, INF 1977, 210). Jedenfalls sollte ein Stpfl., der keine Buchführungsgrenze mehr überschreitet, um eine entsprechende Feststellung und Mitteilung des FA an ihn bemüht sein. Bei Antrag des Stpfl. hat er ggü. dem FA „einen Anspruch auf Aufhebung der Mitteilung“ (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Tz. 49 mwN; CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, § 141 AO Rz. 44–46).

Über Beginn und Ende der strechtl. Buchführungspflicht s. näher die Kommentare zu § 141 Abs. 2 AO.

IV. Freiwillig Buchführende

35

Wahlrecht: Gewerbetreibende, die weder handelsrechtl. noch nach § 141 AO buchführungspflichtig sind, haben die Wahl zwischen freiwillig Bücher geführt (insoweit aA SÖFFING, DStZ 1975, 461) und Abschlüsse gemacht werden – und Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 546 u. 549). Das gilt auch für ausländ. Einkünfte (s. Anm. 11). Willkürlicher Wechsel ist unzulässig (s. § 4 Anm. 549).

Ordnungsmäßig muss auch eine freiwillige Buchführung sein (anderenfalls erfolgt Schätzung, s. Anm. 45). Auch für sie gelten die handelsrechtl. GoB (s. Anm. 9). Ob bei nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen eine freiwillige Buchführung vorliegt, so dass § 5 im Weg der Schätzung anzuwenden ist, kann str. sein.

Einstweilen frei.

36

B. Betriebsvermögensvergleich und ordnungsmäßige Buchführung

I. Bedeutung der Verweisungen in § 5 Abs. 1

1. Bedeutung der Verweisung auf § 4 Abs. 1 Satz 1

37

§ 5 enthält keine selbständige Bestimmung eines Gewinnbegriffs, sondern setzt diejenige des § 4 Abs. 1 voraus (s. § 4 Anm. 15). Auch für buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende ist daher Gewinn „der Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wj. und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen“.

38 2. Bedeutung der Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Beim Bestandsvergleich iSd. § 4 Abs. 1 ist im Fall der Gewinnermittlung nach § 5 dasjenige Betriebsvermögen – BV – (s. Anm. 37) anzusetzen, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“.

Übertragung handelsrechtlicher Regelungen für Ansatz des Betriebsvermögens: Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 sind die handelsrechtl. GoB (s. Anm. 15) für den Ansatz des BV bei der stl. Gewinnermittlung von Gewerbetreibenden maßgebend, soweit keine abweichenden stl. Vorschriften (s. die Verweisungen in § 5 Abs. 6) eingreifen. Durch die Verweisung im Abs. 1 Satz 1 werden Regelungen eines anderen Rechtsgebiets – hier des Handelsbilanzrechts – mit Einschränkungen (Abs. 2–6) auf die stl. Gewinnermittlung übertragen (s. Anm. 3 u. 15).

Geltung für Ansatz und Bewertung: Umstritten ist, ob sich Abs. 1 Satz 1 nur auf den Bilanzansatz oder auch auf die Bewertung erstreckt. Die inzwischen wohl hM geht davon aus, dass – spätestens seit der Regelung des Abs. 1 Satz 2 (aF) durch das sog. Restantengesetz zum StRefG 1990 – die Maßgeblichkeit auch für den Bereich der Bewertung gilt (so BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830/833), wobei allerdings der Anwendungsbereich äußerst umstritten und unklar ist (s. § 6 Anm. 47 f.).

Handelsrechtliche GoB sind maßgebend, also nicht lediglich für einzelne Wirtschaftszweige geltende Grundsätze, zB landwirtschaftliche GoB (s. Anm. 15). Gemeint sind mit der Verweisung auf die GoB *materielle* GoB über Wesen und Ermittlung der handelsrechtl. GoB (s. Anm. 200 ff.).

39 Einstweilen frei.

II. Ordnungsmäßige Buchführung

40 1. Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung

Die Verweisung in § 5 Abs. 1 lässt für den stl. Vermögensvergleich iSd. § 4 Abs. 1, § 5 die Ermittlung – den „Ansatz“ – des *Betriebsvermögens* zum Ende des Wj. nicht genügen (aA SÖFFING, DStZ 1975, 461). Da Voraussetzung der Gewinnermittlung nach § 5 auch eine pflichtgemäße oder freiwillige „Führung von Büchern“ ist, gilt das Erfordernis der „handelsrechtlichen GoB“ auch für die laufende Führung der Bücher, dh. auch die laufende Buchführung muss formell ordnungsmäßig sein und der Jahresabschluss und die GuV-Rechnung müssen aus der lfd. Buchführung abgeleitet sein; die Ableitung bildet einen Teil der „Führung von Büchern“.

41 2. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Schrifttum mit weiteren Nachweisen: Kommentare zu §§ 143–147 AO und zu §§ 238–256 HGB.

Verwaltungsanordnungen: R 5.1–5.4 EStR mit Hinweisen.

Handelsrechtliche Grundsätze sind nach § 5 für den Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung maßgebend. Daher können hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung stl. grundsätzlich keine strengeren Anforderungen gestellt werden, als sich aus handelsrechtl. Grundsätzen ergibt, und zwar entsprechend den allgemeinen oder für die betreffende Unternehmensgruppe

normierten und den ungeschriebenen Regeln. Abweichende *stl. Vorschriften* gehen jedoch vor (s. Anm. 3).

Begriff der Ordnungsmäßigkeit: H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ EStH bezeichnet eine Buchführung als „ordnungsgemäß, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist“ (vgl. BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51; s. auch § 4 Anm. 23).

Entsprechend ihrem *Zweck* – Dokumentation der Handelsgeschäfte und Information des Kaufmanns über die Lage seines Unternehmens – ist eine Buchführung ordnungsmäßig,

„wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“ (§ 145 Abs. 1 AO).

► *Inventur und Bilanz* bilden Teile der Buchführung iSd. handelsrechtl. GoB und müssen daher diesen Grundsätzen entsprechen (vgl. HACHMEISTER/ZEYER, HdJ I/14, Stand 2008, Rz. 14); der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung umfasst denjenigen der Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 125/70, BStBl. II 1975, 78 u. v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227 betr. verspätete Aufstellung der Bilanz; H 5.2 EStH).

Bei der Bilanzierung und Bewertung sind neben formellen Grundsätzen vor allem auch materielle Grundsätze (insbes. §§ 246 u. 252 HGB) zu beachten (s. dazu ausführlich Anm. 200 ff.).

3. Folgen ordnungsmäßiger Buchführung

42

Der Betriebsvermögensvergleich ist ein Bestandsvergleich auf Grund der anhand der Buchführung erstellten Jahresabschlüsse des Stpfl. Entspricht die Buchführung den formellen Erfordernissen der §§ 143–148 AO, dann hat sie die *Vermutung der sachlichen Richtigkeit* für sich und ist, solange das FA die Vermutung nicht widerlegt, der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 158 AO), soweit sie stl. Gewinnermittlungsvorschriften entspricht (§ 5 Abs. 6). Bei geringfügigen Mängeln der Buchführung kann ihre Ordnungsmäßigkeit zu bejahen, gleichwohl aber der ausgewiesene Gewinn durch eine Zuschätzung zu berichtigen sein (R 5.2 Abs. 2 Satz 3 EStR).

III. Buchmäßige Voraussetzungen für Steuervergünstigungen

43

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung: s. § 4 Anm. 23.

Bedeutung der Gewinnermittlungsart für die Inanspruchnahme von StVergünstigungen s. Anm. 17.

Verfolgbarkeit oder Ersichtlichkeit aus der Buchführung: Verfolgbarkeit der Voraussetzungen der StVergünstigungen oder Ersichtlichkeit bestimmter Angaben aus der Buchführung ist seit VZ 1975 (bzw. Wj. 1974/75) idR Voraussetzung der Inanspruchnahme von StVergünstigungen; uE müssen die Angaben von der Buchführung bis zu den Belegen verfolgbar sein.

► *Rücklagen* erfordern, dass ihre „Bildung und Auflösung in der Buchführung verfolgt werden können“ (s. § 6b Abs. 4 Nr. 5). Seit der Neufassung des Abs. 1 Satz 2 und des neuen Satzes 3 durch das BilMoG reicht es uE aus, wenn ent-

sprechende Ausführungen in den entsprechenden Verzeichnis enthalten sind, da dieser Vorgang in der handelsrechtl. Buchführung nicht mehr zu buchen ist.

► *bei Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen*: Aufnahme in ein besonderes Verzeichnis (§ 7a Abs. 8; s. § 7a Anm. 138–141; zu geringwertigen WG bis VZ 2007 s. § 6 Anm. 1275), wobei uE hierfür seit dem BilMoG auch das Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 3 ausreichend sein muss, sofern es sich um stl. Wahlrechte handelt;

► *Nachträgliche Erstellung bis zum Zeitpunkt der Geltendmachung* (Abgabe der StErklärung) reicht aus (vgl. BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47). Verzeichnisse brauchen uE nach den genannten Vorschriften nicht geführt zu werden, wenn die geforderten Angaben aus der Buchführung (zB dem handelsrechtl. Anlagengitter) klar (zB entsprechende Kennzeichnung bei unterschiedlichem Ausüben von Wahlrechten in HBil. u. StBil. nach Abs. 1 Satz 2) ersichtlich sind (s. dazu § 7a Anm. 141; zu geringwertigen WG bis VZ 2007 s. § 6 Anm. 1276).

44 Einstweilen frei.

IV. Nicht ordnungsmäßige Buchführung

45 1. Vorbemerkungen

Die Buchführung und die Jahresabschlüsse können aus verschiedenen Gründen nicht ordnungsmäßig sein. Aus stl. Sicht ist es insbesondere problematisch, wenn Einnahmen und Ausgaben in der Buchführung nicht vollständig erfasst werden, da dann das Mengengerüst fehlerhaft und somit idR auch das Jahresergebnis – und folglich auch die Besteuerungsgrundlage – falsch ist. In derartigen Fällen wird eine Buchführung aus stl. Sicht häufig als nicht ordnungsmäßig betrachtet (zB BFH v. 26.10.1994 – X R 114/92, BFH/NV 1995, 373; v. 24.1.2008 – VIII B 32/07, BFH/NV 2008, 787; v. 2.12.2008 – X B 69/08, HaufeIndex 2121624; R 5.2 Abs. 2 EStR). In derartigen Fällen darf das FA bei einem Stpfl., der zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt, aufgrund dieser erheblichen Mängel das Buchführungsergebnis der Besteuerung nicht zugrunde legen.

Eine formell nicht ordnungsmäßige Buchführung (eine Buchführung, die §§ 140–148 AO nicht entspricht) berechtigt idR zur Schätzung, wenn und soweit aus den formellen Mängeln auf eine sachliche Unrichtigkeit der Buchführungsergebnisse zu schließen ist.

Vgl. zB BFH v. 31.7.1969 – IV R 57/67, BStBl. II 1970, 125; v. 15.3.1972 – I R 60/70, BStBl. II 1972, 488; v. 13.10.1972 – I R 123/70, BStBl. II 1973, 114; v. 12.12.1972 – VIII R 112/69, BStBl. II 1973, 555; v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl. II 1982, 430; v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, DB 1985, 955; R. 5.2 Abs. 2 iVm. R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR.

Aufklärung des Sachverhalts hat aber Vorrang; erst wenn sie nicht möglich oder nicht zumutbar ist, „setzen die Schätzungsüberlegungen ein, die aus dem festgestellten Sachverhalt folgern, dass die Besteuerungsgrundlagen in einer wahrscheinlichen Höhe verwirklicht worden sind“ (BFH v. 2.2.1982 – VIII R 65/80, BStBl. II, 409; v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, FR 1985, 334).

Fehlerhafte Handelsbilanz: Enthält eine HBil. eine fehlerhafte Bilanzierung (zB fehlende Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten), so ist nicht die konkrete HBil maßgeblich für die stl. Gewinnermittlung, sondern das Betriebs-

vermögen, das man nach den handelsrechtl. GoB hätte ausweisen müssen (vgl. FG Münster v. 26.8.2008, EFG 2008, 1942; nrkr., AZ des BFH – I R 103/08).

Nichtige Handelsbilanz (mangels fehlender Jahresabschlussprüfung) können für die Wahlrechtsausübung (formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 aF) nicht verbindlich sein; wird eine neue formgültige HBil. aufgestellt und der Finanzbehörde eingereicht, so ist diese nach Abs. 1 Satz 2 aF maßgeblich (vgl. BFH v. 8.10.2009 – I R 61/07, BFH/NV 2009, 504).

Schätzung: Die hier zu § 5 in Betracht kommende Schätzung im Bereich der Gewinnermittlung stützt sich auf § 162 AO (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 11–17).

Zum Ziel und der Form der Schätzung vgl. etwa BFH v. 13.10.1976 – I R 67/75, BStBl. II 1977, 260; v. 2.2.1982 – VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409 (411): Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich ist; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 (597); OFD Hannover v. 20.9.1999, StEK AO 1977 § 162 Nr. 36; R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR, ggfs. Richtsatzschätzung; s. auch SCHMIDT-LIEBIG, DStR 1996, 1669.

Abgrenzung zur Berichtigung: Nicht unter die Schätzung fallen Verstöße gegen konkrete Rechnungslegungsvorschriften (zB Ansatz selbstgeschaffener immaterieller WG des Anlagevermögens; Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten); in derartigen Fällen sind die Bilanzen auf der Grundlage der Buchhaltungsdaten zu berichtigen, soweit diese verfügbar sind (vgl. R 5.2 Abs. 2 EStR).

Einstweilen frei.

46–47

2. Strafrechtliche Folgen nicht ordnungsmäßiger Buchführung

48

Schrifttum: CASTAN in Beck-HdR D10 sowie CASTAN/MÜLLER, in Beck-HdR, D20 u. 30 mwN sowie Kommentare zu §§ 369, 370, 378, 379 AO und §§ 331 ff. HGB.

Steuerrechtlich kann bei nicht ordnungsmäßiger Buchführung Bestrafung unter den Voraussetzungen des § 379 Abs. 1 Satz 1 AO (Steuergefährdung; zB durch Ausstellen unrichtiger Belege nach Nr. 1 oder durch unrichtige Verbuchung von Geschäftsvorfällen nach Nr. 2; s.u.) erfolgen, wenn nicht Bestrafung gem. § 370 (Steuerhinterziehung) oder § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) erfolgt. Ein strafrechtl. Tatbestand liegt im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nur bei einer (vorsätzlichen) Verfälschung von Erträgen und Aufwendungen vor, die für den Besteuerungstatbestand notwendig sind, zB (vgl. CASTAN/MÜLLER, in Beck HdR, Fach D 30 Rn. 21 ff):

- Nicht verbuchte Einnahmen;
- Ausbuchung von Einnahmen;
- Einnahmeverzicht (zB verdeckte Gewinnausschüttungen, zu niedrige Verrechnungspreise mit Gewinntransfer in Niedrigsteuerländer);
- Fingierte Ausgaben;
- Falscher Materialverbrauch oder Zinsaufwand;
- Buchung von nicht abzugsfähigen Ausgaben oder Privatausgaben als Betriebsausgaben;
- Falsche Abschreibungen oder unzulässige Bildung von Rückstellungen.

Abweichend vom Besteuerungsverfahren können im Strafverfahren nur solche Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt werden, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zutreffen (vgl. zB FG München v. 29.11.1978, EFG 1979, 315, rkr.).

Handelsrechtlich sind insbesondere die Straf- und Bußgeldvorschriften der §§ 331–335 HGB zu beachten (s. dazu CASTAN, Beck-HdR, Fach D 10; Hoyos/H.P. HUBER in Beck-BilKomm. VI., Kommentierungen zu §§ 331–335 HGB). Eine unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung im handelsrechtl. Jahresabschluss kann mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe nach § 331 HGB bestraft werden. Daneben gibt es verschiedene Strafvorschriften im AktG, GmbHG, PublG, KWG, VVAG, GenG und UmwG (vgl. ebd., § 331 Anm. 50–82).

Insolvenzstraftaten: *In der Krise* kommen weitere Tatbestände des Strafgesetzbuchs in Betracht; s. dazu CASTAN/MÜLLER, Beck-HdR, Fach D 20 Rn. 17 ff. mwN.

Betrug, Untreue: Wenn die vorstehenden Rechnungslegungsverstöße im Zusammenhang mit einem *Betrug* oder *Untreue* einhergehen, dann besteht uU der gesonderte Straftatbestand (§§ 263, 266 StGB). Ähnliches gilt für den *Subventions-* (§ 264 StGB), *Kapitalanlage-* (§ 264a StGB) oder den *Kreditbetrug* (§ 265b StGB; zu den betrugsähnlichen Straftaten s. CASTAN/MÜLLER, Beck-HdR, Fach D 20 Rn. 40–72. mwN).

49–60 Einstweilen frei.

2. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2: Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Schrifttum bis 1983: PASSOW, Die Bilanzen der Privatunternehmungen, Leipzig 1910, 26; HERRMANN, Die steuerrechtliche Bedeutung der kaufmännischen Bilanzen, Breslau 1920; LION, Wahre Bilanzen, Berlin 1920; BECKER, Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtet oder geändert werden kann, *StuW* 1929, Sp. 19; BÜHLER, Besondere Probleme des Bilanzsteuerrechts bei der heutigen Wirtschaftslage, *JW* 1933, 305; BÜHLER, Bilanz und Steuer, Berlin 1933; MIRRE, Die Bewertung in der Handels- und Steuerbilanz der Aktiengesellschaft, Berlin o. J. [1939; Anm. des Verf.]; KOSIOL, Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung. Ein Beitrag zur Reform der Handels- und StBil., *StuW* 1949 Sp. 123 ff.; KOSIOL, Bilanzreform und Einheitsbilanz – Grundlegende Studien zu den Möglichkeiten einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsrechnung, 2. Aufl. Wien 1949; WALL, Falsch verstandenes Maßgeblichkeitsprinzip, *ZfB* 1954, 295; BARTH, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1, Stuttgart 1955; ASCHER, Die StBil., Essen 1958; ECKHARDT, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., *BB* 1960, 1213; SAMER, Untersuchung über das Problem der Einheitlichkeit oder Unterschiedlichkeit von handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Jahresabschluss, Wien 1960; ECKHARDT, Das StRecht und die Einheit der Rechtsordnung, *StJb.* 1961/62, 108; BARSKE, Gedanken zum Verhältnis der HBil. zur StBil., *DB* 1964, 1569; DÖLLERER, Die neueste Rspr. des BFH zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht, *BB* 1964, 95; DUCKSTEIN, HBil. und StBil. unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, *Diss.* Erlangen-Nürnberg 1964; FLÄMIG, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der HBil. für die StBil., *DB* 1968, 2045; KIENE, Das Verhältnis zwischen HBil. und StBil., *BB* 1968, 553; DÖLLERER, Wahlrechte bei der Aufstellung der Bilanz, *BB* 1969, 1445; JACOBS, Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei der Bilanzierung in der Ertragsteuerbilanz, *StuW* 1969 Sp. 633; THIEL, Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz *StJb.* 1969/70, 259; KLUGE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, *StuW* 1970 Sp. 685; KLUGE, Das Maßgeblichkeitsprinzip, *Diss.* Berlin 1970; MAASSEN, Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?, *DB* 1970, 1285; NOLTE, Das Verhältnis von HBil. und StBil., *Diss.* Göttingen 1970; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, *DStR* 1969, 321; THIEL, Das Ge-

setz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; D. SCHNEIDER, Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, DB 1970, 1697; BMWF (Hrsg.), Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971; BÜHLER/SCHERPF, Bilanz und Steuer, 7. Aufl. München 1971, 279–319 (Die Technik der StBil. und ihre Abstimmung mit der HBil.); DÖLLERER, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333; JACOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971; NIEMANN, U., Bilanzierungswahlrechte, Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlmöglichkeiten für die steuerliche Gewinnermittlung, Institut Finanzen und Steuern, 1971, Bd. 98; BAREIS, Zur Reform des Maßgeblichkeitsprinzips, Wpg. 1972, 498; FASOLD, Maßgeblichkeitsgrundsätze im Bereich einer Europäischen Aktiengesellschaft, DB 1972, 1733; PAULICK, Kann auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. für die Zukunft verzichtet werden?, in: FS für Rudolf Reinhardt, Köln 1972, 275–290; ALSHEIMER, Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1974, 841; BORDEWIN, Sonderabschreibungen in der StBil. – Zuschreibungen in der HBil., BB 1974, 1432; OFFERHAUS, Abweichung der HBil. von der StBil. bei steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen möglich?, StBp. 1974, 205; FREERICKS, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in der Handels- und Steuerbilanz, 1976; WOERNER, Das Verhältnis von HBil. und StBil. bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen, BB 1976, 1569; ROSE/TELKAMP, Zur Berichtigung und Fortführung fehlerhafter Wertansätze aus Dauersachverhalten in HBil. und StBil., BB 1977, 1713; SÄELZLE, Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip, AG 1977, 181; v. WALLIS, Neue Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StKongrRep. 1977, 51; WOLTMANN, Die Bilanz des Personenunternehmens im Übergang, DB 1977, 1957 u. 2010; GROSSFELD, Bilanzrecht, Heidelberg/Karlsruhe 1978; KAMMANN, „Bilanzansatzwahlrechte“ in der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 EStG, StuW 1978, 108; MEILICKE, Umgekehrte Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., FR 1978, 91; SAUER, Zu den Divergenzen zwischen Handels- und Steuerrecht bei der Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern, AG 1978, 341; D. SCHNEIDER, Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, 1577; WÖRNER, Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, Bonn 1978; CLEMM, Grenzen der zivilrechtlichen Betrachtungsweise für das Bilanzrecht, JbFStR 1979/1980, 173; PAUSCH, Von der StBil. zur HBil. – geschichtlich betrachtet, DStZ 1979, 59; D. SCHNEIDER, Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 1980, 1225; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 6. Aufl. Düsseldorf 1982; D. SCHNEIDER, Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des BFH, StJb. 1981/82, 175; WICHMANN, Das Verständnis der Bilanzierung im Steuerrecht und dessen Beurteilung, DB 1981, 282; ZWIEGERT, Zur Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., Institut Finanzen und Steuern, Bonn 1981, Bd. 121; DÖLLERER, HBil. ist gleich StBil., in: BAETGE, Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen, Düsseldorf 1983; LANGEL, Neue Antworten auf bekannte Fragen des Bilanzsteuerrechts, StJb. 1983/84, 176; MELLWIG, Bilanzrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre, BB 1983, 1613; MOXTER, Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 300; POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, Köln 1983; SELCHERT/JUNG, Ableitung der StBil. aus der HBil, BB 1983, 1004.

Schrifttum ab 1984 (Entstehungsphase des BiRiLiG): BEISSE, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; TANZER, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die Bewertung in der StBil., in: RAUPACH, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 55; CLEMM/NONNENMACHER, Die Steuerbilanz – ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?, in: FS v. Wallis, Bonn 1985, 227; MERKERT/KOTHS, Verfassungsrechtlich gebotene Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz, BB 1985, 1765; DZIADKOWSKI, Die steuergesetzliche „Verankerung“ der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit im Rahmen der Bilanzrechtsreform, BB 1986, 329; SCHULZE-OSTERLOH, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanz-Richtlinien-Gesetz, FR 1986, 545; BÖRNER, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Steuerbilanzpolitik, StJb. 1986/87, 201; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; KNEPPER, Das Maßgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige finanzielle Einflußnahmen?, DStR 1987, 688; KREILE, Der Finanzausschuß und die steuerneutrale Transformation der EG-Bilanzrichtlinie, DStZ 1987, 449; SARRAZIN, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und ihre Umkehrung bei steuerlichen Bilanzierungs- und

Bewertungswahlrechten, DB 1987, 1597; WITTSTOCK/KLEIN, Zur Tragweite der umgekehrten Maßgeblichkeit nach neuem Recht, WPg. 1987, 385; BORDEWIN, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 1988, 668; DEUTSCHE STEUERJURISTISCHE GESELLSCHAFT E.V., Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, BB 1988, 1089; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; DZIADKOWSKI, Zur Dominanz der Steuerbilanz über die Handelsbilanz – Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Steuerreformgesetz 1990, WPg. 1988, 409; KREILE, Zum Vorentwurf einer EG-Bilanzrichtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, DB 1988 Beilage 18; MERKERT, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Eine steuer- und bilanzpolitische Herausforderung, DStZ 1988, 1542; ROMBACH, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Pfaffenweiler 1988; MATHIAK, Mängel der beabsichtigten Neuregelung der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 eines Regierungsentwurfs, DStR 1988, 375; WAHL, Offene Fragen beim umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz, DStR 1988, 375; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreform-Gesetz 1990, DStR-Beilage 20/1988; WITTIG, Steuerneutralität und Bilanzrichtlinien-Gesetz, Frankfurt/M. 1988; DÖLLERER, Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertung, in: Bericht über die IdW-Fachtagung 1988, Düss. 1989, 287; DZIADKOWSKI, Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmaßgeblichkeit, DB 1989, 437; HAASE, EG-Gewinnermittlungsrichtlinie: Steuerbilanzpolitik nach Belieben?, DB 1989, 1205; RAUPACH, Handelsbilanz und Steuerbilanz – Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.): Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, 105; SCHILDBACH, Maßgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven, BB 1989, 1443; SCHNEELOCH, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; J. THIEL, Zur formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferenda, DB 1989, 537; BALLWIESER, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477; GASSNER, Verknüpfung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz der Personengesellschaft, in IDW (Hrsg.): Personengesellschaft und Bilanzierung, Düss. 1990, 253; MEINCKE, Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 1990, 15; RAUPACH, Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, BFuP 1990, 515; SCHNEELOCH, Die Grundsätze der Maßgeblichkeit, DStR 1990, 51; ders., Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertungsstetigkeit, WPg. 1990, 221; STOBBE, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; STREIM, Ein Plädoyer für die Einheitsbilanz, BFuP 1990, 527; J. THIEL, Bilanzrecht, 4. Aufl., Köln 1990; WAGNER, Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Eine Analyse ihrer ökonomischen Wirkungen, StuW 1990, 3; GAIL/GRETH/SCHUMANN, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der EG, DB 1991, 1389; P.-J. SCHMIDT, Wird die Handelsbilanz zur Steuerbilanz?, WPg. 1991, 605; D. SCHNEIDER, Die Anfänge der „Steuerbilanz“ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips, in FS G. Rose, Wiesb. 1991, 175; STOBBE, Das Verhältnis von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991, 53 u. 162; STOBBE, Die Ausübung „steuerrechtlicher Wahlrechte“ nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, StuW 1991, 17–27; VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, Düss. 1991; WASSERMEYER, Das Maßgeblichkeitsprinzip 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; ERGENSTETTER, Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz, WPg. 1993, 575; ROBISCH, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, 998; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz in FS Moxter, Düss. 1994, 101; LUTZ SCHMIDT, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, Diss. Bayreuth 1993, Heidelberg 1994; WEBER-GRELLET, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1994, 30; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Ziele der Steuerbilanz, DB 1994, 288; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405 u. StbJb. 1994/95, 97; BALLWIESER, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern- und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in FS Budde, Mün-

chen 1995, 43; BEISSE, Wandlungen der Rechnungsabgrenzung, in FS Budde, München 1995, 67; GAIL, Rechtliche und faktische Abhängigkeiten von Steuer- und Handelsbilanzen, in FS Havermann, Düss. 1995, 109; RAUPACH, Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören, in FS Tipke, Köln 1995, 105; SÖFFING, G., Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in FS Budde, München 1995, 635; STOBBE, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den Rechnungsabgrenzungsposten, FR 1995, 399; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Herne/Berlin 1995; GROH, Bilanzrecht im Dienste der Steuervermeidung, in FS Clemm, München 1996, 175; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, München 1996; DZIADKOWSKI/ROBISCH, Gebäudefinanzierung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 355; HOFFMANN, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1195; KRAUS-GRÜNEWALD, Steuerbilanzen – Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip, in FS Beisse, Düss. 1997, 285; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195, ROBISCH/TREISCH, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz – Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, WPg. 1997, 156; SCHÖN, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, ZHR 161, 1997, 133; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, 385; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; CLEMM, Steuerbilanz in der Krise?, in FS Offerhaus, Köln 1999, 631; HENNRICHS, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, Köln 1999; WEBER-GRELLET, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659; DZIADKOWSKI/HENSELMANN, Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, in Beck-HdR, B 120 (Stand Juli 2000); FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. Berlin 2000; HERZIG, Das Maßgeblichkeitsprinzip – eine zukunftsfruchtige Konzeption, in KÜTING/WEBER (Hrsg.), Wertorientierte Konzernführung, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2000, 57; KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000; LAUTH, Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, DStR 2000, 1365; MOXTER, Mißverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip, DStZ 2000, 157; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594; BEISSE, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BAETGE (Hrsg.), Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, Düss. 2001, 1 mit anschl. Diskussion, 33; DRÜEN, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, FR 2001, 992; DZIADKOWSKI, Die Diskussion über das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz – Alter Wein in neuen Schläuchen?, DStZ 2001, 9; FISCHER/WENZEL, Wertaufholung nach handels-, steuerrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, Wpg 2001, 597; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz, DStJG 24 (2001), 301 mit anschl. Diskussion; HEYD, Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung? ZfB 2001, 371; IDW, Stellungnahme: Entwurf eines Altfahrzeug-Gesetzes, WPg. 2001, 1188; KIRCHHOF u.a., Karlsruher Entwurf des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001, dazu KIRCHHOF, DStR 2001, 913; KORT, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG, Plädoyer für dessen Aufgabe, FR 2001, 53; KUSSMAUL/KLEIN, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler und internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; W. MÜLLER, Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am sogenannten Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2001, 1858; SCHEFFLER, Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, StuB 2001, 904; SCHULZE-OSTERLOH, Das deutsche Gesellschaftsrecht im Banne der Globalisierung, ZIP 2001, 1433; SIEGEL, Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2001, 1674; WATRIN, Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung, DB 2001, 933; DRESCHER, Die Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsprinzips, Düss. 2002; DÜCKER, Aktuelle Entwicklungen des europäischen Bilanzrechts, StuB 2002, 70; KAHLE, Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS, Wpg 2002, 178; SCHREIBER, Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, StuW 2002, 105; STECK, Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips – Pro und Contra, StuB 2002, 487; WEBER-GRELLET, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2002, 700; ERNST, Die Zukunft des Einzelabschlusses und der Maßgeblichkeit im Licht der Internationalisierung der Rechnungslegung, in StBj. 2002/03, Köln 2003; HERZIG/BÄR, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanz-

rechts, DB 2003, 1; KILGER, Neue Tendenzen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz im Licht des Umwandlungssteuergesetzes, DB 2003, 2677; LUTZ, Gegenstand der Aktivierung und Passivierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht, in HdJ, Abt. I/4, Köln, Stand Mai 2003; MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; MAYER, Wirtschaftliches Eigentum in der Steuerbilanz, WpG, 2003, 925; MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düss. 2003; NAUMANN/BREKER, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IAS/IFRS, in HdJ, Abs. I/7, Köln, Stand Mai 2003; PRINZ, Reform der deutschen Rechnungslegung, DStR 2003, 1359; REUSCH, Maßgeblichkeitsgrundsatz und steuerliche Verlustverrechnung in den USA, StuB 2003, 54; SCHEFFLER, Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungskompetenz, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung, StuB 2003, 298; D. SCHNEIDER, Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, BB 2003, 299; STRUNK, Das Ende der Maßgeblichkeit?, StuB 2003, 397; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e. V., Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung – Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen, DStR 2004, 1267; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung – Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung, Düsseldorf, 2004; KUTT, Ende der Maßgeblichkeit bei Umwandlungen?, BB 2004, 371; SCHÖN, Kompetenz der Gerichte zur Auslegung von IAS/IFRS, BB 2004, 763; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; GÜNDEL, Ausgewählte Probleme des Bilanzsteuerrechts, StBj. 2004/05, 295; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; HERLINGHAUS, Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, FR 2005, 1189; HEUSER/THEILE, Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes auf den Jahresabschluss und Lagebericht der GmbH, GmbHR 2005, 201; SCHREIBER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG und die IAS/IFRS, DStR 2005, 1351; SCHULZ, Grundzüge der Rückstellungen für ausstehenden Urlaub – Besonderheiten bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr, StBp. 2005, 141; WEILEP/WEILEP, Nichtigkeit von Jahresabschlüssen: Tatbestandsvoraussetzungen sowie Konsequenzen für die Unternehmensleitung, BB 2006, 147; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006; BREIDERT/MOXTER, Zur Bedeutung wirtschaftlicher Betrachtungsweise in jüngeren höchstrichterlichen Bilanzrechtsentscheidungen, WpG, 2007, 912; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; VOLCKENS/GEBERT, Verschmelzung von Kapitalgesellschaften – Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei immateriellen Wirtschaftsgütern, IStR 2007, 764; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Plädoyer für eine Abschaffung der „umgekehrten Maßgeblichkeit“, DStR 2008, 1057; DZIADKOWSKI, Ist die Maßgeblichkeit noch zu retten?, FS Reiß, Köln 2008, 469; HARLE, Verdeckte Gewinnausschüttung: Korrektur innerhalb oder außerhalb der Bilanz?, GmbHR 2008, 1257; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 8. Aufl., Herne/Berlin 2008; SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008; STOBBE, Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung?, DStR 2008, 2432; TEICHE, Maßgeblichkeit bei Umwandlungen – trotz SEStEG?, DStR 2008, 1757; THEILE/HARTMANN, BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, DStR 2008, 2031; WEBER-GRELLET, Die Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur (weiteren) Emanzipation des Steuerrechts, ZRP 2008, 146; HAARMANN/SCHÜPPEN, Die Konsequenzen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, JbFfStR 2008/09, 242; BEHRENS, Keine phasenverschobene Wertaufholung nach Umwandlungen, BB 2009, 318; DÖRFLER/ADRIAN, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg. 2009, 385; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; GRÜTZNER, Bewertungsgrenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG – Rückgängigmachung von Sonderabschreibungen, StuB 2009, 380; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung auf Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; HERZIG/BRIESEMEISTER, Das Ende der Einheitsbilanz, DB 2009, 1; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? – Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; PETERSEN/

ZWIRNER, BilMoG, München 2009; IDW, Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW, ERS HFA 31; Stand 9.9.2009), FN des IDW 2009, 670 (= WPg. 2009, Supplement 4); 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, 1109; RÄRKE, Ausübung steuerlicher Wahlrechte bei Nichtigkeit der Handelsbilanz, StuB 2009, 431; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne 2009; SEIDEL/GRIEGER/MUSKE, Bilanzierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG, BB 2009, 1109; THEILE, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 18, 21; GELHAUSEN/FEY/KIRSCH, Übergang auf die Rechnungslegungsvorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, WPg. 2010, 24; KAMINSKI, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG aufgrund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771; MITSCHKE, Das Bilanzrecht unter der Herrschaft des BilMoG: Ein Überblick über die wichtigsten Fragen, FR 2010, 214; ZWIRNER, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik, DStR 2010, 591; s. auch Schrifttum von Anm. 15, 20, 21 und 200.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239; Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung.

A. Allgemeine Erläuterungen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz

I. Überblick – Ausprägungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

1. Materielle Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1)

61

Begriff: In Abs. 1 Satz 1 ist die Maßgeblichkeit der „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ für die stl. Gewinnermittlung verankert. Damit werden materielle Regelungen eines anderen Rechtsgebiets in das EStG übertragen (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 104). Da der wesentliche Teil der handelsrechtl. GoB in den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften des HGB (§§ 238–256) verankert ist, kann man auch von einer „Maßgeblichkeit des Handels-(bilanz-)rechts für das Steuerrecht“ sprechen (vgl. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 77 mwN; DZIADKOWSKI/HENSELMANN in Beck-HdR, B 120 [Juli 2000], Rn. 45; HERZIG in KÜTING/WEBER V., Kap. 3 Rn. 5), wobei handelsrechtl. Vorschriften nur dann maßgeblich sein können, sofern sie *allgemeinverbindliche* handelsrechtl. GoB sind (s. Anm. 15).

Geltungsbereich der materiellen Maßgeblichkeit: Umstritten ist, auf welche Bereiche sich die materielle Maßgeblichkeit erstreckt. In Betracht kommt eine Anwendung auf den

- ▷ *Bilanzansatz* (s. Anm. 84; einschl. der Frage der *Zuordnung* [Anm. 88] und *Zurechnung* [Anm. 90]) und/oder die
- ▷ *Bewertung* (s. Anm. 86, § 6 Anm. 47 f.).

Verhältnis zu den steuerrechtlichen Spezialvorschriften: In den Abs. 2–5 sind verschiedene Spezialvorschriften zum Bilanzansatz enthalten. Sofern diese Regelungen auf Vorschriften treffen, die von Abs. 1 abweichen, sind die Abs. 2–5 vorrangig zu beachten (ebenso zB WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, C Rn. 560 f.). Abs. 6 regelt, dass die „Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für die Abnutzung und Substanzverringerung... zu befolgen (sind)“. Auch in diesen Bereichen

gehen die strechtl. Vorschriften als *lex specialis* der materiellen Maßgeblichkeit vor. *Umstritten* ist allerdings das Verhältnis bei handels- und/oder strechtl. *Wahlrechten*. Denkbar sind aus theoretischer Sicht verschiedene Formen der materiellen Maßgeblichkeit hinsichtlich deren Geltung und der Vorbehalte durch strechtl. Regelungen (vgl. STOBBE aaO, 34–43); zur Auslegung und Umsetzung im geltenden Recht s. Anm. 110.

62 2. Formelle Maßgeblichkeit bei GoB-konformen Wertansätzen (Abs. 1 Satz 1 letzter Nebensatz, Satz 2 aF)

Begriff: Die formelle Maßgeblichkeit bezieht sich auf die konkreten (Wert-)Ansätze der HBil. (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 103, 109 f.), die nach der ausdrücklichen Regelung des Satzes 2 aF (bis zum BilMoG) bei strechtl. Wahlrechten für die StBil. maßgeblich sind. Der Unterschied zur materiellen Maßgeblichkeit ist bei der formellen Maßgeblichkeit die *konkrete Anknüpfung an die tatsächliche Wahlrechtsausübung* in der HBil., dh. bei der formellen Maßgeblichkeit handelt es sich *nicht* um die Maßgeblichkeit einer konkreten *Rechtsnorm* (= materielle Maßgeblichkeit), sondern um die Maßgeblichkeit des konkreten handelsbilanziellen (*Wert*-)Ansatzes für die StBil.

Anwendungsbereich und Durchbrechungen: Die formelle Maßgeblichkeit bei GoB-konformen Werten setzt die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit voraus. Teilweise wurde auch bis zur Kodifizierung die Geltung der formellen Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 – also vor 1990 – von der Rspr. angenommen (s. Anm. 74). Die Basis für diese Rspr. wurde vom RFH gelegt (s. Anm. 72 mwN).

Anwendbar war die formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 aF immer dann, wenn ein strechtl. Wahlrecht (zB Wahlrecht zwischen linearer und degressiver AfA nach § 7 Abs. 2) auch im Handelsrecht gilt, dh. also, wenn *korrespondierende Wahlrechte* vorliegen. Bei strechtl. Vorbehalten, die die materielle Maßgeblichkeit aufgrund abweichender handelsrechtl. Regelungen durchbrechen (zB stl. Verbot der Drohverlustrückstellung nach Abs. 4a bei handelsrechtl. Pflicht nach § 249 Abs. 1 HGB) ist auch die formelle Maßgeblichkeit *nicht* anwendbar. *Umstritten* war allerdings das Verhältnis von materieller und formeller Maßgeblichkeit bei unterschiedlichen Wahlrechtsregelungen (aus theoretischer Sicht s. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 53–67).

Vollständige Aufhebung oder Modifizierung der formellen Maßgeblichkeit: Die von 1990 bis zum 29.5.2009 in Abs. 1 Satz 2 verankerte Maßgeblichkeit des in der HBil. konkret gewählten (Wert-)Ansatzes für die StBil. bei strechtl. Wahlrechten (sog. *formelle* Maßgeblichkeit) wurde durch das BilMoG aufgehoben. Unklar ist aber, was durch die Einführung des abschließenden Nebensatzes in Satz 1 gesetzlich verankert werden sollte. Dieser Nebensatz lautet wie folgt:

„... es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.“

Dabei ist nicht geklärt, was unter einem „steuerlichen Wahlrecht“ zu verstehen ist. So ist es denkbar, dass hierunter *nur* explizit im Steuerrecht kodifizierte Wahlrechte fallen oder dass *alternativ zusätzlich* hierzu auch alle handelsrechtl. Wahlrechte, die mangels einer stl. entgegengesetzten Vorschrift über die materielle Maßgeblichkeit auch stl. gelten (zB Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB), zählen.

Weitergeltung der formellen Maßgeblichkeit nach Auffassung der Finanzverwaltung: Die formelle Maßgeblichkeit soll bei handelsrechtl. Wahlrech-

ten (zB Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB), die im Steuerrecht nicht explizit geregelt sind, auch nach der Abschaffung des bisherigen Satzes 2 weitergelten.

Dies soll sich schon aus dem bisherigen Abs. 1 Satz 1 ergeben (so BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 5–7; glA FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 Rn. 112, 120). Die FinVerw. will damit offensichtlich den zweifelhaften Rechtszustand, der vor 1990 vor Einfügung des bisherigen Satzes 2 in Abs. 1 galt, wiederherstellen (s. dazu ausführlich Anm. 75). Die formelle Maßgeblichkeit soll aber nach BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 Rn. 17, 18 und 15) *bei ausdrücklich kodifizierten Wahlrechten im Steuerrecht* (Lifo, degressive Abschreibung, Teilwertabschreibung) nicht gelten (vgl. MITSCHKE, FR 2010, 219).

Stellungnahme: Der Gesetzgeber war sich dieses Problems offensichtlich nicht bewusst, obwohl er vom Schrifttum auf die möglichen Konsequenzen vor der Verabschiedung des BilMoG hingewiesen wurde (vgl. zB STOBBE, DStR 2008, 2432 mwN). Hintergrund der Abschaffung war insbes. die Informationsverfälschung durch Steuervergünstigungen im handelsrechtl. Jahresabschluss, da eine „Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses“ mit der Änderung des Abs. 1 Satz 2 aF beabsichtigt war (s. BTDrucks. 16/10067, 35r. Sp.; vgl. zB Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057 sowie BB 2008, 152 [153, 154]). Konsequenzen für die Ausschüttungsbemessung und Steuerbemessung und eine Abkehr von der Teilhaberthese bei GoB-konformen (s. Anm. 81) hat der Gesetzgeber vermutlich nicht gesehen, obwohl Kritik daran schon während des Gesetzgebungsverfahrens geäußert wurde (s. dazu STOBBE, DStR 2008, 2433 f.). Da eine Differenzierung zwischen GoB-konformen und GoB-widrigen Wahlrechten bei der Änderung des Abs. 1 Satz 2 vom Gesetzgeber nicht gesehen wurde, ist uE davon auszugehen, dass die formelle Maßgeblichkeit auch bei GoB-konformen Wahlrechten nicht mehr gilt (im Ergebnis ebenso LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 337 f). Eine Ableitung der formellen Maßgeblichkeit für GoB-konforme Wahlrechte aus dem Abs. 1 Satz 1, wie sie teilweise vom RFH und vom BFH bis 1990 vorgenommen wurde (s. Anm. 72, 75; so offenbar auch die Auffassung in BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 5–7), ist uE wegen der Abschaffung der eindeutigen Norm des Abs. 1 Satz 2 aF uE nicht mehr zulässig (ebenso im Ergebnis HERZIG/BRISEMEISTER, DB 2009, 926 unter III.2.b; aA FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 Rn. 112, 120). Dadurch ist eine Entnahme oder Ausschüttung von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung möglich (uE wegen der Durchbrechung der Teilhaberthese bedenklich, s. Anm. 81). Sofern man diesen problematischen Zustand beseitigen will, muss man uE für GoB-konforme Wahlrechte (zB Bewertungsvereinfachungsverfahren, degressive AfA) eine formelle Maßgeblichkeit wieder ausdrücklich einführen.

3. Formelle Maßgeblichkeit bei Steuervergünstigungen (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit) 63

Begriff: Bei Steuervergünstigungen unterschied sich diese spezielle Form der formellen Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit von der normalen formellen Maßgeblichkeit (s. Anm. 62) bis zum BilMoG insoweit, als hier bei stretchl. (Wert-)Ansätzen eine formelle Maßgeblichkeit verlangt wird, obwohl diese (Wert-)Ansätze nach den handelsrechtl. GoB nicht zulässig waren (str.; s. Anm. 75) und dementsprechend auch nicht die materielle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 anwendbar wäre.

Handelsrechtliche Regelungen zur umgekehrten Maßgeblichkeit: Zulässig wurden diese speziellen strechtl. (Wert-)Ansätze in der HBil. erst durch die *handelsrechtl. Öffnungsklauseln* der §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 HGB aF (vgl. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 221–223), die auch als *umgekehrte Maßgeblichkeit* bezeichnet werden (ebenso SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., 2009, 102 [104 f.]). Bei den speziellen Öffnungsklauseln für KapGes. (§§ 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 HGB aF) war die Übernahme strechtl. (Wert-)Ansätze in die HBil. zulässig, wenn die formelle Maßgeblichkeit stl. galt („das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass sie sich aus der Bilanz (dh. Handelsbilanz) ergeben“, so zB § 279 Abs. 2 HGB aF). Diese Voraussetzung für die Anwendung der umgekehrten Maßgeblichkeit bei KapGes. ergab sich aus § 5 Abs. 1 Satz 2 aF; dh. durch die Verankerung der formellen Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 2 aF) im Steuerrecht wurde es erst möglich, dass KapGes. spezielle strechtl. (Wert-)Ansätze in die HBil. übernehmen durften. PersGes. durften dies auch ohne diese Voraussetzung (§§ 247 Abs. 3, 254 HGB aF).

Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen: § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (bis zum BilMoG) hatte aber auch zur Konsequenz, dass ein Stpfl. bei Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, die im Steuerrecht als Wahlrecht ausgestaltet waren, diese schon in der HBil. ansetzen musste, da ansonsten aufgrund der formellen Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 2 aF) eine Berücksichtigung bei der stl. Gewinnermittlung nicht möglich war.

Abschaffung durch das BilMoG (s. Anm. 2): Die formelle Maßgeblichkeit wurde für Steuervergünstigungen durch die Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG – zumindest für im Steuerrecht ausdrücklich verankerte Wahlrechte (so auch die FinVerw. in BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 14 für die Übertragung stiller Reserven nach § 6b sowie Rn. 17 für Lifo-Verfahren nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1; uE weitergehend auch für handelsrechtl. Wahlrechte, s. Anm. 62) – eindeutig abgeschafft. Damit kann man Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen und somit die stl. Bemessungsgrundlage senken, ohne eine entsprechende Senkung des handelsrechtl. Jahresergebnisses vorzunehmen. Diese Rechtsänderung und die damit verbundene Abkehr von der Teilhaberthese (s. Anm. 81) war vom Gesetzgeber für den Bereich der Steuervergünstigungen eindeutig gewollt; zur Problematik bei GoB-konformen Werten s. Anm. 62.

Die FinVerw. bestätigt diese Auffassung ausdrücklich in BMF v. 12.3.2010 (aaO Rn. 14), wonach im VZ 2009 die Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil keine Auswirkungen auf die StBil. hat.

Keine formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 aF gilt bei Zuschreibungen nach Inanspruchnahme von stl. Sonderabschreibungen, da hier zwar ein handelsrechtl., aber kein stl. Zuschreibungswahlrecht besteht (Wertobergrenze: AHK abzüglich planmäßige AfA und Sonderabschreibungen; s. Anm. 544; vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 unter III.2.a).

64–70 Einstweilen frei.

II. Rechtsentwicklung

1. Entwicklung in den deutschen Ländern bis 1918

71

Einkommensteuergesetze der Länder Sachsen und Bremen: Die erstmalige Anknüpfung der strechtl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. Gewinnermittlung ergibt sich aus dem Sächsischen EStG 1874 und dem Bremer EStG 1874.

Vgl. dazu BARTH, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1, 1955, 176–238; ALSHEIMER, ZfB 1974, 841 ff.; POHL, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 11–59; KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 110 ff.; SCHNEIDER, D., Die Anfänge der „Steuerbilanz“ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips, Festschr. G. Rose, 1991, 175; VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 77–82.

Der Unterschied zwischen der Sächsischen und der Bremer Regelung war der, dass das Sächsische EStG von 1874 lediglich eine Grundlage für die materielle Maßgeblichkeit enthielt, während das Bremer EStG von 1874 – wie auch das Hamburger EStG von 1881 – auch Anhaltspunkte für eine formelle Maßgeblichkeit bietet (vgl. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 180). Ob sich die Gesetzgeber dieser Unterschiede bewusst waren, ist unklar; die Anknüpfung an die handelsrechtl. Regelungen oder an das konkrete handelsrechtl. Ergebnis ist – angesichts der damaligen niedrigen Steuersätze – primär unter dem Gesichtspunkt der *Vereinfachung* und der *Bequemlichkeit* entstanden (vgl. D. SCHNEIDER, DB 1970, 1697; VOGT aaO, 79 u. 81 f.).

Preußisches EStG v. 24.6.1891: In Preußen wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz unter Berücksichtigung des Vereinfachungsaspekts in Anlehnung an das Sächsische EStG in § 14 wie folgt verankert (vgl. dazu VOGT aaO, 82–85):

„Das Einkommen aus Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaues besteht in dem in Gemäßheit der allgemeinen Grundsätze (§§ 6 bis 11) ermittelten Geschäftsgewinne. Mit dieser Maßgabe ist der Reingewinn aus dem Handel und Gewerbebetrie-

[Anschluss S. E 79]

be nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gewerbe eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen.“

Bedeutsam an dieser Regelung war, dass auf spezielle Vorschriften, die für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung galten, verwiesen wurde. Der Konflikt zwischen den handelsrechtl. und den speziellen strechtl. Regelungen wurde allerdings zunächst durch das Königlich Preußische OVG (Urt. v. 13.12.1895 Rep. V. 5/95, Entscheidungen in Staatssteuersachen, Ergänzungsband IV, 241 ff.) in der Form gelöst, dass die handelsrechtl. Gewinnermittlung vor den strechtl. Spezialvorschriften (§§ 6–11) vorrangig war (vgl. STOBBE aaO, 180; VOGT aaO, 84 f. mwN). Durch die Novelle v. 19.6.1906 (s. den Gesetzestext in Anm. 2) wurde allerdings die Gesetzesregelung dahingehend abgeändert, dass zwei strechtl. Spezialvorschriften im Vergleich zur handelsrechtl. Regelung vorrangig sein sollten.

Teilhabertese: In Anknüpfung an § 14 Preußisches EStG stellte das Königlich Preußische Verwaltungsgericht (Urt. v. 2.7.1902 Rep. V A 136/01, in Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, Ergänzungs-Band X, 294–309, hier 305) die These auf, dass der Staat als stiller (gleichberechtigter) Teilhaber am Unternehmenserfolg genauso wie die Anteilseigner behandelt werden sollte (s. dazu Anm. 81). Damit wurde neben dem og. Vereinfachungsgedanken – nach unserem Wissen – *erstmalig* eine theoretische Grundlage für das Maßgeblichkeitsprinzip genannt.

2. Entwicklung im Deutschen Reich von 1919 bis 1945

72

Reichseinheitlicher Maßgeblichkeitsgrundsatz: In § 33 Abs. 2 EStG 1920 (s. Anm. 2) wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz – durch den Übergang der Finanzhoheit im Bereich der ESt auf das Deutsche Reich – reichseinheitlich geregelt. Dabei knüpft § 33 an die Grundsätze an, „wie sie für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind“. Dabei knüpft diese Regelung insbes. an die Vorgängerregelungen des Sächsischen und Preußischen EStG an (s. Anm. 71). Durch die Anknüpfung an die *Grundsätze* handelt es sich vom Wortlaut her um eine *materielle Maßgeblichkeit*, also nicht um eine Übernahme des Handelsbilanzergebnisses (formelle Maßgeblichkeit).

Anknüpfung an Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: § 13 EStG 1925 verwies erstmalig auf die „Grundsätze [...] ordnungsmäßiger Buchführung“, wobei diese allerdings mit verschiedenen Einschränkungen (zB Entnahmen, Bewertung) versehen wurde.

Obwohl der Wortlaut sich auf die GoB bezieht, sollte sich nach der Gesetzesbegründung des EStG 1925 (RTDrucks. III/795, 46) die StBil. an die HBil. anschließen, wobei aber eine volle Übereinstimmung nicht bestehen sollte (vgl. dazu LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 60). Mit dem Verweis auf die Bewertungsvorschriften wurde die Vorgängerregelung des heutigen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6) geschaffen.

Rechtsprechung des RFH als Grundlage für die formelle Maßgeblichkeit: Auf der Basis des § 13 EStG 1925 vertrat BECKER (StuW 1929, 19 ff.) und ihm folgend der RFH die These, dass der „Handelsbilanzwert auch der Steuerbilanz zugrundegelegt werden muß“ (RFH v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 148). Zuvor vertrat der RFH schon die Auffassung, dass die StBil. keine selbständige, sondern eine von der HBil. abgeleitete Bilanz sei (vgl. RFH v. 30.4.1930, RStBl. 1930, 354). Dies hat der RFH für die Übernahme von konkreten Abschreibungssätzen aus der HBil. explizit bestätigt (vgl. RFH v. 17.11.1931, RStBl. 1932, 24). Mit dieser Rspr. und weiteren Urteilen hat der RFH – abweichend vom konkreten

Wortlaut des § 13 EStG – den Maßgeblichkeitsgrundsatz auf den konkreten (mit dem Steuerrecht vereinbaren) Handelsbilanzansatz erweitert. Damit wurde durch die Rspr. des RFH eine spezielle Form der *formellen Maßgeblichkeit* (s. Anm. 62) entwickelt (vgl. dazu im Detail STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 182–185 mwN). Eine weitergehende formelle Maßgeblichkeit wurde vom späteren Präsidenten des RFH MIRRE vertreten. Danach sollte „Bei einem zu niedrigen Wert der Handelsbilanz ... der niedrigste steuerliche Wert, bei einem zu hohen der höchste steuerlich zulässige Wert in die Steuerbilanz einzusetzen“ sein (MIRRE, Die Bewertung in der Handels- und Steuerbilanz der Aktiengesellschaft, 1939, 27). Diese Auffassung ist allerdings vom RFH wohl nie explizit bestätigt worden (vgl. MIRRE aaO, 28; vgl. dazu auch STOBBE aaO, 49 u. 185).

EStG 1934: Mit § 5 EStG wurde vom Wortlaut her die Vorgängervorschriften des heutigen § 5 Abs. 1 Satz 1 und des Abs. 6 wie folgt geschaffen:

„Bei Stpfl., die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen 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 Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen.“

Neu an dieser Regelung war die Anknüpfung an den Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 sowie die Ausgestaltung der Vorbehalte in einem eigenständigen Satz, der von der Struktur mit dem heutigen Abs. 6 vergleichbar ist. Das EStG 1938 (s. Anm. 2) veränderte den Maßgeblichkeitsgrundsatz materiell kaum.

73 3. Entwicklung von 1946 bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz (1985)

Grundsätzliche Übernahme der früheren Regelungen: Im § 5 EStG 1955 (s. Anm. 2) wurde die Vorschrift des EStG nur mit geringfügigen Änderungen übernommen. Es wurden lediglich der persönliche Geltungsbereich (s. Anm. 5) und der sog. Bewertungsvorbehalt verändert: Letzterer wurde in Abs. 1 Satz 2 insbes. um die §§ 6a und 7 (AfA) erweitert.

Einführung von Spezialvorschriften im § 5: Im Anschluss an die Rspr. des Großen Senats (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; s. dazu Anm. 105) wurden in den Jahren 1969, 1976 und 1980 (s. dazu Anm. 2) zusätzliche Absätze für immaterielle WG im Abs. 2 und für Rechnungsabgrenzungsposten im damaligen Abs. 3 (jetzt Abs. 5) verankert, um stl. Aktivierungsgebote festzuschreiben, die von den handelsrechtl. Regelungen abweichen (handelsrechtl. Wahlrechte). Der Bewertungsvorbehalt wurde in diesem Zusammenhang redaktionell vom Abs. 1 in den damaligen Abs. 4 (jetzt Abs. 6) übertragen. Im Jahr 1983 (s. Anm. 2) wurde als Reaktion auf die Rspr. des BFH ein neuer Abs. 3 für Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- und ähnlicher Schutzrechte eingefügt, der die stl. Rückstellungsbildung durch Schaffung zusätzlicher Voraussetzungen im Vergleich zum Handelsrecht – und somit die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatz nach Abs. 1 – einschränken sollte.

Steuerreform-Kommission von 1971: Im Gutachten der Steuerreform-Kommission wurde – insbes. aufgrund der Rechtsunsicherheit in der Frage der Bilanzierungswahlrechte – vorgeschlagen, den umstrittenen Maßgeblichkeitsgrundsatz formal weitgehend aufzugeben (vgl. BMWF [Hrsg.], Gutachten der Steuerreform-Kommission, 1971, Abschn. V Tz. 4–8, 19). Die Vorschläge der

Steuerreformkommission wurden zwar zunächst in den (unveröffentlichten) Referentenentwurf eines EStG 1974 v. 10.12.1971 übernommen, aufgrund der heftigen *Kritik im Schrifttum* (s. zB DÖLLERER, BB 1971, 1333) aber nicht umgesetzt.

Einstweilen frei.

74

4. Verankerung des § 6 Abs. 3 aF im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes

75

Zweifel an der Geltung der formellen Maßgeblichkeit: Aufgrund zweier unterschiedlicher BFH-Entscheidungen bestanden im Jahr 1985 erhebliche Zweifel (vgl. RAUPACH in FS Moxter, 1994, 109) an der Geltung der formellen Maßgeblichkeit bei Steuervergünstigungen (zum Begriff s. Anm. 63). Während der I. Senat des BFH für eine Zuschreibung in den Folgejahren nach Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung (§ 6b EStG) den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit verneint hat (vgl. BFH v. 24.4.1986 – I R 65/80, BStBl. II 1986, 324 [326 f.]), bejahte der IV. Senat des BFH einen Tag später am Beispiel der 6b-Rücklage die Geltung der formellen Maßgeblichkeit, wobei dies vom IV. Senat nicht nur für Steuervergünstigungen, sondern allgemein für bilanzsteuerrechtl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte verlangt wurde (vgl. BFH v. 25.4.1995 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350 [352]).

Einführung der formellen Maßgeblichkeit für Steuervergünstigungen im § 6 Abs. 3: Zur Beseitigung der og. rechtl. Zweifel und Widersprüche wurde im Rahmen des BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355, BStBl. I 1985, 704) für „die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abschreibungen nach Abs. 2 und des Abzugs nach § 6b Abs. 1 oder 3 Satz 2 und bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie ...“ verschiedener Bewertungsabschläge ein entsprechender Handelsbilanzansatz verlangt. Unklar war, ob § 6 Abs. 3 als *rechtsbegründende* oder als *klarstellende* Norm anzusehen war (vgl. RAUPACH aaO, 107 f. u. 123 mwN; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 228 mwN; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 31). Sieht man § 6 Abs. 3 lediglich als Bestätigung der Rspr. des IV. Senats, also als *klarstellende Norm* an (s. dazu SCHMIDT VIII. § 5 Anm. 12c–f mwN; s. auch § 6 Anm. 79), so stellt sich die Frage, warum in § 6 Abs. 3 lediglich für spezielle Steuervergünstigungen und nicht für alle bilanzsteuerrechtl. Wahlrechte – wie es der IV. Senat ausgeführt hat (s. oben) – die formelle Maßgeblichkeit (wie später im § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1990; s. Anm. 76) eingeführt wurde. Daraus könnte geschlossen werden, dass es im gesetzgeberischen Verfahren aufgrund der Rspr. des I. Senats (s.o.) uU Widersprüche zur allgemeinverbindlichen Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit gab.

5. Kodifizierung des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (formelle Maßgeblichkeit)

76

Beseitigung der lückenhaften Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit: Mit dem sog. Restantengesetz zum StRefG 1990 v. 22.12.1989 (s. Anm. 2) sollten aufgrund der unvollständigen Regelungen der formellen Maßgeblichkeit des § 6 Abs. 3 (insbes. für stfreie Rücklagen, Teilwertabschreibungen ua.; s. dazu STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 227–235) die rechtl. Zweifel beseitigt werden.

Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit für steuerrechtliche Wahlrechte: Durch die Abschaffung des § 6 Abs. 3 und Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF sollte die formelle Maßgeblichkeit für alle *korrespondierenden* strechtl.

Wahlrechte (vgl. zB BALLWIESER, BFuP 1990, 478; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 33 mwN) umfassend sowohl im Bereich des *Bilanzansatzes* als auch der *Bewertung* eingeführt werden (s. Anm. 2).

77 6. Einführung weiterer Spezialregelungen

Einschränkungen bei Jubiläumsrückstellungen: Durch die Einführung des Abs. 4 durch das StReformG v. 25.7.1988 (s. Anm. 2) werden strechtl. Einschränkungen zur Bildung von Jubiläumsrückstellungen eingeführt, die von § 249 Abs. 1 HGB abweichen.

Verbot der Drohverlustrückstellungen: Mit der Einführung des Rückstellungsverbots für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch das Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (s. Anm. 2) gibt es in Abs. 4a eine zusätzliche Spezialvorschrift, die sich zwingend von der handelsrechtl. Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB unterscheidet und – bei Vorhandensein dieser Rückstellung in der HBil. – somit zu einer zwingenden Durchbrechung der materiellen Maßgeblichkeit führt.

Weitere Einschränkungen handelsrechtl. Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind seither in den Absätzen 2a und 4b verankert worden. Mit zusätzlichen Spezialregelungen ist auch in Zukunft zu rechnen (s. Anm. 2f).

78 7. Abkopplung von der Handelsbilanz als tendenzielle Entwicklung

Eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften: Der Gesetzgeber geht mit der Einführung zusätzlicher Spezialvorschriften bewusst das Risiko ein, die strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften unabhängig vom Handelsrecht zu gestalten (vgl. BTDrucks. 13/8020 v. 24.6.1997, 45). Damit ist im Steuerrecht eine Abkehr vom handelsrechtl. Vorsichtsprinzip zu sehen. Dies führt bei Vorhandensein von Rückstellungen in der Handelsbilanz zu zwingenden Divergenzen zwischen HBil. und StBil.

Abkehr von der Teilhabthese und der Einheitsbilanz: In Zukunft wird es bei den Rückstellungen zu zwingenden Unterschieden zwischen HBil. u. StBil. und somit zu einer Abkehr von der Einheitsbilanz kommen (aA LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 97). Da im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes für Rückstellungen die umgekehrte Maßgeblichkeit nicht verankert wurde, können die Rückstellungsverbote bzw. -einschränkungen nicht in die HBil. übertragen werden. Dies wäre auch kaum mit dem Gläubigerschutzprinzip vereinbar, da eine Übertragung der stl. Regelung zu einem fehlenden Ausweis drohender Schulden führen würde. Dies führt nun dazu, dass der Staat in Gestalt des Fiskus sich endgültig vom Gedanken des gleichberechtigten Teilhabers verabschiedet (s. Anm. 71 u. 81; ablehnend zu dieser Rechtsentwicklung: CLEMM in FS Offerhaus, 1999, 631 [639]).

Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit: Durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102, BStBl. I 2009, 650; s. Anm. 2) wurde die formelle Maßgeblichkeit in Abs. 1 Satz 2 aufgehoben (s. dazu Anm. 62 u. 63). Daraus ist eine weitergehende Trennung von HBil. u. StBil. und somit auch eine verstärkte Abkehr von der Teilhabthese (s. dazu oben) ableitbar (Ausschüttungsverzicht ist bei Steuervergünstigungen – auch nach Abs. 1 Satz 2 aF – nicht erforderlich, so BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187).

79 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

1. Vereinfachungsaspekte

80

Vereinfachung und Praktikabilität: Ursprünglich war der Anlass für den Maßgeblichkeitsgrundsatz die *Vereinfachung* der Rechnungslegung (s. Anm. 71). Durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz und die umgekehrte Maßgeblichkeit wurde es bisher zahlreichen Unternehmen ermöglicht, eine *Einheitsbilanz* zu erstellen. Bis zur Einführung des Abs. 4a wurde dies wohl auch insbes. von den mittelständischen PersGes. und KapGes. praktiziert (zur Form der stl. Gewinnermittlung s. Anm. 98).

Einheit der Rechtsordnung: Zur Erleichterung der Anwendung des Rechts dient es, im Handels- und Steuerrecht einheitliche Regelungen anzuwenden (vgl. G. SÖFFING in FS Budde, 1995, 659 f.). Diesem Gedanken entspricht auch der Maßgeblichkeitsgrundsatz (vgl. BALLWIESER, BFuP 1990, 492). WEBER-GRELLET (Steuerbilanzrecht, 1996, § 2 Rn. 9) lehnt hingegen die Einheit der Rechtsordnung ab, wenn die handels- und strechtl. Zwecke *inkongruent* sind. Voraussetzung für eine derartige Sichtweise wäre allerdings, dass eine Unvereinbarkeit der Zwecke der handels- und strechtl. Rechnungslegung nachgewiesen wird. UE ist ein eindeutiger Nachweis, dass die Konzeption des „entziehbaren (verteilbaren) Gewinns“ (s. Anm. 81) mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar ist, wenn man von dem Bereich der handelsrechtl. Wahlrechte (s. Anm. 81, 105) und den Steuersubventionen (s. Anm. 63) absieht, noch nicht erbracht worden (zu dieser Diskussion s. zB G. SÖFFING in FS Budde, 1995, 658 f.; KRAUS-GRÜNEWALD in FS Beisse, 1997, 285 ff., insbes. 297; s. auch BALLWIESER, BFuP 1990, 495: Maßgeblichkeitsprinzip als Wertungsentscheidung und Kompromiß aufgrund des Fehlens einer überzeugenden Alternative; MOXTER, DB 1997, 1477 f.).

2. Teilhaberthese

81

Staat als gleichberechtigter Teilhaber: Die These, dass der Staat als stiller (gleichberechtigter) Teilhaber am Unternehmenserfolg genauso behandelt werden soll wie die Anteilseigner, kann als Begründung für den Maßgeblichkeitsgrundsatz herangezogen werden (s. Anm. 71). Diese These dürfte auch mit Art. 3 und 14 GG vereinbar sein.

Vgl. dazu Königlich Preußisches Verwaltungsgericht v. 2.7.1902, Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, Ergänzungs-Band X, 294–309 (hier 305); WALL, ZfB 1954, 298; MOXTER, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, 1982, 207 u. 211; MOXTER, BB 1997, 195; DÖLLERER in BAETGE (Hrsg.), Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen, 1983, 157–177 (172); DÖLLERER, BB 1988, 238; CLEMM/NONNENMACHER in FS v. Wallis, 1985, 227–243 (240f.); STREIM, BFuP 1990, 534; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 23; SÖFFING in FS Budde, 1995, 635 ff. (658 f.); s. auch KIRCHHOF, StBj. 1994/95, 5 ff., (7): „Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens“; SCHÖN, StBj. 1994/95, 179 u. ZHR 161, 1997, 142 f.; MOXTER, DB 1997, 1477 (1478); EULER in KLEINDIEK/OEHLER (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, 2000, 193, 199 mit Diskussion auf 201; NAUMANN/BREKER, in HdJ, Abt. 1/7, Rn. 29; HEY in TIPKE/LANG XX, § 17 Rz. 46).

Verteilbarer Gewinn: Aufgrund dieser Teilhaberthese ist die Ermittlung des verteilbaren Gewinns, dh. der Gewinn, der einem Unternehmen entzogen werden kann, die zentrale Aufgabe der HBil. (ebenso WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, § 1 Rn. 17). Die Anknüpfung an einen entziehbaren Gewinn entspricht uE in dem Bereich der zwingenden handelsrechtl. Vorschriften auch

dem Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung (aA zB LAUTH, DStR 2000, 1365 [1367 f.]). Insoweit ist eine Anknüpfung an zwingende handelsrechtl. Vorschriften auch für die Besteuerung zweckmäßig. Die Verbreiterung der stl. Bemessungsgrundlage durch Einführung strechtl. Aktivierungsgebote bei handelsrechtl. Aktivierungsverboten sowie strechtl. Passivierungsverbote (zB § 5 Abs. 4a) bei handelsrechtl. Passivierungsgeboten führen zu einer Besteuerung von Beträgen (strechtl. Gewinn), die handelsrechtl. als *nicht entziehbar* gelten. Fehlen handelsrechtl. andere Gewinne, kann eine derartige Besteuerung zu einer unvermeidbaren Reduktion des Eigenkapitals führen.

Keine staatliche Teilhabe an späteren Verlusten als möglicher Verstoß gegen Art. 14 GG: Problematisch ist dies insbes., wenn drohende Verluste tatsächlich eintreten und zu stl. Verlusten führen, die nicht mehr rückgetragen werden dürfen (§ 10d); in diesem Fall hat der Staat durch den vorherigen Gewinnausweis und dessen Besteuerung den Unternehmen Geld (uU Eigenkapital) entzogen, das im Konkursfall aufgrund des fehlenden Verlustrücktrags nicht mehr zurückgeführt werden muss. Dies dürfte mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz sowie Art. 14 GG (Eigentumsschutz) kaum vereinbar sein, zumindest solange der Staat keinen unbegrenzten Verlustrücktrag einführt (vgl. MOXTER, DB 1997, 1480; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 22; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 5 Rn. 145 iVm. Rn. 10; HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301, 324 iVm. dem Prinzip der Unternehmensschonung [312, 314]; aA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 883b; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 [2235]).

Bestätigung steuerrechtlicher Vorbehaltvorschriften durch BVerfG: Betreffend der Übergangsregelungen zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4; § 52 Abs. 6) hat das BVerfG (v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685) in Vorbehaltvorschriften in Form eines Rückstellungsverbots keine Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie dem objektiven Nettoprinzip gesehen (vgl. ebenda, S. 690), wobei das BVerfG allerdings nicht auf die Problematik des begrenzten Verlustrück- bzw. -vortrags (§ 10d) eingehen müsse.

Stellungnahme zu abweichenden zwingenden Vorschriften: Der Fiskus will durch die Einführung zwingender Rückstellungsverbote, die vom Handelsrecht zwingend abweichen, endgültig ein bevorrechtigter Teilhaber am Unternehmenserfolg sein (so schon STOBBE, FR 1997, 364 f.). Vereinfachung und Einheit der Rechtsordnung (s. Anm. 80) gelten offensichtlich ebenfalls nicht mehr als Argumente (vgl. zB G. SÖFFING in FS Budde, 1995, 635 [650 f. u. 659]). Damit stellt sich die Frage, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 überhaupt noch seine Grundlage hat.

Problematik der Wahlrechte: Der GrS des BFH hat in seiner Grundlagenentscheidung v. 3.2.1969 betont, dass handelsrechtl. Wahlrechte mit der Erfassung des vollen Gewinns und der Gleichheit der Besteuerung (Art. 3 GG) sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar und daher im Bereich der Aktivierung und Passivierung nicht anzuerkennen seien (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 betr. Bewertung mit HK; s. auch WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, § 2 Rn. 5, 7, § 6 Rn. 6).

▷ *Stellungnahme:* Wenn der Stpfl. nur eine Bilanz und einen verteilbaren (entziehbaren) Gewinn für die Anteilseigner und den Fiskus ermitteln will, dann bedeutet dies, dass die handelsrechtl. Wahlrechte iS einer Gewinnerhöhung schon in der HBil. ausgeübt werden (Aktivierungsgebot, Passivierungsverbot).

Mit einem derartigen Gewinnausweis wäre auch der Eigneranteil aus dem Unternehmen *entziehbar*, der stl. Anteil würde dem Unternehmen dann entzogen. Wenn der Bilanzaufsteller den Anteilseignern aber nicht ihren Anteil zur Verfügung stellen will, dann können Aktivierungswahlrechte in der HBil. so ausgeübt werden, dass nicht aktiviert wird, und Passivierungswahlrechte in der Form, dass passiviert wird. Handelsrechtl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sollten für die stl. Gewinnermittlung anerkannt werden, soweit ihnen keine strechtl. Spezialvorschriften entgegenstehen, anerkannt werden. Wenn der Gesetzgeber aus stl. Sicht ein Wahlrecht nicht akzeptieren will, sollte wie bei § 5 Abs. 6 eine strechtl. Spezialvorschrift im EStG geschaffen werden (vgl. HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rz. 81; s. auch Anm. 105).

Einstweilen frei.

82–83

IV. Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

1. Anwendbarkeit beim Bilanzansatz

84

§ 5 als Ansatzvorschrift: Vom systematischen Aufbau bezieht sich § 5 auf den Bilanzansatz. Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („anzusetzen“) ergibt sich eindeutig, dass sich die materielle Maßgeblichkeit – zumindest – auf den Bilanzansatz erstreckt (ebenso zB BLÜMICH/BUČEK, § 5 Rn. 184). Einigkeit besteht auch dahingehend, dass die speziellen Ansatzvorschriften des EStG (Abs. 2–5 und §§ 6a–6 d) Vorrang vor der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB haben (vgl. zB KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 113; s. auch Anm. 92).

Unterschiedliche Begriffe im Handels- und Steuerbilanzrecht: Obwohl die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Rahmen des Bilanzansatzes unstrittig ist, ergeben sich aufgrund der handelsrechtl. Begriffe „Vermögensgegenstände und Schulden“ sowie des speziellen strechtl. Begriffs „Wirtschaftsgut“ erhebliche Schwierigkeiten im Detail, da unklar ist, ob in dem Begriff des „Wirtschaftsguts“ ein eigenständiger strechtl. Vorbehalt im Rahmen des Bilanzansatzes zu sehen ist. Grds. geht allerdings die Rspr. des BFH davon aus, dass der strechtl. Begriff des WG dem Begriff des Vermögensgegenstands entspricht (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348/352 mwN; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]). Im Rahmen der Auslegung kann es allerdings trotz dieser Identitätsthese zu Unterschieden im Detail kommen (vgl. zB HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 Rn. 10; LUTZ in HdJ Abt. I/4 Rn. 39–50; s. Anm. 113–117 und 345). Durch unterschiedliche handels- und strechtl. Auslegungen dieser Begriffe und anderer Merkmale (zB bei Abs. 2 oder 5) kann es folglich auch beim Bilanzansatz zu Durchbrechungen im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit kommen.

Einstweilen frei.

85

2. Anwendbarkeit bei der Bewertung

86

Klärung seit der Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF: Die Gesetzesbegründung zur Einführung des Abs. 1 Satz 2 aF hat klargestellt (vgl. BTDrucks. 11/5970 v. 5.12.1989, 36; RAUPACH, BFuP 1990, 515 [524 f.]), dass sich die Maßgeblichkeit auch auf den Bereich der Bewertung erstreckt (vgl. dazu WASSERMAYER, DSStJG 14 [1991], 29 [38 f.]; HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3, Rn. 8, 21 ff.). Ob dies erst seit dieser Gesetzesänderung oder schon seit einem früheren Zeitpunkt (zB BiRiLiG; s. dazu BTDrucks. 10/4268 v. 18.11.1985, 99:

Annahme der subsidiären Geltung handelsrechtl. Bewertungsvorschriften für die stl. Gewinnermittlung) gilt, ist nicht abschließend geklärt; durch die Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG (s. Anm. 2, 62) hat sich daran uE nichts geändert.

Bestätigung durch den Großen Senat: Der GrS (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) hat inzwischen für einen Kernbereich der Bewertung – und zwar für die Begriffsbestimmung der HK (s. dazu § 6 Anm. 455) – die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes anerkannt und damit seine frühere Rspr. (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) aufgegeben. Damit ist – zumindest seit 1990 – im begrenzten Umfang von einer Maßgeblichkeit im Rahmen der Bewertung auszugehen (s. auch BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730 mwN]; v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Dabei ist allerdings das Verhältnis zum Bewertungsvorbehalt und zu den anderen Bewertungsvorschriften noch nicht abschließend geklärt (s. dazu Anm. 94, 120–126 und § 6 Anm. 48).

87 Einstweilen frei.

88 3. Anwendbarkeit bei der Zuordnung des Betriebsvermögens

Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 1: Im § 5 Abs. 1 wird für den Begriff des Betriebsvermögens auf § 4 Abs. 1 Satz 1 verwiesen. Nach hM richtet sich die Zuordnung zum BV nicht nach handelsrechtl. GoB, sondern *ausschließlich nach strechtl. Grundsätzen*.

Vgl. BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II, 510; v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765; BEISSE, BB 1980, 637; HERZIG in KÜTING/WEBER, HdrV., Kap. 3, Rn. 12; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 164f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 22; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 72 iVm. 106; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 65

Es ist zwar zutreffend, dass die Abgrenzung zwischen PV und BV nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 Satz 1 zu erfolgen hat (vgl. WASSERMAYER, DStJG 14 [1991], 31 f.); es stellt sich aber die Frage, wie zu verfahren ist, wenn § 4 Abs. 1 Satz 1 keine abschließende oder zwingende Regelung enthält.

Subsidiäre Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: UE kann der Maßgeblichkeitsgrundsatz dann subsidiär zur Anwendung kommen, wenn § 4 Abs. 1 Satz 1 über die Abgrenzung zwischen PV und BV keine abschließende oder zwingende Regelung enthalten (ähnlich LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 278). Denkbar ist dies zB bei der Abgrenzung des gewillkürten BV, da sich hier die Widmung des BV nach der HBil. richten kann, was allerdings uE zumindest eine subsidiäre Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit voraussetzt (vgl. ebenda, Rn. 283 f.; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 98 f.; aA wohl KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 5 Rn. 29; s. auch unten zu KapGes).

Rechtsformspezifische Besonderheiten:

► *Personengesellschaften:* Bei Mitunternehmerschaften (PersGes.) gilt zwar grds. für das handelsrechtl. Gesamthandsvermögen der Maßgeblichkeitsgrundsatz, aber mit wichtigen Ausnahmen (vgl. BFH v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765 [767]; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 289, 293). Neben der Abgrenzung des BV vom PV (s.o.) sind vor allem noch gesondert die Beziehungen zu den Gesellschaftern in *Sonderbilanzen* (sog. SonderBV I u. II) zu beachten (vgl. STOBBE aaO, 99–105; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 289–296; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 164).

► *Kapitalgesellschaften*: Str. ist ferner im Schrifttum, ob KapGes. eine außerbetriebliche Sphäre (zB bei Liebhaberei oder nichtabziehbaren Aufwendungen) haben. Konsequenz wäre es, wenn die Nichtanerkennung von BA dazu führen würde, dass in derartigen Fällen kein BV und dementsprechend eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vorliegen würde (vgl. STOBBE aaO, 105 f.; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 298). Der BFH sieht allerdings in seiner neueren Rspr. eine gesetzgeberische Lücke für Einlage- und Entnahmeregelungen im Hinblick auf die außerbetriebliche Sphäre im KStG und wendet daher aufgrund einer fehlenden Spezialvorschrift die materielle Maßgeblichkeit (Vollständigkeitsgrundsatz nach § 246 Abs. 1 HGB) an (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, FR 1997, 311; aA noch BFH v. 2.11.1965 – I 221/62 S, BStBl. III 1966, 255; v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470; stl. mangels außerbetr. Sphäre einer KapGes. nur BV auch bei Hinzurechnung einer vGA, so BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 391). Diese neuere Rspr. bestätigt damit die og. These, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch bei der Abgrenzung des BV *subsidiär* anzuwenden ist.

Einstweilen frei.

89

4. Bedeutung für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums

90

Vorrang des § 5 Abs. 1 vor § 39 AO: Str. ist das Verhältnis zwischen § 5 Abs. 1 und § 39 Abs. 2 AO (zur Diskussion s. STOBBE, BB 1990, 518 ff.). Die frühere (zT uneinheitliche) BFH-Rspr. und ein Teil des Schrifttums hat früher § 39 AO (bzw. der Vorgängervorschrift § 11 StAnpG) einen Vorrang ggü. § 5 Abs. 1 und somit ggü. den handelsrechtl. GoB eingeräumt.

Vgl. unter Bezug auf § 11 StAnpG: BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 (272); v. 5.5.1983 – IV R 43/80, BStBl. II 1983, 631; v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820 (822); RUNGE in RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, *Leasing*, 1978, 262.

Inzwischen dürfte es allerdings anerkannt sein, dass § 39 Abs. 2 AO als allg. Vorschrift zu § 5 Abs. 1 EStG gilt, da die AO für alle Steuern gilt. Somit ist § 5 Abs. 1 in der Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums als *lex specialis* für die estl. Gewinnermittlung ggü. § 39 Abs. 2 AO vorrangig.

Vgl. BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 (87) betr. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II, 825 (826); konkludent betr. Mietereinbauten unter Bezugnahme auf § 5 Abs. 1: BFH v. 15.10.1997 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (534); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 75 f.; GROH, BB 1996, 1487 (1489); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 511; TIPKE/KRUSE, § 39 AO Tz. 12; HERZIG in KÜTING/WEBER HdR V., Kap. 3, Rn. 11; LUTZ, in HdJ, Abt. I/4, Rn. 89; zu Detailproblemen s. Anm. 310–316.

Zurechnung nach handelsrechtlichen GoB führt häufig zu *identischen Regelungen* wie nach der strechtl. Spezialvorschrift des § 39 AO. Probleme ergeben sich aber dadurch, dass der BFH sowohl unter Bezugnahme auf § 39 AO als auch auf § 5 Abs. 1 bzw. die handelsrechtl. GoB entscheidet. Auch wenn sich die handels- und strechtl. Zurechnung im wesentlichen deckt (vgl. dazu am Beispiel des Leasing und der Pensionsgeschäfte STOBBE, BB 1990, 518 ff.; einschränkend zu Nutzungsrechten EKKENG, ZHR 161 [1997], 599 ff.), so muss aufgrund des Vorrangs des § 5 Abs. 1 eindeutig geklärt sein, was unter dem wirtschaftlichen Eigentum im Handelsrecht zu verstehen ist. Hierzu wird sich der BFH – und ggf. auch der EuGH (zur Vorlagepflicht s. Anm. 20) – in Zukunft vermehrt mit dem handelsrechtl. Schrifttum und der Rspr. des BGH auseinandersetzen müssen.

Einstweilen frei.

91

V. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften

92 1. Verhältnis zu speziellen Ansatzvorschriften (§ 5 Abs. 2–5, §§ 6a–6d)

Vorrang: Die speziellen Ansatzvorschriften im StR gehen als Durchbrechung (lex specialis) dem allg. Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 1) vor.

Steuerrechtliche Wahlrechte: Nicht eindeutig geklärt ist, ob die materielle Maßgeblichkeit noch ergänzend zur Anwendung kommen kann, wenn im StRecht ein Ansatzwahlrecht besteht. UE sollte hier das strechtl. Wahlrecht zur Anwendung kommen und nicht durch eine handelsrechtl. zwingende Vorschrift verdrängt werden (s. dazu Anm. 110).

Ergänzende handelsrechtliche Auslegung bei nicht abschließenden steuerrechtlichen Spezialvorschriften: Soweit eine stl. Vorschrift nicht vollständig ist und das Handelsrecht ergänzende Regelungen enthält, so können diese ergänzend zur Anwendung kommen.

Beispiel: Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nach Abs. 4a stl. nicht ansetzbar. Das EStG enthält aber keine Regelungen zur Abgrenzung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten von den Drohverlustrückstellungen. Aufgrund der fehlenden bzw. unvollständigen Regelungen kann in derartigen Fällen die materielle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 für Auslegungszwecke der stl. Spezialregelung ergänzend herangezogen werden (Anwendung der Abgrenzungsgrundsätze nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; s. dazu Anm. 1855 f.).

93 Einstweilen frei.

94 2. Verhältnis zum Vorbehalt nach § 5 Abs. 6

Abs. 6 regelt ausdrücklich Vorschriften über die

- Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1),
- Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2),
- Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 und 5),
- Bewertung (§ 6) und die
- Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7),

die als lex specialis zu befolgen sind.

Entnahmen und Einlagen sind aus den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 und der Abgrenzung des BV vom PV ableitbar (s. auch Anm. 88). Da das Handelsrecht hierzu kaum Regelungen enthält, ist der Vorrang der stl. Vorschriften nachvollziehbar und zutreffend.

Bilanzänderung und Bilanzberichtigung sind rein stl. Begriffe, die das Handelsrecht nicht kennt (s. § 4 Anm. 372 ff.) und daher auch nicht unter den Anwendungsbereich der materiellen Maßgeblichkeit fallen (s. § 4 Anm. 380–382).

Betriebsausgaben richten sich nach dem sog. Veranlassungsprinzip (s. § 4 Anm. 712, 750 ff.). Aufwendungen, die handelsrechtl. zulässig sind, stl. aber unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 fallen, sind dementsprechend bei der stl. Gewinnermittlung hinzuzurechnen (s. § 4 Anm. 1107, 1132).

Bewertungsvorbehalt: Abs. 6 enthält einen Vorrang der stl. Bewertungsvorschriften (§§ 6, 7). Da allerdings die stl. Bewertungsvorschriften nicht abschließend sind, kann die materielle Maßgeblichkeit ergänzend zur Anwendung kommen (s. Anm. 86, 120–126; § 6 Anm. 48).

3. Verhältnis zu Steuervergünstigungen 95
Formelle Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit:
 s. Anm. 63.

4. Verhältnis zum EU-Recht 96

EU-Recht als Grundlage für das Handels- und Steuerbilanzrecht: Die HGB-Regelungen des Einzelabschlusses sind durch Transformation der 4. EG-Richtl. v. 25.7.1978 (78/660/EWG, ABl. EG Nr. L 222, 11) im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes entstanden (s. Anm. 20).

EuGH-Zuständigkeit: Der EuGH beansprucht – insbes. aufgrund der Anrufung durch verschiedene Finanzgerichte – eine umfassende Zuständigkeit bei der Auslegung des allg. Handelsbilanzrechts, sofern für Zwecke der Besteuerung über das Maßgeblichkeitsprinzip (Abs. 1 Satz 1) mittelbar auf die 4. EG-Richtl. verwiesen wird (so EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99, BB 2003, 355 mit Anm. MOXTER). Diese Zuständigkeit ist im deutschen Schrifttum *sehr umstritten* und wird vom BFH häufig abgelehnt (s. ausführlich die Nachweise in Anm. 20).

Einstweilen frei. 97

VI. Form der steuerlichen Gewinnermittlung

 98

Mehr- oder Weniger-Rechnung: Das EStRecht sieht eine zwingende Erstellung einer StBil. *nicht* vor (ebenso zB LUTZ/SCHLAG, in HdJ, Abt. I/4, Rn. 36). Nach § 60 Abs. 1 EStDV ist der Steuererklärung eine Abschrift der (Handels-)Bilanz beizulegen. Diese Bilanz ist dann nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV durch Zusätze oder Anmerkungen anzupassen, sofern handelsbilanzielle Ansätze oder Beträge den stl. Vorschriften nicht entsprechen. Die Ableitung des stl. Ergebnisses in Form von Anpassung wird als Mehr- oder Weniger-Rechnung (so zB KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 74) bezeichnet.

Steuerbilanz: Der Stpfl. kann alternativ zu der sog. Mehr- oder Weniger-Rechnung auch eine *eigenständige StBil.* erstellen und nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV der Steuererklärung beifügen. Auch in diesem Fall sind dem FA, soweit eine Buchführungspflicht besteht, eine HBil. sowie eine handelsrechtl. GuV sowie bei KapGes. (& Co.) auch ein Anhang und Lagebericht (s. Anm. 8) zur Verfügung zu stellen (§ 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV).

Prüfungsbericht: Ebenso ist bei einer handelsrechtl. Prüfungspflicht (zB iSd. § 316 HGB) ein Prüfungsbericht (§ 321 HGB) dem FA als Anlage zur Steuererklärung zuzuleiten (§ 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV).

Konzernrechnungslegung: Nicht vorlagepflichtig sind uE der Konzernabschluss und dessen Prüfungsbericht, da dieser nur Informationsfunktion und wegen fehlender Maßgeblichkeit auch keine stl. Relevanz hat (s. Anm. 22f.); daher hat uE die FinVerw. – zB im Rahmen der Betriebsprüfung – auch kein Einblicksrecht in (Buchhaltungs-)Unterlagen zur Konzernrechnungslegung.

Einstweilen frei. 99–100

B. Umfang der materiellen Maßgeblichkeit (Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB; Abs. 1 Satz 1)

101 I. Maßgeblichkeit allgemeiner handelsrechtlicher Vorschriften

Handelsrechtlich kodifizierte GoB iSd. Abs. 1 Satz 1 sind uE die allgemein kodifizierten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 238–256 HGB, sofern diese für PersGes. und KapGes. einheitlich geregelt sind (s. dazu die Nachweise in Anm. 15; H 5.1 EStH „Allgemeines“; aA SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2000, 594 [596 mwN]). Ob davon bestimmte Ausnahmen – zB für handelsrechtl. Wahlrechte – gelten, ist noch nicht abschließend geklärt (s. dazu Anm. 105; zu formellen GoB s. Anm. 107).

Ergänzende handelsrechtliche GoB, die im Handelsrecht nicht kodifiziert sind, gelten über die §§ 238 Abs. 1 und 243 Abs. 1 HGB als „Stücke offengelassener Gesetzgebung“ (KRUSE, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl. 1978, 146; s. auch MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, 9; GoB als geschriebenes oder ungeschriebenes Recht; s. auch Anm. 200 ff.) auch im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit (vgl. THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 243 Rn. 21–25). Die Generalnorm des § 243 Abs. 1 HGB ist allerdings im Verhältnis zu den allg. kodifizierten Vorschriften nur subsidiär heranzuziehen (vgl. ebenda, Rn. 25; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 204 f.).

Auslegung der GoB: Aufgrund der unvollständigen Kodifizierung der GoB in den allg. Rechnungslegungslegensvorschriften sind die GoB in vielen Punkten unbestimmt. Die ergänzende Auslegung – insbes. auch der Generalnorm des § 243 Abs. 1 HGB – obliegt der Rspr. (vgl. MOXTER aaO, 9). Verlautbarungen von Standardisierungsausschüssen (zu DRS sowie zu IFRS s. Anm. 21) stellen uE keine GoB dar und sind daher für die Gerichte auch nicht bindend (vgl. MOXTER ebenda, 11; BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 85; BEISSE, BB 1999, 2180 [2182, 2185]). Für die Auslegung der handelsrechtl. GoB sind in erster Linie die Zivilgerichte – in letzter Instanz also der BGH – zuständig; da allerdings nur wenig Streitfälle zu den Zivilgerichten kommen, legen primär wegen der Transformationsklausel des § 5 Abs. 1 Satz 1 die Finanzgerichte und der BFH die handelsrechtl. GoB aus; zur Auslegung durch den EuGH s. Anm. 20.

102 Einstweilen frei.

103 II. Maßgeblichkeit rechtsform- und branchenspezifischer Vorschriften

Keine rechtsformspezifischen GoB: GoB sind nach hM im Handelsrecht nicht rechtsformspezifisch (vgl. LEFFSON, GoB, 7. Aufl., 1987, 29; BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 82–84; BAETGE/KIRSCH in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 4, Rn. 4; THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 243 Rn. 24).

Unmaßgeblichkeit rechtsformspezifischer Vorschriften: Da GoB nach handelsrechtl. Auffassung nicht rechtsformspezifisch ausgestaltet sein können (s.o.), können die speziell für KapGes. (& Co.) geltenden Vorschriften der §§ 264–289 HGB nicht als GoB iSd. Abs. 1 Satz 1 gelten; dies ergibt sich uE auch aus dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerungsgrundlagen, der aus Art. 3 GG ableitbar ist (im Ergebnis ebenso BEISSE, BB 1990, 2010 f.;

EULER, STUW 1998, 22; HENNRICHS, STUW 1999, 138; HERZIG IN KÜTING/WEBER, HDR V., KAP. 3, RN. 6; AA DÖLLERER, ZHR 1993, 351; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 RN. 207; H 5.2 „ALLGEMEINES“ ESTH; s. AUCH ANM. 15 mwN SOWIE ANM. 107 ZU SPEZIELLEN GLIEDERUNGSVORSCHRIFTEN).

Branchenspezifische Regelungen für spezielle Geschäftsvorfälle (zB für Pensionsgeschäfte nach § 340b HGB) können Ausfluss handelsrechtl. GoB sein, wenn sie nicht nur für eine konkrete Branche (zB Banken), sondern auch branchenübergreifend (zB bei Pensionsgeschäften von Industrieunternehmen) gelten (ebenso BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 84; stärker differenzierend BALLWIESER, Festschr. Budde, 1995, 43 [65 f. mwN]; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18 [22] wendet die Maßgeblichkeit branchenspezifischer Vorschriften an, ohne die Übertragung auf andere Branchen zu prüfen; zustimmend DÖLLERER, ZHR 1993, 349 [351]; uE bedenklich). Branchenspezifische Unterschiede, die aber zu unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlagen führen, können uE wegen Art. 3 GG nicht von der materiellen Maßgeblichkeit erfasst werden (vgl. BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 83 mwN).

Einstweilen frei.

104

III. Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte

105

Unmaßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzansatzwahlrechte nach BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291): Handelsrechtl. Bilanzansatzwahlrechte werden nach der Rspr. des GrS aufgrund des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Art. 3 GG) nicht anerkannt; s. Anm. 81. Zur Erfassung des sog. „vollen Gewinns“ werden handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte zu einem stl. Aktivierungsgebot, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte zu einem Passivierungsverbot (zust. zB SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 31; kritisch BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 185a). Der Umfang der handelsrechtl. Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte hat sich jedoch mit der Umsetzung des BilMoG deutlich reduziert (zB Wegfall der Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB aF).

Bewertungswahlrechte: Nach der Auffassung des IV. Senats des BFH (v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176) sollen auch Bewertungswahlrechte nicht maßgeblich sein. Diese im Hinblick auf die HK ergangene Entscheidung (s. § 6 Anm. 461) lässt aber offen, ob dies für alle Wahlrechte (zB Verwaltungskosten) gilt. Sollte der Grundsatz generell gelten, dann würde dies bedeuten, dass bei Anwendung der Maßgeblichkeit Aktiva immer mit dem höchsten zulässigen Wertansatz, Passiva mit dem niedrigsten zulässigen Wertansatz zu bewerten wären, sofern kein explizites steuerrechtl. Wahlrecht existiert (ähnlich FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 190). Die FinVerw. nimmt in BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 Rn. 8) an, dass für die Wahlrechte des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (zB Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen uä.) – entgegen der bisherigen R 6.3 Abs. 4 EStR – eine stl. Einbeziehungspflicht gilt. UE sollte man in diesen Fällen unverändert Einbeziehungswahlrechte annehmen (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 199; ZWIRNER, DStR 2010, 391 [392]), da hier Vereinfachungswahlrechte oder Bewertungshilfen (zB Fremdkapitalzinsen) vorliegen (s. § 6 Anm. 461).

Stellungnahme: UE sollten rechtsformeinheitlich geregelte Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, die aus den allg. Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238–256 HGB) stammen, maßgeblich sein, sofern keine abweichenden

strechtl. Vorschriften im EStG existieren. Der Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 3 GG) und die Erfassung des „vollen Gewinns“ ist nicht ausreichend konkret (vgl. HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301 [309]; BLÜMICH/BUCHIK, § 5 Rn. 185a) und zwiespältig, da das StRecht auch selbst ausdrücklich Wahlrechte zulässt (zB Steuervergünstigungen, Pensionrückstellungen für Altzusagen, Bilanzierung von Zuschüssen nach R 6.5 Abs. 2 EStR, bestätigt durch BFH v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390); da derartige Wahlrechte wohl mit Art. 3 GG vereinbar sein sollen, wäre es auch konsequent, die handelsrechtl. Wahlrechte anzuerkennen, wenn keine abweichende stl. Spezialvorschrift existiert. Unter Berufung auf die Erfassung des sog. „vollen Gewinns“ nach Art. 3 GG dürften ansonsten alle strechtl. Wahlrechte – also auch Steuervergünstigungen – nicht zulässig sein. Die Umqualifizierung von – allein handelsrechtl. – Wahlrechten durch Richterrecht ist kaum nachvollziehbar und unberechenbar. Diese Rspr. berücksichtigt auch nicht, dass viele handelsrechtl. Wahlrechte aufgrund des Vereinfachungsgedankens, wegen ökonomischer Unwägbarkeiten oder nicht eindeutiger Bilanzierungsregeln (als Kompromiss) entstanden sind (vgl. dazu HENNRICHS, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 67 [71 f.] betr. HK nach § 255 Abs. 2 HGB u. S. 357 betr. § 249 Abs. 2 HGB aF; s. Anm. 81 u. § 6 Anm. 461 mwN). UE sollte bei fehlenden stl. Vorschriften den handelsrechtl. Wahlrechten gefolgt werden. Sofern der Gesetzgeber nicht mit den handelsrechtl. Wahlrechten für das StRecht einverstanden ist, sollten (klare und von der Steuerrechtswissenschaft entwickelte) stl. Spezialvorschriften verankert werden (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 81; im Ergebnis ähnlich HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 309: Forderung nach dem „gesetzlich normierten Gewinn“).

Beurteilung einzelner Wahlrechte:

- ▶ *Rechtsformspezifische Wahlrechte* (wie zB § 253 Abs. 4 HGB aF) wurden mit Umsetzung des BilMoG abgeschafft. Unabhängig davon können sie uE auch nicht maßgeblich sein, da derartige Regelungen nicht unter die materielle Maßgeblichkeit fallen (s. Anm. 15 u. 101).
- ▶ *Bilanzierungshilfen*, die für KapGes. gelten (zB §§ 269 HGB aF; § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG) können aus zwei Gründen nicht maßgeblich sein. Sie erfüllen einerseits nicht den WG-Begriff (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 32; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 80 mwN), andererseits sind dies rechtsformspezifische Vorschriften, die nicht aus den allg. Vorschriften stammen (s. Anm. 114).
- ▶ *Wahlrechte, die mit einem Vorbehalt* (zB § 5 Abs. 6) *kollidieren*, sind nicht maßgeblich (zB Disagio, § 250 Abs. 3 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 118; Abschreibungen bei Finanzanlagen bei nur vorübergehender Wertminderung nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB idF des BilMoG sind wegen fehlender dauernder Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 stl. nicht zulässig).
- ▶ *Explizite (rechtsformunabhängige) Wahlrechte*, denen keine konkreten stl. Vorschriften entgegenstehen, sind mit der Umsetzung des BilMoG entfallen (zB §§ 249 Abs. 2 HGB aF, § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aF). Weiterhin bestehende explizite rechtsformunabhängige Wahlrechte, wie bspw. 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nF, sollten uE maßgeblich sein. Sofern der Fiskus dies nicht akzeptieren will, sollten abweichende stl. Spezialvorschriften verankert werden (s. auch Anm. 15; § 6 Anm. 461 aE mwN).

IV. Maßgeblichkeit sonstiger handelsrechtlicher GoB

107

Formvorschriften und formelle GoB, die sich nicht auf die Bilanzierung und Bewertung auswirken, können auch maßgeblich sein (vgl. zB KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 38). In Einzelfällen können die speziellen Gliederungsschemata des § 266 HGB für die Aufstellung einer StBil., die freiwillig nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt wird, Anhaltspunkte für die Auslegung allg. GoB hinsichtlich der Bilanzgliederung geben (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 45; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616). Da allerdings nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV keine gesonderte StBil. erstellt werden muss (s. Anm. 98), sind die handelsrechtl. Gliederungsvorschriften für die stl. Gewinnermittlung irrelevant, solange sie keine Auswirkungen auf den Bilanzansatz oder die Bewertung haben (relevant ist daher insbes. die Unterscheidung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen nach § 247 Abs. 2 HGB; s. Anm. 370 ff. sowie § 6 Anm. 253 ff.).

Einstweilen frei.

108–109

V. Einschränkung steuerrechtlicher Wahlrechte durch die materielle Maßgeblichkeit

110

Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit bei steuerrechtlichen Wahlrechten: Der BFH und das Schrifttum wenden seit dem In-Kraft-Treten des BiRiLiG für die handelsrechtl. Passivierungspflicht von Pensionsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB iVm. Art. 23 u. 28 Abs. 1 EGHGB trotz des Vorliegens eines stl. Wahlrechts in § 6a den Maßgeblichkeitsgrundsatz an (für stl. Pflicht BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BFH/NV 2002, 976; s. R 6a Abs. 1 Satz 2 EStR; hM, SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 6a Rn. 3; KIRCHHOF/GOSCH IX. § 6a Rn. 2; BLÜMICH/AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, § 6a Rn. 282; aA ELLROTT/RHIEL, in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 161: seit BilMoG eigenständiges stl. Passivierungswahlrecht). Anders wird diese Problematik für den Bereich der stl. Teilwertabschreibungen nach § 6 interpretiert, wo handelsrechtl. bei einer dauerhaften Wertminderung eine Abschreibungspflicht, nach dem stl. Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 hingegen ein Wahlrecht („kann“) besteht (s. ausführlich § 6 Anm. 562 mwN). Das strechtl. Wahlrecht wird in diesen Fällen – bis zu BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239) – nach hM durch die handelsrechtl. zwingende Vorschrift verdrängt (vgl. dazu KAMINSKI, DStR 2010, 771); dabei ist nicht klar ersichtlich, ob der BFH und ihm folgend die FinVerw. dies bisher aus der materiellen oder der – inzwischen aufgehobenen (Abs. 1 Satz 2 aF) – formellen Maßgeblichkeit ableiten (s. R 6.8 Abs. 1 Satz 3, R 6a Abs. 1 Satz 2 EStR; s. auch § 6 Anm. 562). Abweichend von der Regelung bei den Teilwertabschreibungen (s. Anm. 123) schlägt bei den Pensionsrückstellungen (Neuzusagen) die handelsrechtl. Pflicht nach Auffassung der FinVerw. auf das Steuerrecht durch; das strechtl. Wahlrecht, das nach dem Wortlaut des § 6a besteht, wird aufgrund der handelsrechtl. Pflicht ausgeschaltet (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 9; aA KAMINSKI, DStR 2010, 771 [773 f.]). Die handelsrechtl. GoB sind hier – auch nach der Auffassung der FinVerw. – vorrangig.

Steuervergünstigungen: Bei anderen strechtl. Wahlrechten, die Subventionscharakter haben (zB Rücklage nach § 6b oder § 7g; stl. Sonderabschreibungen nach FördG oa.), wird aus den handelsrechtl. GoB grds. ein (Ansatz- oder Abwertungs-)Verbot für die HBil. abgeleitet. Seit dem BilMoG dürfen neu gebilde-

te Steuervergünstigungen nicht mehr in der HBil. von PersGes. und KapGes. gebildet werden.

Bis zum BilMoG galt für stl. Passivposten nach § 247 Abs. 3 bzw. § 273 HGB aF sowie für stl. Sonderabschreibungen (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB aF) ein Wahlrecht für die HBil. – als Ausnahme von den sonstigen handelsrechtl. Vorschriften und GoB (zur Diskussion s. STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 226 f.). Im Rahmen einer Übergangsregelung des Art. 67 Abs. 3 EGHGB besteht ein Beibehaltungswahlrecht für vor dem 1.1.2010 gebildete Passivposten.

Stellungnahme: UE ist die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit bei Vorliegen stl. Wahlrechte rechtssystematisch bedenklich. Wenn man als Gesetzgeber aber ein stl. Passivierungswahlrecht – wie bei den Pensionsrückstellungen für Neuzusagen – in eine Passivierungspflicht wandeln will, dann sollte man dies explizit in der betreffenden Norm regeln (zur näheren Begründung s. STOBBE aaO, 91; im Ergebnis ebenso KAMINSKI, DStR 2010, 771 [774]; s. auch Anm. 105).

111–112 Einstweilen frei.

VI. Anwendungsfälle der materiellen Maßgeblichkeit beim Bilanzansatz

113 1. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Vorrang der Spezialvorschrift: In Abs. 2 ist für immaterielle WG eine stl. Spezialvorschrift verankert, die bei Abweichungen von den handelsrechtl. GoB vorrangig ist.

Handelsrechtliche Parallelvorschrift: In § 248 Abs. 2 HGB aF war für bestimmte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine ähnliche Vorschrift enthalten, die allerdings in umgekehrter Form – also als Aktivierungsverbot – verfasst war. Das Aktivierungsgebot für die nicht unter § 248 Abs. 2 HGB aF zu subsumierenden immateriellen Vermögensgegenstände ergab sich dann aus dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB (vgl. KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 33 f.); seit dem BilMoG gilt hierfür nach § 248 Abs. 2 HGB nF ein Aktivierungswahlrecht.

Unterschiedliche Begriffe: Während sich die handelsrechtl. Regelung auf Vermögensgegenstände bezieht, spricht § 5 Abs. 2 von WG. Aufgrund der vom BFH wohl beabsichtigten Identität dieser Begriffe (s. Anm. 345; str. uU für Spielerlizenzen des DFB, s. dazu RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109) dürfte hierin nach hM wohl kein Ansatzvorbehalt bestehen (vgl. KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 35 f.).

Subsidiäre Maßgeblichkeit: UE kann aufgrund der vergleichbaren Begriffe und des Aufbaus ergänzend die materielle Maßgeblichkeit greifen. Anwendungsfälle wären hierfür zB die Kriterien eines Vermögensgegenstands und WG sowie die Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB; s. Anm. 370–374 sowie § 6 Anm. 253–265).

Geschäfts- und Firmenwert, der entgeltlich (derivativ) erworben ist, gilt handelsrechtl. nach hM nicht als Bilanzierungshilfe, sondern als Vermögensgegenstand (vgl. zB KOZIKOWSKI/F. HUBER in Beck-BilKomm. VII. § 247 Rn. 400; str.; s. ADS VI. Rn. 271 f.: „Wert eigener Art“), für den bis zum BilMoG nach § 255 Abs. 4 HGB aF ein handelsrechtl. Ansatzwahlrecht bestand. Seit dem BilMoG greift § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB und der Geschäfts- oder Firmenwert wird als zeitlich begrenzt nutzbarer VG mit entsprechender Aktivierungspflicht angesehen. Stl. liegt ein immaterielles WG vor (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 208/83,

BStBl. II, 705; v. 16.5.2002 – III R 45/98; BStBl. II 2003, 10; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 616), für das nach § 5 Abs. 2 ein Aktivierungsgebot gilt (ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXX. § 5 Rn. 222).

2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und aktive (latente) Steuerabgrenzung 114

Handelsrechtliche Bilanzierungshilfen bei Kapitalgesellschaften: Die handelsrechtl. Bilanzierungshilfe des § 269 HGB aF wurde mit der Umsetzung des BilMoG aufgehoben. Die Bilanzierungshilfe für aktive latente Steuern wurde in § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nF neu formuliert; sie kann stl. wegen der fehlenden WG-Eigenschaft jedoch nicht aktiviert werden; s. auch Anm. 105, 114.

Keine Maßgeblichkeit rechtsformspezifischer Vorschriften: s. Anm. 15 und 103.

Branchenspezifische Vorschriften s. Anm. 103

3. Materielle Wirtschaftsgüter 115

Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit: Da für materielle WG (zum Begriff s. Anm. 375) keine stl. Spezialvorschrift verankert ist, muss das handelsrechtl. Vollständigkeitsprinzip nach § 246 Abs. 1 HGB (GoB; s. Anm. 211) hier maßgeblich sein, sofern man bei materiellen Gütern von einer Identität der Begriffe Vermögensgegenstand und WG ausgeht (s. Anm. 345).

4. Rückstellungen 116

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: Aufgrund der handelsrechtl. Passivierungspflicht, gilt – vorbehaltlich stl. Spezialvorschriften – grds. die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit (so zB BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131), da diese Regelung auf dem handelsrechtl. Vorsichtsprinzip (s. Anm. 219) basiert.

Durchbrechungen durch steuerliche Vorbehalte: In den Abs. 2a–4b sind für zahlreiche Rückstellungen, die handelsrechtl. zu bilden sind, stl. Ansatzverbote verankert worden. Dadurch kommt es zu erheblichen (zwingenden) Unterschieden zwischen HBil. und StBil. Der stl. Aufwand entsteht somit später; uE verfassungsrechtl. bedenklich, wenn eine Verlustverrechnung nicht mehr – zB im Insolvenzfall wegen nicht ausreichendem Verlustrücktrag nach § 10d – erfolgen kann, s. dazu Anm. 81.

Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB (unterlassene Instandhaltung innerhalb drei Monaten, Abraumbeseitigung innerhalb eines Jahres) sind handelsrechtl. passivierungspflichtig; mangels einer stl. Spezialvorschrift ist hier die materielle Maßgeblichkeit anwendbar. Somit gilt auch stl. eine *Passivierungspflicht* (vgl. FG Münster v. 15.3.2002 – 1 K 5275/00 F, EFG 2002, 1018, mit modifizierter Begründung in der Folgeinstanz BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644).

Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB aF waren bis zum BilMoG (s. Anm. 2) handelsrechtl. als Wahlrecht ausgestaltet und sind inzwischen verboten (*Passivierungsverbot*, vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57; v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715; v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; FG Münster v. 15.3.2002 – 1 K 5275/00 F, EFG 2002, 1018, zur Kritik s. Anm. 105).

Pensionsrückstellungen: s. Anm. 110.

117 Einstweilen frei.

118 **5. Rechnungsabgrenzungsposten**

Vorrang der Spezialvorschrift: Abs. 5 hat gegenüber der Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit Vorrang, soweit diese stl. Regelung vom Handelsrecht abweicht.

Handelsrechtliche Parallelvorschriften: § 250 Abs. 1 Satz 1 (aktive RAP) und Abs. 2 HGB enthalten Regelungen, die § 5 Abs. 5 Satz 1 hinsichtlich der Begriffe und des Satzaufbaus fast vollständig entsprechen (so wohl BFH v. 9.12.1993 – IV R 150/91, BStBl. II 1995, 202 betr. pass. RAP; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 67).

Subsidiäre Geltung: Für die entsprechenden Begriffe (zB bestimmte Zeit) gilt uE die materielle Maßgeblichkeit (vgl. STOBBE, FR 1995, 399; aA wohl BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II, 594). Im Rahmen der Auslegung der handelsrechtl. (und stl. maßgeblichen) Vorschrift, die auf der 4. EG-Richtl. basiert, wäre uE in Zweifelsfragen hinsichtlich der einzelnen Kriterien und Merkmale der EuGH anzurufen (vgl. BEISSE, Festschr. Budde, 1995, 67 [83 f.]; aA BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; s. dazu Anm. 20 mwN).

Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer: Das im Handelsrecht für als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern und USt. nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF geltende Aktivierungswahlrecht wurde mit der Umsetzung des BilMoG aufgehoben. Stl. bleibt es nach der Spezialvorschrift des § 5 Abs. 5 Satz 2 bei der bisherigen Aktivierungspflicht. Unklar ist, ob diese Regelung als *lex specialis* zu den HK zu verstehen ist. Handelsrechtlich wird seit dem BilMoG vom HFA des IDW die Auffassung vertreten, dass Zölle und Verbrauchsteuern (zB Biersteuer) als Sonderkosten der Fertigung bei den HK auszuweisen sind (so IDW, RS HFA 31, FN des IDW 2010, 310 [= WPg. 2010, Supplement 3], Rn. 29).

Disagio: Das handelsrechtl. Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB wird wegen der generellen Regelung für aktive RAP nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (oder analog zu BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) zu einer stl. *Aktivierungspflicht* (vgl. BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722 [726]; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277; THEILE, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 18, 21).

119–199 Einstweilen frei.

3. Teil: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Ansatz des Betriebsvermögens (materielle GoB)

A. Allgemeine Erläuterungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

Schrifttum: SCHMALENBACH, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, ZfhF 1933 alte Folge, 225; CLEMM/NONNENMACHER, Die Steuerbilanz – ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis, Bonn 1985, 227; LANG, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (I + II), in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe (HuRB), Köln 1986, 221; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991; EULER, Das System ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996; BEISSE, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in BAETGE (Hrsg.), Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, Düsseldorf 2001, 1; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG 24 (2001) 301; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243; DAUBER, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss. Jur., Frankfurt/M. ua. 2003; MOXTER, Erosion von Georg Döllers Bilanzrechtskonzeption beim BFH?, DStR 2003, 1586; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; HOFFMANN/LÜDENBACH, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute – Eine kleine (Geburts-)Gabe für Adolf Moxter, DStR 2004, 1758; SCHULZE-OSTERLOH, Fortführungsprinzip und Stichtagsprinzip, DStR 2007, 1006; HÜTTEMANN, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), Festschrift für Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 301; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; MOXTER, Das Wertaufhellungsverständnis in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 469; WEBER-GRELLET, Die Unterschiede handels- und steuerrechtlicher Wertaufhellung – ein Beitrag zur weiteren Objektivierung des Steuerrechtes, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, 483; BALLWIESER, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in Beck-HdR, B 105, Stand 2009; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne/Berlin 2009; BIRK, Steuerrecht, 14. Aufl. Heidelberg ua. 2011; s. auch § 5 Vor Anm. 61 und Vor Anm. 210.

I. Grundlagen

200

Historische Entwicklung: Der Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) befindet sich im EStG und dessen Vorgängerregelungen seit über 100 Jahren (zur Rechtsentwicklung s. ausführl. Anm. 2, 71–73).

Unbestimmter Rechtsbegriff: Verviesen wird auf die handelsrechtlichen GoB, die bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 703) – auch handelsrechtlich – nicht allgemeinverbindlich kodifiziert waren. Sie gelten daher durch das Gesetz als unbestimmt und auslegungsbedürftig (vgl. LANG in HuRB, 1986, 221 [233]; HEY in TIPKE/LANG, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 60). Ausgelegt werden die handelsrechtlichen GoB aufgrund fehlender Entscheidungen des BGH idR durch den BFH (bzw. früher durch den

RFH; vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 1 f.). Ob die GoB in Zukunft auch durch EuGH ausgelegt werden dürfen, ist noch nicht abschließend geklärt; s. dazu Anm. 20.

Offenes System durch unvollständige Kodifizierung: Die handelsrechtlichen GoB sind teilweise in den allgemeinen Vorschriften des HGB (§§ 238–256a HGB) durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz kodifiziert worden. Allerdings sind diese Regelungen nicht abschließend (vgl. zB BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 11; HEY in TIPKE/LANG, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 60). Durch die Verweise in den §§ 238 Abs. 1 und 243 Abs. 1 HGB wird durch den Gesetzgeber klar geregelt, dass es als Ergänzung zusätzliche GoB, die ermittelt werden müssen, gibt. Damit ist das gesetzliche System offen und kann durch Auslegung fortentwickelt werden. Dazu bedarf es für die Ermittlung von nicht kodifizierten (ungeschriebenen) GoB spezieller Methoden, die allerdings weder im Handels- noch im StR ausdrückl. niedergelegt sind.

Rechtsformunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: UE verkörpern nur die handelsrechtlichen Vorschriften GoB, die einheitlich für PersGes. und KapGes. – also rechtsformunabhängig – sind (grundlegend: LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 152; ebenso zB LANG in HuRB, 1986, 223; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2, 2010, Rn. 5, 18; MATHIAK, FS Beisse, 1997, 325; BEISSE in BAETGE, Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, 2001, 16; aA DÖLLERER, ZHR 1993, 351; H 5.2 „Allgemeines“ EStH; zur Diskussion s. auch Anm. 15 und BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 87–90). Beschränkt man die Maßgeblichkeit auf derartige GoB, so kann dies der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen. Unklar ist, ob Bilanzierungs- oder Bewertungshilfen, die mit Ausschüttungssperren versehen sind, kein Ausfluss handelsrechtlicher GoB sind, da sie den entziehbaren Gewinn nicht erhöhen. Dies gilt uE zB für die Bilanzierungshilfe für selbsterstellte immaterielle VG des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB) sowie für Bewertungshilfen (zB aktivierte Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 HGB [str., da hier eine Ausschüttungssperre im Gesetz fehlt]; s. auch betr. Verwaltungskosten bei den HK § 6 Anm. 461).

Konzernrechnungslegung: Regelungen, die beispielsweise v. DRSC (nur) für die Konzernrechnungslegung aufgrund der Informationsfunktion für allgemeinverbindlich erklärt werden, haben damit nicht die Rechtsverbindlichkeit allgemeiner GoB iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (im Ergebnis ebenso BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 91; BEISSE in BAETGE, Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, 2001, 20 ff.), wenn sie nicht aus den allgemeinen (rechtsformunabhängigen) Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238–256a HGB) und somit auch nicht aus der Ausschüttungsbemessungsfunktion (Ermittlung eines „entziehbaren“ Gewinns; vgl. MOXTER, DStZ 2002, 244) ableitbar sind; s. dazu ausführl. Anm. 21–23.

201 Einstweilen frei.

202 II. Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Wie die handelsrechtlichen GoB zu ermitteln sind, ist im Schrifttum umstritten. Folgende Methoden werden diskutiert:

Induktive Methode: Historisch orientiert sich die Herleitung der GoB aus dem Gebrauch des ordentlichen und ehrenhaften Kaufmanns (vgl. SCHMALENBACH,

ZfHf 1933, 225 [232]). Danach sollten sich die GoB an den Gepflogenheiten orientieren, die von den ordentlichen und ehrenwerten Kaufleuten als richtig gehalten werden. Die Problematik dieser Sichtweise ist einerseits, welcher Kaufmann als ordentlich und ehrenhaft angesehen wird, andererseits, dass derartige Kaufleute auch eigene Zielvorstellungen entwickeln können (zB um stille Reserven zu bilden und damit Steuern zu sparen). Aus diesem Grunde kann diese Methode nicht mehr überzeugen (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 82f.; LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 113 ff., 122 ff.; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2, 2010, Rn. 20).

Deduktive Methode: Diese Methode orientiert sich an den Zwecken der Rechnungslegung. Die Problematik liegt darin, dass diese Zwecke v. Gesetzgeber nicht eindeutig und teilweise differenziert nach Rechtsformen unterschiedlich definiert sind. Maßstäbe für die Ableitung der GoB wären danach insbes. die Ausschüttungsbemessungs-(sperr-)funktion (Ermittlung eines entziehbaren Gewinns; vorrangig nach MOXTER, DStZ 2002, 244, mwN) und die Informationsfunktion (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 8 ff., 84 ff.; s. dazu die Aufteilung in Gewinnermittlungs- und Informations-GoB bei BALLWIESER in Beck-HdR, B 105, Rn. 18–78). Insbesondere aufgrund der neueren Entwicklungen im Hinblick auf die Kapitalmarktorientierung der Rechnungslegung ist umstritten, welchen Stellenwert die Informationsfunktion bei den GoB hat. Solange der Grundsatz der Kapitalerhaltung im Gesellschaftsrecht (zB §§ 30, 31 GmbHG) festgeschrieben ist, hat die Ausschüttungsbemessungsfunktion im Einzelabschluss und somit über § 5 Abs. 1 Satz 1 auch bei der strechtlichen Gewinnermittlung uE Vorrang gegenüber der Informationsfunktion. Fraglich ist allerdings, ob die Maßstäbe, die aus der Ausschüttungsbemessungsfunktion (zB Gläubigerschutz) abgeleitet werden, durch den BFH bei der Übertragung in das StR durch allgemeine verfassungsrechtl. (oder fiskalische?) Grundsätze eingeschränkt werden können (zur Diskussion s. HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301 [307 ff.]). Hierfür bedarf es uE eindeutiger Spezialvorschriften (so zB § 5 Abs. 2–6), die als *lex specialis* den allgemeinen Rechtsvorschriften (hier materielle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1) vorgehen (s. Anm. 200). Die Problematik der deduktiven Methode ist, dass eine zweckorientierte Ableitung von handelsrechtlichen GoB nicht immer möglich ist. Vor dem Hintergrund fehlender oder strittiger Maßstäbe werden daher aufgrund der Funktionen der handelsrechtlichen Rechnungslegung Wahlrechte bei den handelsrechtlichen GoB zugelassen. Die Vereinbarkeit derartiger Wahlrechte mit dem StR ist im Schrifttum umstritten (nach HEY in TIPKE/LANG, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 81 sind Ermessens- und Vereinfachungswahlrechte mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar; kritisch und teilweise ablehnend, jedoch nicht zu Vereinfachungswahlrechten sowie Bewertungsspielräumen: WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 [127–130]); s. dazu Anm. 105.

Zulässigkeit spezieller steuerrechtlicher „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ und Vorschriften aufgrund verfassungsrechtlicher Grundsätze: Eine Ableitung spezieller strechtlicher „GoB“ aus § 5 Abs. 1 Satz 1, die fiskalisch orientiert sind, ist weder aus dem Gesetzestext noch aus dem Verfassungsrecht zu entnehmen, da das Verfassungsrecht zu Bilanzierungsprinzipien keine Stellung bezieht und somit zu unbestimmt ist. Allenfalls wäre uE aus dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) und dem Leistungsfähigkeitsprinzip die sog. Teilhaberthese (vgl. DÖLLERER in BAETGE, Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, 1983, 157 [172]; CLEMM/NONNENMACHER, FS von Wallis, 1985, 240 f.; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungs-

legung, 1991, 23 [180, 280]; s. Anm. 71, 81) ableitbar, auf deren Grundgedanken der kodifizierte Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) historisch gewachsen ist (Ermittlung eines entziehbaren Gewinns; vgl. BEISSE in BAETGE, Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, 2001, 18; MOXTER, DStZ 2002, 244). Steuerlich wird aber häufig der Vorbehalt gemacht, dass der „periodengerechte“ iS von „vollen“ oder „wirklichen“ Gewinns zu erfassen sei (so zB WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 21; krit. HENNRICHs, DStJG 24 [2001], 301 [309–311]). Wegen der Unbestimmtheit der verfassungsrechtl. Prinzipien (insbes. Art. 3 und 14) ist es aber uE sehr fraglich, ob eine derartige Differenzierung aufgrund verfassungsrechtl. Grundsätze zwingend erforderlich ist. Eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch Spezialvorschriften dürfte allerdings unproblematisch sein, soweit sie durch konkrete Spezialvorschriften hinreichend bestimmt sind und solange durch das StRecht insgesamt gewährleistet ist, dass nicht nur alle Erträge, sondern auch alle betrieblich veranlassenden Aufwendungen stl. (ggf. über Verlustvor- und -rückträge) berücksichtigt werden. Werden hingegen nur Erträge, jedoch nicht die dazu gehörigen Aufwendungen erfasst, kann die Besteuerung uU zu einer „Erdrosselung“ und somit zu einem Verstoß gegen Art. 14 GG führen (Besteuerung über 50 oder 100 %).

Vgl. dazu BIRK, Steuerrecht, 14. Aufl. 2011, Rn. 200 f.; KIRCHHOF, VVDStRL 39 (1981), 213 ff., 226 ff., 242 ff.: „Prinzip eigentumsschonender Besteuerung“, aus dem sich der sog. Halbteilungsgrundsatz entwickelt hat; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, insbes. 668 (= BVerfGE 93, 121) und BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (= BVerfGE 93, 165); dazu HENNRICHs, DStJG 24 (2001), 312.

In derartigen Fällen wären strechtliche Spezialvorschriften im Detail anhand der verfassungsrechtl. Prinzipien zu prüfen. Eine zeitliche Verlagerung von Aufwendungen, die beispielsweise noch nicht zu liquiditätswirksamen Ausgaben geführt haben (zB Rückstellungen), ist bei einem unbegrenzten Verlustrück- und -vortrag aus fiskalischer Sicht unbedenklich, soweit das StRecht im Ausgabezeitpunkt die Berücksichtigung derartiger Lasten bei der stl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Solange aber die Verlustrückträge (zB § 10d) zeitlich begrenzt sind, können die strechtlichen Spezialvorschriften (zB § 5 Abs. 4a) zu einem Verstoß gegen verfassungsrechtl. Grundsätze (zB Art. 3, 14 GG) führen, wenn zB im Insolvenzfall Aufwendungen stl. aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung nicht mehr geltend gemacht werden können, die dazu gehörenden Erträge aber in früheren Perioden besteuert wurden.

Hermeneutik verknüpft die deduktive Methode mit der Entwicklung des Gesetzgebungsprozesses. Danach sind die GoB aus dem Wortlaut und dem Wortsinne der entsprechenden Gesetzesregelung sowie den Buchführungs- und Jahresabschlusszwecken unter Berücksichtigung der Ansichten der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute sowie der verfassungsrechtl. Grundsätze zu entwickeln (grundlegend BAETGE/KIRSCH in HdR, Bd. 1, Kap. 4 Rn. 18–28; BAETGE/ZÜLCH in HdJ, Abt. I/2, 2010, Rn. 23–29). Diese Methode verknüpft uE die unterschiedlichen Methoden unter Berücksichtigung des verankerten Rechts. Da die Mängel der unterschiedlichen Methoden (zB induktive Methode, s.o.) in die Hermeneutik mit einfließen, ist sie teilweise unvollkommen (zur Kritik s. zB BEISSE, StuW 1984, 1 [6]).

Entstehung handelsrechtlicher GoB durch politischen Prozess: Bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz waren einzelne GoB lediglich im AktG verankert (insbes. §§ 153–156 AktG 1965). Da diese Vorschriften aber nicht für alle Rechtsformen galten, waren sie als allgemeinverbindliche GoB – zumindest insgesamt

– nicht anerkannt. Durch die Umsetzung der 4. EG-Richtlinie wurden einige handelsrechtl. GoB in den allgemeinen Vorschriften des HGB (insbes. § 252 HGB) im Rahmen des politischen Prozesses kodifiziert (vgl. SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 86). Der Gesetzgeber hat mit der Verankerung derjenigen Vorschriften, die sowohl für Einzelkaufleute und PersGes. als auch für KapGes. einheitlich gelten, zum Ausdruck gebracht, dass er diesen Vorschriften den Charakter allgemeiner GoB zuerkennt (s. ausführl. Anm. 15, 200). Nicht hiervon erfasst sind Regelungen, die nach Rechtsformen differenziert betrachtet werden. Eine Differenzierung von GoB nach Rechtsformen iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 wäre uE – ohne speziellen strechtlichen und rechtsformbedingten Rechtfertigungsgrund – auch nicht mit Art. 3 GG vereinbar. Das gesetzlich kodifizierte System ist allerdings nicht abschließend geregelt (s. Anm. 200). Durch die Verweise in §§ 238 Abs. 1 und 243 Abs. 1 HGB auf die (ungeschriebenen) GoB ist klar ersichtlich, dass es zusätzlich „ungeschriebene“ GoB gibt. Das System ist folglich offen (s. Anm. 200). Dieses offene System ist auf der Basis der kodifizierten GoB (Fortentwicklung) und der Funktionen der Rechnungslegung (deduktive Methode) auszulegen.

Einstweilen frei.

203–209

III. Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung

Schrifttum: HEUER, Kenntnisse bei Bilanzaufstellung, StJb. 1959/60 S. 399; ROSE, Über den „Zeitpunkt“ der Bilanzaufstellung, DB 1960, 529; HAVERMANN, Die Aufwertung der DM – ein Bilanzproblem?, WPg. 1961, 201; SAUER, Berücksichtigung neuer, nach dem Bilanzstichtag erlangter Kenntnisse in der StBil., StBp. 1963, 93; GLADE, Zur „Aufhellungstheorie“ bei Wertberichtigungen zu den Forderungen bzw. Rückstellungen für ein Wechselobligo, StJb. 1966/67, 403; DÖLLERER, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333; MITTELBACH, Berücksichtigung werterhellender Umstände bei der Bilanzierung, FR 1972, 387; RISSE, Bilanzstichtag und Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, BB 1972, 502; MITTELBACH, Steuerliche Bedeutung des Zeitpunkts der Bilanzaufstellung, Inf. 1973, 505; o.V., Anwendung der Aufhellungstheorie bei Pauschalrückstellungen für Wechselobligo, FR 1973, 319; NIEMANN, Maßgebender Kenntnisstand, StJb. 1974/75, 272; SAUER, Neue Aspekte zur Wertaufhellungstheorie, FR 1974, 232; H. SCHNEIDER, Rückstellung für Wechselobligo und Wertaufhellungstheorie, StBp. 1974, 124; LEHMANN, Bilanzierung prospektiver Verbindlichkeiten, BB 1975, 1156; MITTELBACH, Bewertung bei verspäteter Bilanzaufstellung, FR 1975, 525; DÖLLERER, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1976, 349; LEMPENAU, Aktuelle bilanzrechtliche Fragen aus der Sicht des Stichtagsprinzips, StJb. 1978/79, 149; MITTELBACH, Forderungsbewertung nach der retrospektiven Methode, Inf. 1978, 73; BUSSE VON COLBE, Bewertung als betriebswirtschaftliches Problem – Betriebswirtschaftliche Grundüberlegungen, DStJG 7 (1984), 39; CLEMM, Der Einfluss der Verzinlichkeit auf die Bewertung der Aktiva und Passiva, DStJG 7 (1984), 219; JANSSEN, Überlegungen zum „Going Concern Concept“, WPg. 1984, 341; MOXTER, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BB 1984, 1780; E. STROBL, Die Bewertung von Rückstellungen, DStJG 7 (1984), 195; WOERNER, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 489; HAFNER, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, WPg. 1985, 593; GROH, Zur Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften, DB 1986, 869; VON WYSOCKI/WOHLGEMUTH, Konzernrechnungslegung, 3. Aufl., Düsseldorf 1986; KUPSCH, Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Teil I), DB 1987, 1101; SÖFFING, Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, DB 1987, 2598; CLAUSSEN/KORTH, Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit im Handels- und Steuerrecht, DB 1988, 921; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987; JACOB, Berechnung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, 238; LEFFSON, Das Gebot der Stetigkeit im europäischen Bilanzrecht, WPg. 1988, 441; MOXTER, Periodengerechte

Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 447; KUPSCH, Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, DB 1989, 53; CLEMM, Bilanzpolitik und Ehrlichkeits- („true and fair view“) Gebot, WPg. 1989, 357; HÄUSELMANN/WIESENHART, Die Bilanzierung und Besteuerung von Wertpapier-Leihgeschäften, DB 1990, 641; HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; BENNE, Einzelbewertung und Bewertungseinheit, DB 1991, 1172; GRAF VON TREUBERG/SCHARPE, DTB-Aktienoptionen und deren Abbildung im Jahresabschluß von Industrieunternehmen, DB 1991, 661; HERZIG/GASPER, Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1991, 557; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlaß mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 308; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJ/G 14 (1991), 3; BENNE, Einzelbewertung bei wechselnden Leistungsbeziehungen, WPg. 1992, 245; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; FINNE, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, DB 1992, 338; KUPSCH, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; SIEGEL, Metamorphosen des Realisationsprinzips?, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 585; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; BEISSE, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch, Bonn 1993, 77; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzip, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 209; OSSADNIK, Grundsatz und Interpretation der Materiality, WPg. 1993, 617; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1; GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289; MÜLLER, Bilanzrecht und materieller Konzernschutz, AG 1994, 410; PRAHL/NAUMANN, Bewertungseinheiten, ZBB 1994, 1; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1; SIEGEL, Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips, BB 1994, 2237; E. STROBL, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 407; WIEDMANN, Die Bewertungseinheit im Handelsrecht, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 453; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; WOERNER, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen – Problematik der wirtschaftlichen Verursachung, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 489; CHRISTIANSEN, Der Grundsatz der Einzelbewertung – Schwerpunkt des bilanziellen Ergebnisausweises, DStZ 1995, 385; CIRIC, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, Düsseldorf 1995; HOFFMANN, Jahresabschlußpolitik und die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB, DB 1995, 1821; MAYER-WEGELIN, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, DB 1995, 1241; MÜLLER, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei zentralem Zins- und Währungsmanagement im Konzern, DB 1995, 1973; MOXTER, Rückstellungskriterien im Streit, ZfBf 1995, 311; MOXTER, Das „matching-principle“ – zur Integration eines internationalen Rechnungslegungs-Grundsatzes in das deutsche Recht, in LANFERMANN (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Hans Havermann, Düsseldorf 1995, 487; MOXTER, Zum Verhältnis von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung und True-and-fair-view-Gebot bei Kapitalgesellschaften, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 419; PRIESTER, Kapitalgrundlage beim Formwechsel, DB 1995, 911; SARX, Grenzfälle des Grundsatzes der Unternehmensfortführung im deutschen Bilanzrecht, in

FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 561; SIEGEL, Rückstellungen und die Risikoverteilungswirkung des Jahresabschlusses. Bemerkungen zu „Rückstellungskriterien im Streit“ von Adolf Moxter, ZbF 1995, 1141; BEISSE, Zehn Jahre „True and fair view“, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung - warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München, 1996, 27; BALLWIESER, Zum Nutzer handelsrechtlicher Rechnungslegung, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München 1996, 1; BUDDÉ/STEBER, Rechnungslegung im Spannungsfeld zwischen Gläubigerschutz und Information der Gesellschafter, AG 1996, 542; ENGEL-CIRIC, Die Interpretation des Abschlußstichtagsprinzips in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 1996, 1298; HOFFMANN, Wertaufhellung – das Bilanzierungsproblem schlechthin, Anmerkungen zur Dissertation von Dejan Ciric, BB 1996, 1157; HOSSFELD, Der Vergleich ausgewählter Bilanzierungsgrundsätze in Deutschland und Frankreich, BB 1996, 1707; KESSLER, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung? – Weicht das Wesentlichkeitskriterium der Alimentationsthese?, DStR 1996, 1430; KROPPF, Sind neue Erkenntnisse (Wertaufhellungen) auch noch bei der Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?, in BAETGE, (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Festschrift für Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, Düsseldorf 1996, 521; SCHERRER/HENI, Offene Fragen zur Liquiditätsbilanz, WPg. 1996, 681; E. STROBL, IASC-Rechnungslegung und Gläubigerschutzbestimmungen nach deutschem Recht, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München 1996, 389; BEISSE, Wandlung der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung – Hundert Jahre „GoB“, in SCHÖN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; HERZIG/MAURITZ, Micro-Hedge, Makro-Hedge und Portfolio-Hedge für derivative Finanzinstrumente kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg. 1997, 141; KRAWITZ, Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, DStR 1997, 886; MOXTER, Phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen, in SCHÖN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 487; MOXTER, Zur Integration des True-and-fair-view-Gebots der Jahresabschlußrichtlinien, in FISCHER/HÖMBERG (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift für Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 97; SCHÖN, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts – vom ADHGB zum IASC, ZHR 161 (1997), 133; SCHÖN, Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Wertaufholung von Teilwertabschreibungen, BB 1997, 1333; SCHREIBER, Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in BUDDÉ/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 491; SCHWENKE, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Wertaufholungsgebotes in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 2403; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, 385; ZEITLER, „Konservative Bilanzierung“ versus IAS – ein verlorener Kampf, in BUDDÉ/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 599; BEISSE, „True and Fair View“ in der Steuerbilanz, DStZ 1998, 310; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt? DB 1998, 1357; GROH, Der Fall Tomberger – Nachlese und Ausblick, DStR 1998, 817; KLINKE, Europäisches Unternehmensrecht und EuGH – Die Rechtsprechung in den Jahren 1996 – 1997, ZGR 1998, 212; MÖSSNER, Ist die Maßgeblichkeit tot?, Stbg. 1998, 145; MOXTER, Pauschalrückstellungen in der Steuerbilanz zulässig? Zum Vorlagebeschuß des FG Köln vom 16.7.1997 – 13 K 812/97, DB 1998, 269; WAGNER, Aufgabe der Maßgeblichkeit bei der Internationalisierung der Rechnungslegung, DB 1998, 2073; WIEDMANN, Ansätze zur Fortentwicklung der Abschlußprüfung, WPg. 1998, 338; ARNDT/WIESBROCK, Der EuGH als gesetzlicher Richter in ertragsteuerlichen Rechtsstreitigkeiten? – Zu den möglichen Konsequenzen für die nationale Steuerrechtsordnung, DStR 1999, 350; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; GROSSFELD, Internationale Standards der Rechnungslegung, NZG 1999, 1143, 1147; HENNRICHS, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 EStG – Stand und Perspektiven, StuW 1999, 138; ORTH, Überlegungen zu einem prozeborientierten Prüfungsansatz, WPg. 1999, 573; STORBE/LOOSE, StEntG 1999/2000/2002, Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche

Gewinnermittlung, FR 1999, 405; THIEL, Das umgekehrte Imparitätsprinzip, BB 1999, 828; GSCHEWENDTNER, Anmerkung zum Urteil des BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DStZ 2000, 646; JACHMANN, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23 (2000), 9; KÜTING/KAISER, Aufstellung oder Feststellung: Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg. 2000, 577; KROPFF, Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg. 2000, 1137; SCHÖN, Gesellschafter-, Gläubiger- und Anlegerschutz im Europäischen Bilanzrecht, ZGR 2000, 706; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG 24 (2001), 301; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, Anmerkung zum Urteil des I. BFH-Senates vom 27.6.2001, I R 45/97, DStR 2001, 1903; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; 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; WASSERMEYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, WPg. 2002, 10; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sog. Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz, BB 2003, 1943; Löw, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB, WPg. 2004, 1109; Löw/BLASCHKE, Verabschiedung des Amendment zu IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement – The Fair Value Option, BB 2005, 1727; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Köln 2005; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlusssicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; HERZIG/BERKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; MAYER-WEGELIN, Kriterien der Wesentlichkeit bei den Entscheidungen im Enforcement, DB 2006, Beilage 4 zu Heft 17, 8; PRINZ/HICK, Der neue § 5 Absatz 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; SCHICK/INDENKÄMPEN, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 650; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006; HÜTTEMANN, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung, in HOMMELHOFF UA. (Hrsg.), Festschrift für Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 301; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; PFITZER/SCHARPF/SCHABER, Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten und Plädoyer für die Anerkennung antizipativer Hedges, WPg. 2007, 675; E. SCHEFFLER, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei Rechnungslegung und Bilanzkontrolle, in KIRSCH/THIELE (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 505; SCHULZE-OSTERLOH, Fortführungsprinzip und Stichtagsprinzip, DStR 2007, 1006; SCHMIDT/MÖHLMANN-MAHLAU, Die Insolvenzeröffnungsbilanz und ihre Bedeutung für die Weiterführung und Sanierung der Insolvenzschuldnerin, NZI 2007, 703; IDW, WP-Handbuch 2008, Bd. 2, 13. Aufl., Düsseldorf 2008; KIRSCH, Geplante Übergangsvorschriften zum Jahresabschluss nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DStR 2008, 1204; KÜTING/CASSEL, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach dem Entwurf des BilMoG, KoR 2008, 772; KÜTING/TESCHE/TESCHE, Der Stetigkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Einzel- und Konzernabschluss, StuB 2008, 655; Löw/SCHARPF/WEIGEL, Auswirkungen des Referentenentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg. 2008, 1011; MOXTER, Das Wertaufhellungsverständnis in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 469; OSER/ROSS/WADER/DRÖGEMÖLLER, Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg. 2008, 684; PATEK, Bewertungseinheiten nach dem Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KoR 2008, 364; SCHARPF/SCHABER, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB-E (BilMoG), KoR 2008, 540; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne 2009; THEILE/STAHNKE, Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, DB 2008, 1757; WIECHENS/HELKE, Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1338; EISOLT/SCHMIDT, Praxisfragen der externen Rechnungslegung in der Insolvenz, BB 2009, 654; PETERSEN/ZWIRNER (Hrsg.), Bilanzrechtsmoderni-

sierungsgesetz – BilMoG, München 2009; PETERSEN/ZWIRNER, Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch – Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht, KoR 2009, Beihefter 1, 1; THEILE, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl., Herne 2009; TIPKE/LANG, (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010; M. WENDT, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER ua. (Hrsg.), Festschrift für Norbert Herzog, München 2010, 517, BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011; MARX, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267.

1. Stichtagsprinzip

210

Begriff des Stichtagsprinzips: Das in § 242 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB normierte Stichtagsprinzip ergänzt den Grundsatz der Vollständigkeit (s. Anm. 211) und verlangt die Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens zu einem exakt bestimmten Zeitpunkt (Stichtag). Danach ist der JA „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres“ aufzustellen, sämtliche Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des letzten Tages des Geschäftsjahres, 24 Uhr, sind zu berücksichtigen (SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2007, 1006); spätere Ereignisse sind grds. unbeachtlich (s. Anm. 210c ff.).

Aufstellung der Bilanz: Die Aufstellung der Bilanz, die sich auf einen bestimmten Stichtag bezieht, bildet einen Vorgang ab, der sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, nicht selten über Monate (s. MOXTER, DStR 2008, 469 [470]; ADS VI. § 252 HGB Rn. 77). Vor diesem Hintergrund ist nicht unumstritten, welcher Tag bzw. aufgrund welches Ereignisses ein Tag als Tag der Bilanzaufstellung gilt. So kann die Aufstellung mit der Bewertung jedes Bilanzpostens oder mit dem JA als Ganzes erfolgt sein. Bei KapGes. hat die Geschäftsführung den aufgestellten JA den Aufsichtsorganen (bei AG dem Aufsichtsrat, § 170 AktG, bei GmbH der Gesellschafterversammlung bzw. einem eingesetzten Aufsichtsrat, § 42a Abs. 1 GmbHG bzw. § 52 Abs. 1 GmbHG) vorzulegen. WERNDL (in KSM, § 6 Rn. A 136) sieht in der Aufstellung des JA die Unterzeichnung durch das zuständige Organ (ebenso WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, E Rn. 60: „Tag der Fertigstellung des JA“). Auch der BFH sieht in der Unterzeichnung der Bilanz das Ende der Bilanzerstellung (also die Bilanzaufstellung, BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238 [243]), der gleichwohl anerkennt, dass unter bestimmten Voraussetzungen auf einen früheren Zeitpunkt als Aufstellungszeitpunkt zurückgegriffen werden kann.

Wahrung der Aufstellungsfrist: Von nicht unter § 1 Abs. 1 PublG erfassten Einzelkaufleuten und PersGes. ist der JA gem. § 243 Abs. 3 HGB „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen“ (zur handels- und strechtlichen Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs vgl. FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 92–94).

► *Nach stRspr. des BFH* ist die Einjahresfrist als absolute Obergrenze zu sehen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [805]; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 [718] mwN; v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227 [230]), die nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls anzupassen ist (s. BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227 [230]). Bei großen PersGes. dürfte eine Sechsmonatsfrist die Obergrenze sein.

► *In der Lit.* bewegt sich die Spanne eines als ordnungsgemäß angesehenen Zeitraums zwischen sechs und zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (vgl. ADS VI. § 243 HGB Rn. 38–44 mwN; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 270; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VIII. § 243 HGB Rn. 92–94; BAETGE/FREY/FREY in KPW Hdr V. § 243 HGB Rn. 93: sechs bis neun Monate).

► *Gesetzlich verankert* sind die Aufstellungsfristen für KapGes. in § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB und die unter das PublG fallenden Unternehmen in § 5 Abs. 1 Satz 1 PublG (jeweils drei Monate nach Ende des Geschäftsjahres); für kleine KapGes. in § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB (bis zu sechs Monate); für Genossenschaften in § 336 Abs. 1 Satz 2 HGB (fünf Monate); für Kreditinstitute in § 26 Abs. 1 KWG (drei Monate); für VU in § 341a Abs. 1 HGB (vier Monate) bzw. in Abs. 5 für Rückversicherungsunternehmen mit Geschäftsjahr = Kj. (zehn Monate).

► *Zur Aufstellung des JA bei einem sog. Besitzunternehmen* im Rahmen einer Betriebsaufspaltung orientiert sich die Rspr. an der Aufstellungsfrist für das Betriebsunternehmen (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/96, BStBl. II 1989, 714).

Aufstellung der Steuerbilanz: Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit ist die StBil. spätestens zu dem Zeitpunkt aufzustellen, zu dem die HBil. erstellt werden muss (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 27; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VIII. § 243 HGB Rn. 94; s. Anm. 101, 84 ff.; KROPFF, WPg. 2000, 1137; KÜTING/KAISER, WPg. 2000, 577; HENNRICHS, StuW 1999, 138; BEISSE, BB 1999, 2180 [2182]).

210a a) Stichtagsprinzip und Bewertung

Zeitpunkt der Bewertung: Das Stichtagsprinzip gilt gleichfalls auch für die handelsrechtliche Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden; maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse am Abschlussstichtag (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 4 HGB; s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446). Die zeitliche Konkretisierung beeinflusst somit nicht nur den Ansatz dem Grunde nach, sondern auch die Bewertung bzw. dessen Zeitpunkt (BFH v. 17.11.1988 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213). Dessen Maßstab sind die objektiven Verhältnisse zum Bilanzstichtag (s. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; s. auch BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 279 ff.), wie sich diese einem sorgfältigen Kaufmann bei fristgerechter Aufstellung darstellen (s. sog. subjektive Richtigkeit und kaufmännische Sorgfalt, dazu vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; v. 9.8.1995 – XI R 72/94, BFH/NV 1996, 312).

► *Erwerbszeitpunkt einzelner Wirtschaftsgüter:* für die Bewertung nach Abs. 1 Nr. 1–3 bei – im lfd. Wj. – entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb von WG. Dies ergibt sich aus dem AHKPrinzip (stl. zu beachten, vgl. Anm. 247; § 6 Anm. 273; zu den Wertverhältnissen beim Erwerbsvorgang s. BFH v. 30.3.1989 – I R 398/83, BStBl. II 1989, 647) sowie bei entgeltlichem (Abs. 1 Nr. 7) und bei unentgeltlichem (§ 6 Abs. 3) Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.

► *Abschlussstichtag (Schluss des Wirtschaftsjahres):* stets maßgebend für die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen WG (Abs. 1 Nr. 1–3 und Abs. 2; s. § 4 Abs. 1 Satz 1 und 6 sowie § 5 Abs. 1 und 6: Das BV am Schluss des Wj. ist nach § 6 zu bewerten). Zum Begriff des Wj. s. § 4a Anm. 7; zum Abschlussstichtag bei Land- und Forstwirten s. § 4a Anm. 20 und 24 ff., bei Gewerbetreibenden s. § 4a Anm. 20, 40 f., 46, 50 und bei Umstellung des Wj. s. Anm. § 4a 55 f., 60.

► *Entnahme- oder Einlagezeitpunkt* für die im Wj. entnommenen oder eingelegten WG (Abs. 1 Nr. 4 und 5; s. § 6 Anm. 1195a).

► *Zeitpunkt der Betriebseröffnung* für die bei Eröffnung eines Betriebs anzusetzenden WG (Abs. 1 Nr. 6; s. § 6 Anm. 1236).

► *Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart*, nämlich des Übergangs von der Überschussrechnung zum Vermögensvergleich und von einer Vollschätzung zur buchmäßigen Gewinnermittlung (s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.; § 6 Anm. 1193).

b) Verhältnisse am Bilanzstichtag und Abweichungen

210b

Abweichungen vom Stichtagsprinzip sind nur in „begründeten Ausnahmefällen“ (§ 252 Abs. 2 HGB) gestattet (s. hierzu Anm. 225). Die Ausnahmen, die bislang die gesetzlichen Regelungen gestatten, sind mit Einf. der Änderungen des BilMoG nicht mehr zulässig.

So sind Abschreibungen aufgrund der Bewertung künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB aF) und Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB aF) nicht mehr zulässig. Nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB können diese niedrigeren Wertansätze fortgeführt werden, sofern diese vor dem am 1.1.2009 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen wurden (s. BTDrucks. 16/12407, 96; s. KIRSCH, DStR 2008, 1204; OSER/ROSS/WADER/DRÖGEMÖLLER, WPg. 2008, 684).

Steuerrechtlich folgt die Pflicht zur Bewertung auf den Schluss des Wj. aus § 6 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1.

Ungewissheit über Verhältnisse am Bilanzstichtag: Ungewissheiten über das Bestehen bzw. Vorhandenseins eines WG einerseits und der Ungewissheit hinsichtlich wertdeterminierender Umstände (eines zweifelsfrei bestehenden WG) andererseits sind zu differenzieren.

► *Ungewisse, wertdeterminierende Umstände:* der Stpfl. muss den Wert (zum Bilanzstichtag) schätzen (s. BFH v. 18.5.1994 – I R 59/93, BStBl. II 1995, 54: zur Schätzung eines [Ausschüttungs-]Anspruchs). Er darf die Bilanzaufstellung nicht bis zur Beseitigung der Ungewissheit verschieben, vielmehr sind die AHK mit ihrem nach bestem Wissen zu schätzenden Wert anzusetzen (zur späteren Beseitigung der Ungewissheit bei AK s. § 6 Anm. 288–290; entsprechend für HK; zur widerleglichen Vermutung, dass der Teilwert eines WG den AK entspricht s. BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758).

► *Ungewisse Aktivposten* dürfen nicht aktiviert werden, auch nicht mit einem geschätzten Betrag, zB einer Forderung, von der der Stpfl. auch bei der Bilanzaufstellung noch gar nicht weiß, ob sie überhaupt entstanden ist (glA bereits BUCHWALD, FR 1965, 253).

Zu beachten ist, dass nach Einreichung der Bilanz beim FA die Beseitigung der Ungewissheit unberücksichtigt bleibt, da die eingereichte Bilanz als richtig und aufgestellt gilt.

Gleichwohl darf aber auch das FA bis zur Beseitigung der Ungewissheit nicht gem. § 165 AO vorläufig veranlagten und ebenso nicht aufgrund besserer Erkenntnisse nach Einreichung der Bilanz anders bewerten.

Zwar ist eine Heranziehung von Entwicklungen und Umständen nach der Bilanzaufstellung nicht vollkommen abzulehnen und diese in den Kontext „mutmaßlicher Kenntnis“ des StPfl. zu setzen (s. auch unten Anm. 210d), doch muss sich dies im rechtsstaatlichen Rahmen bewegen, bloße Unterstellungen oder Vermutungen sind nicht hinreichend, vielmehr bedarf es eines Anhalts in den Unterlagen, die diese „mutmaßliche Kenntnis“ indiziert (wenn auch nicht notwendigerweise belegt).

Siehe ältere Rspr. BFH v. 16.9.1964 – IV 392/61, StRK EStG § 4 R. 738; v. 19.9.1951 – IV 360/50 U, BStBl. III 1951, 194, die eine retrospektive Beurteilung hins. der (mutmaßlichen) Kenntnis des StPfl. erlauben; während BFH v. 3.7.1962 – I 258/60 U, BStBl. III 1962, 388; dies abl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17

Rn. 75; ältere Lit. RISSE, BB 1972, 502; MITTELBACH, FR 1972, 389; NIEMANN, StbJb. 1974/75, 279 ff.

Zukunftswert: Bei der Bewertung von WG mit einem sog. Zukunftswert (zB bei Rückstellungen der Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, s. ADS VI. § 253 HGB Anm. 192) ist darauf zu verweisen, dass diese eine Prognose aus der Sicht des Bewertungsstichtags (so bereits STROBL, DStJG 7, 1984, 210; s. auch BUSSE VON COLBE, DStJG 7, 1984, 49 f.) und einen Rückbezug auf diesen durch Ansatz des Barwerts erfordert. Folgende Aspekte sind hierbei zu beachten:

- Durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f wurde gesetzl. für Rückstellungen ein stl. Abzinsungsgebot – unter Verweisung auf § 6 Abs. 1 Nr. 3 (keine Verzinsung von kurzfristigen Verpflichtungen) festgeschrieben (zu Ausnahmen s. § 6 Anm. 1187) und festgelegt, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung keine Berücksichtigung finden (s. FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 160); dies entspricht dem Stichtags- und Nominalwertprinzip (zur früheren Rspr. s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; Änderungen des Entgelts (zB Lohnerhöhungen im Folgejahr, ebenso Nds. FG v. 18.4.2007 – 3 K 11463/05, EFG 2007, 1856, rkr.; FG München v. 7.5.2007 – 7 K 2505/05, EFG 2007, 1423, rkr.). Handelsrechtlich hingegen sollen entsprechend den Änderungen des BilMoG (s. RegE v. 21.5.2008, BRDrucks. 344/08) künftige Preis- und Kostensteigerungen bilanziell nachvollzogen werden (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB; s. dazu auch KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 158; BRÖSEL/MINDERMANN in PETERSEN/ZWIRNER, BilMoG, 2009, 415; s. auch THEILE/STAHNKE, DB 2008, 1758).
- Abzinsung erfolgt bei Passivposten bei Rentenverpflichtungen sowie bei Rückstellungen, „soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten“ (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB aF) sowie nach der Rspr. des BFH bei Rückstellungen für Dauerrechtsverhältnisse (vgl. BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56; vgl. auch STROBL DStJG 7 [1984], 217). Durch das BilMoG wurde für Renten- und Verpflichtungen aus Rückstellungen eine einheitliche handelsrechtliche Abzinsung (§ 253 Abs. 2 Satz 3-5 HGB) festgelegt (s. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 182, 188 f.).
- § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e sieht nun mehr einen Zinssatz von 5,5 % vor (s. § 6 Anm. 1187; BTDrucks. 14/265, 172; zur vormaligen Rechtslage s. vgl. CLEMM, DStJG 7 [1984], 219 ff.). An dieser Stelle sei darauf verwiesen, dass § 6 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 gleichfalls Anwendung findet (keine Verzinsung im Zusammenhang mit Rückstellungen, die verzinslich sind oder auf Vorausleistungen bzw. Anzahlungen beruhen, s. § 6 Anm. 1187; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 159).

210c c) Wertaufhellung und Stichtagsprinzip

Wertaufhellung bzw. Wertänderung: Bei Informationen und Erkenntnissen, die der Bilanzierende zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt der Aufstellung des JA erlangt, ist nach sog. *wertaufhellenden* und *wertändernden* Tatsachen (vgl. auch LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 226 ff.) zu differenzieren.

► *Wertaufhellende Faktoren* sind am Bilanzstichtag dem Grunde nach vorhanden, werden aber erst später (nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzaufstellung) bekannt (BFH v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843; v. 19.10.

2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2009, 100; v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2006, 371; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688: „Aufhellung beschr. sich auf Umstände [...], die zum Bilanzstichtag bereits vorliegen“, hierzu auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 16; HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 [318, 321]). Zum Bilanzstichtag noch nicht vorliegende Sachverhalte sind nicht geeignet, zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz aufgehellt zu werden, da diesen der Bezug zum zu bilanzierenden Geschäftsjahr fehlt (s. HOFFMANN, DSrR 2002, 716).

Dies gilt aber nicht nur für die Bewertung, sondern auch für den Ansatz von WG (s. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 279; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 53; HOFFMANN, DSrR 1993, 125; v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, DSrRE 2001, 169; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227).

► *Wertändernde bzw. wertbegründende Faktoren* treten erst nach dem Bilanzstichtag ein und bleiben grds. unberücksichtigt (s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 [447]; s. auch BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; IDW, WPg. 1982, 406; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 43; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 16). Zur Abgrenzung s. insbes. BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; weitere Beispiele aus der Rspr. des BFH s. Anm. 210d, 210e. Siehe auch (abweichend) EuGH v. 7.1.2003, BIAO – C-306/99, BStBl. II 2004, 144.

d) Konkretisierung der Wertaufhellung

aa) Wertaufhellung

210d

Wertaufhellende Tatsachen: Wertaufhellende Tatsachen sind Ereignisse, die sich auf das abgelaufene Geschäftsjahr beziehen und deshalb Rückschlüsse auf die am Bilanzstichtag tatsächlich gegebenen Verhältnisse zulassen (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 mwN).

Objektive Verhältnisse am Stichtag: Sämtliche Umstände, die bereits am Bilanzstichtag existierten (anders formuliert: objektiv vorhanden sind), finden Eingang in die Bilanz.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, DSrRE 2001, 169; v. 15.12.1999 – I R 91/98, BStBl. II 2000, 381; v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 3.7.1991 – X 163–164/87, BStBl. II 1991, 802; FG Düss. v. 9.11.1999 – 13 K 6611/96, EFG 2000, 304, rkr.; problematische Formulierung in BFH v. 27.4.1965 – I 324/62, BStBl. II 1965, 409 mit Präzisierung durch BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485; dazu auch BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100; v. 19.5.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371; ausdrückl. in Anschluss zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688; zur strengen Stichtagsbezogenheit s. RFH v. 4.10.1921 – I A 88/21, RFHE 7, 130; RFH v. 6.11.1925 – I A 109/25, StuW 1925 II, Nr. 773, Sp. 2227; HOFFMANN, BB 1996, 1157; KROPPE, FS Ludewig, 1996, 541; krit. MOXTER, GS Knobbe-Keuk, 1997, 487; s. auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 43. Wertaufhellend können sowohl positive als auch negative Tatsachen wirken (glA ADS VI. § 252 HGB Rn. 42; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 38).

Kennenmüssen; subjektive Bilanzrichtigkeit: Umstände, die der Stpfl. „bei sorgsamer Erforschung der Verhältnisse des Bilanztags hätte kennen müssen“ sind bilanziell und wertmäßig abzubilden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; v. 9.8.1995 – XI R 72/94, BFH/NV 1996, 316; v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; v. 14.8.1975 – VIII R 30/71, BStBl. II 1976, 88; v. 19.12.1972 – VIII R 18/70, BStBl. II 1973, 218), und gelten als im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bestehend (s. BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U,

BStBl. III 1961, 3 [Zahlungsfähigkeit eines Schuldners]; BFH v. 5.6.1956 – I 89/56, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 93; v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234, Bestehen von [Provisions-]Ansprüchen).

Hierzu s. MOXTER, DStR 2008, 469; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK XXVIII. § 42 Rn. 322 (Vorauslage); HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (312).

Dass signifikante Ereignisse einem sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmann bekannt sind, ist anzunehmen und nur in Ausnahmefällen entkräftbar (MOXTER, DStR 2008, 469 [470]).

Mögliche Kenntnis: Erkenntnisse, mit denen der Bilanzierende (StPfl.) am Bilanzstichtag – auch bei angemessener Sorgfalt – nicht rechnen konnte, sind nach einer Auffassung in der Lit. (s.o.) im Rahmen der Aufhellung nicht zu berücksichtigen; maßgebend ist danach die Kenntnis über die Verhältnisse am Bilanzstichtag, die der Bilanzierende am Stichtag hätte wissen können, die dieser jedoch erst bis spätestens Bilanzaufstellung erlangt hat.

BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 279; GSCHWENDTNER, DStZ 2000, 646 (649); CIRIC, Grundsätze ordnungsgemäßer Wertaufhellung, 1996, 138 ff.

Zeitmoment: Wertaufhellende Umstände sind bis zur rechtlich verbindlichen Erstellung des Abschlusses, dh. bis zum Zeitpunkt, zu dem die HBil. erstellt sein muss (s. Anm. 210), zu berücksichtigen.

BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238; hM in der Lit. ADS VI. § 252 HGB Rn. 72; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm VIII. § 252 HGB Rn. 38; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK XXVIII. § 42 Rn. 322 (Vorauslage); HÜTTEMANN, FS Priester, 2007, 301 (312, 314).

Ausgehend von der Bilanzaufstellung (s. Anm. 210) ist hinsichtlich der Berücksichtigung von neuen Erkenntnissen im Rahmen der Wertaufhellung grds. auf die Erstellung des JA als Ganzes abzuheben, gleichwohl wird wohl auf den Zeitpunkt der formalen Feststellung oder der Unterzeichnung des JA abzuheben sein, wenn es sich um signifikante Änderungen im Zusammenhang mit der Wertaufholung handelt oder wenn der JA einem Aufsichtsorgan vorgelegt werden muss (s. auch KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 9; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 81; ADS VI. § 252 HGB Rn. 77 f.; s. auch KROPFF, FS Ludewig, 1996, 521 [541]). So auch BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 = DStR 2005, 238 [243]; v. 3.7.1991 – I X R 163/87, BStBl. II 1991, 802; s. zuletzt auch FG Köln v. 17.3.2011 – 13 K 52/11, BB 2011, 1394 [1398], rkr., unter Hinweis auf die vorgenannte Rspr. des BFH und FG Düss. v. 9.11.1999 – 13 K 6611/96, EFG 2000, 304, rkr.

Erkenntnisse und Tatsachen, die sich auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag beziehen und nach der Bilanzaufstellung, aber vor der formalen Feststellung des JA bekannt werden, sind uE bei Erheblichkeit im Rahmen der Wertaufhellung – vor dem Hintergrund des Gläubigerschutzes, der Wesentlichkeit (materiality) und des Prinzips der Vorsicht – im JA zu berücksichtigen (s. dazu ADS VI. § 252 HGB Rn. 78). Von dieser Pflicht – im vorgenannten Stadium – die neuen Erkenntnisse nicht zu berücksichtigen, kann mE nicht abgesehen werden; für den Einzelfall kann sich vor dem Hintergrund der Erheblichkeit und der Zumutbarkeit etwas anderes ergeben. Zur Berücksichtigung neuer Erkenntnisse von Aufsichts- und Kontrollgremien, also nach der Aufstellung des JA, s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 78.

Änderungen des aufgestellten JA durch das Feststellungsorgan sind grds. zulässig. Fraglich ist in diesem Zusammenhang der Maßstab; uE jedenfalls besteht keine Verpflichtung zur Wertaufhellung, wenn das aufstellende Organ diese wertaufhellenden Tatsachen während der Aufstellungsphase nicht erlangen konnte.

Verspätete Bilanzaufstellung: Umstände, die bereits am Bilanzstichtag (dem Grunde nach) vorhanden waren, jedoch erst deswegen vor dem Aufstellungszeitpunkt bekannt geworden sind, weil die Aufstellungsfrist nicht eingehalten wurde, dürfen nach der Rspr. des BFH keine werterhellende Wirkung entfalten.

So die Rspr.: BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, DStRE 2001, 169; v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 (805); v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (718); ebenso zuletzt FG Köln v. 17.3.2011 – 13 K 52/11, EFG 2011, 1768 = BB 2011, 1394 (1398), rkr.; FG Düss. v. 9.11.1999 – 13 K 6611/96, EFG 2000, 304, rkr.; FG Hamb. v. 27.5.1992 – I 45/89, EFG 1993, 85, rkr.; anders BFH v. 10.8.1972 – VIII R 1/67, BStBl. II 1973, 9 [10]; ebenso FG Münster v. 28.1.1975, EFG 1975, 245.

Ebenso BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 272 ff.; aA MITTELBACH, FR 1972, 388, Inf. 1973, 507, FR 1975, 525, sowie MITTELBACH, Inf. 1978, 76; LEHMANN, BB 1975, 1156; DÖLLERER, ZGR 1976, 350.

Wertaufhellung und Steuerbilanz; Zeitmoment: Die handelsrechtliche Wertaufhellungstheorie wird auch für die StBil. anerkannt (§ 5 Abs. 1 Satz 1; s. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, DStRE 2001, 169; v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213). Die HBil. ist auch für die strechtl. Auslegung der Wertaufhellungsgrundsätze bindend; dies gilt auch, wenn die StBil. (oder Übergangsrechnung) später erstellt wird.

Siehe zur Maßgeblichkeit der HBil. NIEMANN, StbJb. 1974/75, 279; SAUER, FR 1974, 234; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 81; StBil. bis zur Veranlagung.

Etwas anderes kann nur gelten, wenn HBil. und StBil. insoweit voneinander abweichen (s. § 6 Anm. 626), dh. sich aus speziellen strechtl. Vorschriften (zB § 5 Abs. 6: wie bei Teilwert und „beizulegendem Wert“) stbilanziell zwingend etwas anderes ergibt; für diesen Fall ist die zeitliche Grenze der Wertaufhellung die Erstellung der StBil.

Bei der Berücksichtigung späterer Erkenntnisse orientiert sich das StBilRecht am HBilRecht. Gleichwohl wird dies durch § 4 Abs. 2 (Bilanzberichtigung und Bilanzänderung) eingeschränkt. Erkenntnisse nach Bilanzaufstellung über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse können nach Einreichung der Bilanz beim FA nicht mehr berücksichtigt werden; sie berechtigen nicht zur Bilanzberichtigung oder zur Zustimmung des FA zur Bilanzänderung.

GIA BFH v. 24.8.1956 – I 73/56 U, NJW 1957, 200; v. 4.2.1958 – I 173/57 U, BStBl. III 1958, 109; v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; v. 3.7.1962 – I 258/60 U, BStBl. III 1962, 388; v. 26.11.1964 – IV 26/63, StRK RAO § 100 R. 26.

AA OFH v. 13.6.1950 – IV 37/50 U, BStBl. I 1951, 179; HILLMER, StWa. 1965, 56; vgl. auch BFH v. 9.9.1952 – I 95/52 U, BStBl. III 1952, 271.

Rspr. zu (wert-)aufhellenden in Abgrenzung zu (wert-)ändernden/begründenden Umständen:

- BFH v. 27.4.1965 – I 324/62, BStBl. II 1965, 409; v. 19.12.1972 – VIII R 18/70, BStBl. II 1973, 218: Rückstellung für (latentes) Haftungsrisiko aus Wechselobligo ist wertaufhellend, wenn bis zum Bilanzstichtag sämtliche Wechsel eingelöst wurden;
- BFH v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121: Rückstellung aus schwebenden Geschäften; Kenntnis (vor Aufstellungszeitpunkt) über schlechtere Marktlage bei Modeartikeln vor Bilanzstichtag;
- BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892: Voraussetzung für die Erhöhung des Bezugspreises für Gas waren vor dem Stichtag bereits gegeben, verlautbart wurde diese erst danach;

- BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904: die Höhe eines von der Fahrleistung abhängigen (dem Grunde nach) am Bilanzstichtag entstandenen Vergütungsanspruchs aus Fahrzeugvermietung wird aufhellend geschätzt;
- BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153: Rückstellung für betriebliche, deliktische Schadenersatzverpflichtungen, sofern zum Aufstellungszeitpunkt dessen Anspruchsbegründung bekannt geworden ist (wertaufhellend);
- BFH v. 18.5.1994 – I R 59/93, BStBl. II 1995, 54: Wert eines schuldrechtlich (dem Grunde nach) entstandenen Ausschüttungsanspruchs aus einem Wertpapierfonds wird wertaufhellend nach Kenntnis des Anteiligners berücksichtigt;
- BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406: Prozesskosten aus später, nach dem Stichtag eingelegtem, Rechtsmittel;
- BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238: Die fristgerechte Tilgung eines Kredits nach Bilanzstichtag ist eine wertaufhellende Tatsache (aA FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23-97, EFG 1999, 1022, rkr. ; FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01, EFG 2004, 746, rkr.: Kreditrückzahlung bezieht sich nicht auf das fragliche Geschäftsjahr; unter Berufung auf die Vorabentscheidung des EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99, EuGHE 2003, I-1 ff.: „keine Tatsache, die eine rückwirkende Neubewertung erfordert“; zur EuGH-Entscheidung s. MOXTER, DStR 2008, 469 [472]);
- BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552: keine Anhaltspunkte für abweichende, höhere Steuerfestsetzungen am Bilanzstichtag.

210e **bb) Wertänderung, -begründung**

Wertändernde bzw. -begründende Ereignisse: Nachträglich eingetretene bzw. nachträglich ansatz- oder wertändernde Ereignisse bleiben dagegen unberücksichtigt, weil sie keine Rückschlüsse auf die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Als rechtsgestaltende Ereignisse, die die Umstände nachträglich verändern, gelten zB ein Vergleichsabschluss, eine Vertragsänderung oder ein rkr. Urteil.

Bei Risiken mit wesentlichem Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird eine vorsichtige Bewertung und ggf. Rücklagenbildung gefordert (s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 44; ebenso WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 38). Um dem Vollständigkeitsprinzip (s. Anm. 211) Rechnung zu tragen, soll durch zumindest eine Anmerkung im JA, im Geschäftsbericht oÄ hinsichtlich der relevanten Ereignisse der Folgeperiode Auskunft gegeben werden (s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 230 f.).

Rspr. zu (wert-)ändernden bzw. (wert-)begründenden in Abgrenzung zu wertaufhellenden Umständen:

- BFH v. 17.1.1973 – I R 204/70, BStBl. II 1973, 320: Auflösung einer Rückstellung für str. Lizenzforderungen bei klageabweisendem, rkr. Ur. vor Bilanzaufstellung;
- BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485: Erbschaft, Lotteriegewinn oder Kapitalerhöhung, Gesellschaftereinlage des zahlungsschwachen Schuldners zum Bilanzstichtag (wertbegründend);
- BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90: Konkretisierung eines entstandenen, gleichwohl bestrittenen Schadenersatzanspruchs frühestens durch Vergleichsangebot;

- BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497: nach dem Bilanzstichtag geltend gemachter, höherer Provisionsanspruch eines Handelsvertreters;
- BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 26.3.1991 – VIII R 55/86, BStBl. II 1992, 479; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153, betr. allg. Vertragsänderung oder -aufhebung nach dem Bilanzstichtag (wertändernde bzw. rechtsbegründende Tatsache des Folgejahres), s. auch BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96. BFH/NV 2000, 1156: zur Rückabwicklung eines Kaufvertrags;
- BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213 (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 26.6.1984 – 2 K 143/82, EFG 1985, 82, rkr.): Teilwertzuschreibung einer bestrittenen, eingeklagten (und wertberichtigten) Forderung erst nach rkr. Ur. bzw. Anerkenntnis (wertändernder Umstand), dies gilt selbst dann, wenn die strittige Forderung bereits an anderen Bilanzstichtagen bestand (s. auch BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740 [743]: nachträglicher Verbindlichkeitserlass);
- BFH v. 3.7.1991 – X 163–164/87, BStBl. II 1991, 802: Passivierbarkeit deliktisch begründeter Schadenersatzansprüche gegen einen Angestellten ist erst nach Aufdeckung bilanzierbar (kein Rückschluss auf Bilanzstichtag zulässig);
- BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383: keine Teilwertabschreibung auf GKV-Konzessionen aufgrund einer nach Bilanzstichtag in Kraft getretenen, aber vorhersehbaren VO (ändernde Entwicklung);
- BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375: Rückstellung wegen anhängigen Schadenersatzanspruchs ist vor einem rkr. Ur. aufzulösen, da auch ein nach Bilanzstichtag ergehendes, klageabweisendes rkr. Ur. das Risiko der Inanspruchnahme nicht rückwirkend oder wertaufhellend zum Bilanzstichtag zu beseitigen vermag;
- BFH v. 15.12.1999 – I R 91/98, BStBl. II 2000, 381: Preissteigerungen, die erst nach dem Bilanzstichtag stattfinden (Sonderfall bei Ansprüchen aus dem VermG und den Regelungen nach dem DMBilG);
- BFH v. 8.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227: Wandlung (seit Schuldrecht 2002: Rücktritt) vom Kaufvertrag, selbst wenn dem wandelnden (zurücktretenden) Vertragspartner der zur Wandelung bzw. zum Rücktritt berechtigende Umstand zum bzw. am Stichtag bekannt war;
- BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 = DStRE 2001, 169: Bußgeldbescheid wegen Wettbewerbsverstoß ist nicht aufhellend, da es zum Bilanzstichtag an Umständen fehlt, die es als wahrscheinlich erscheinen ließen, dass das Bundeskartellamt bei der Festsetzung der Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen wird;
- BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227: Einvernehmliche Rückabwicklung (als rechtsgestaltende Tatsache) eines Kaufvertrags nach Bilanzstichtag bezieht sich nicht auf „am Bilanzstichtag objektiv bestehende Verhältnisse“;
- FG Nürnberg. v. 12.12.2000 – I 342/1999, EFG 2001, 278, rkr.: Vergleich stellt eine wertverändernde Tatsache dar, sofern zum Stichtag keine Umstände für ein Vergleichsangebot und Verhandlungen bekannt waren;
- BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688: Bestehen der Möglichkeit einer NZB gegen ein zum Bilanzstichtag bereits abweisendes Ur. ist ein rechtsgestaltender, kein wertaufhellender Umstand (s. hierzu BFH v. 6.4.2000

- IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Die Rückstellung darf nicht aufgelöst werden;
- FG Düss. v. 17.4.2003 – 16 K 5643/02 F, EFG 2003, 1296, rkr. In einer vertraglichen, umsatzorientierten sog. Preisanpassungsklausel bei Praxiskauf liegt eine nachträgliche Wertänderung, keine Wertaufhellung vor;
- BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 (583 f.): die Entschlie-ßung zur Antragstellung auf (staatliche) Fördermittel sowie die Bewilligung derartiger Anträge stellen wertbegründende Tatsachen dar;
- BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373): Zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags lagen Umstände der Inanspruchnahme objektiv noch nicht vor;
- FG Köln v. 6.5.2008 – 8 K 1385/05, EFG 2008, 1250, rkr.: Bei der Kündi-gung eines Bauvertrags und dabei geltend gemachten Rückzahlungsansprü-chen liegen neue Tatsachen vor (und keine Wertaufhellung), wenn die zur Kündigung berechtigenden Umstände erst nach dem Stichtag eingetreten sind.

211 2. Prinzip der Vollständigkeit

Nach dem in § 246 Abs. 1 HGB normierten Vollständigkeitsprinzip hat der JA sämtliche Vermögensgegenstände (s. Anm. 350 ff. zum Begriff des WG), Schulden (s. Anm. 480 zu Verbindlichkeiten und Anm. 490 zu Rückstellungen) und RAP („RAP“; s. Anm. 360 f.) zu enthalten, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist. Das Gebot der Vollständigkeit gilt für die Buchführung (§ 239 Abs. 2 HGB), Bilanz, GuV und (bei KapGes.) für den Anh. und betrifft nur den Ansatz dem Grunde nach. Inwieweit die Bilanzposten mit ihrem vollständigen iS von zutreffenden Wert erfasst sind, richtet sich nach den jeweiligen Bewertungs-vorschriften (zB §§ 252 ff., 279 ff. HGB). Auch vollständig abgeschriebene und unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sind nach hM zu erfassen und ggf. mit einem Erinnerungswert als Merkposten aufzuführen.

LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 220; ADS VI. § 246 HGB Rn. 77 f.; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 68; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 576; BUCIEK in BLÜ-MICH, § 5 Rn. 221; KUPSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 246 Rn. 11.

Auch aktive und passive RAP werden vom Vollständigkeitsprinzip erfasst. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit oder Wesentlichkeit auf den Ansatz betrags-mäßig geringer Posten (zB Abgrenzung von Zinsen, Zeitschriftenabonnements, Disagios oÄ), die den Erkenntniswert des JA nicht wesentlich erhöhen, kann nach herkömmlicher Auffassung verzichtet werden (s. Anm. 224 ff.).

Der JA hat gem. § 246 Abs. 1 HGB sämtliche Aufwendungen und Erträge zu enthalten, insoweit handelt es sich um eine Klarstellung, dass sämtliche Um-schichtungen bilanziell im Vermögens- und Schuldenbereich (Bilanz) und in der GuV abgebildet werden müssen.

Welche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP berücksichtigt und dem Kaufmann bzw. dem BV zuzuordnen sind, orientiert sich an den zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumsverhältnissen (vgl. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 HGB Rn. 5 ff.; zum Begriff des wirtschaftlichen Eigen-tums vgl. BGH v. 6.11.1995 – II ZR 164/94, DB 1996, 268; BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmens-steuerrecht, 9. Aufl. 1993, 68 ff.).

In sachlicher Hinsicht wird das Vollständigkeitsgebot durch Bilanzierungsver-bote und -wahlrechte eingeschränkt; die Wahlrechte wurden durch das BilMoG

sehr eingeschränkt (s. Anm. 15, 105; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 3, 86; zu den Ansatzverboten s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 87 f.).

3. Prinzip der Bilanzwahrheit

212

Begriff der Bilanzwahrheit: Das Prinzip der Bilanzwahrheit gilt als wichtiger Rahmegrundsatz der Rechnungslegung, obwohl dessen Verständnis seit den Anfängen umstritten ist.

Nach heute hM ist der – aus der Philosophielehre stammende – Begriff der Wahrheit für die Bilanzierung sachbezogen als „Richtigkeit“ und personenbezogen als „Willkürfreiheit“ zu interpretieren (LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 193 ff. mwN; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 44 f.). Bilanzen oder Periodenerfolge können nur relativ zu einem bestehenden Regelsystem als „richtig“, nicht hingegen als absolut „wahr“ oder „richtig“, abgebildet und angesehen werden, dh., das Postulat der Richtigkeit meint die Abbildung der realen ökonomischen Sachverhalte unter Anwendung der geltenden (kodifizierten und ungeschriebenen) Regelungen und allg. gültigen Normen, was gleichzeitig die objektive (intersubjektive) Nachprüfbarkeit der Bilanz möglich macht.

Ausgehend von der Prämisse, dass die gesetzlichen Regelungen den objektivierten legislativen Willen zur Darst. wirtschaftlicher Sachverhalte im JA (und Lagebericht) von Unternehmen formulieren, folgt, dass bei deren Umsetzung der JA (und Lagebericht) grds. richtig und formell nachprüfbar ist. Die Anwendung kodifizierter und ungeschriebener GoBil. orientieren sich grds. am Prinzip der Bilanzwahrheit, dh., deren Beurteilung und Interpretation haben willkürfrei, objektiv und richtig zu sein.

Anforderungen aus dem Postulat der Richtigkeit: Aus dem Richtigkeitspostulat deduzieren sich folgende konkrete Anforderungen:

▶ *Die laufende Buchführung muss vollständig, dh. sämtliche (tatsächliche) Geschäftsvorfälle erfassen und die Aufzeichnungen dazu inhaltlich richtig sein* (§ 239 Abs. 2 HGB) und gem. § 238 Abs. 1 HGB den Grundsatz der Objektivität beachten (zur Entwicklung der stRspr. von der Forderung nach „objektiver Wahrheit“ hin zum Gebot der „größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung“ vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 6 ff. und LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 193 ff.; PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 37 ff.).

▶ *Die bilanzielle Darstellung, die sich aus der vollständigen Buchführung ableitet, orientiert sich an den maßgeblichen Regeln*, dh., es darf nichts weggelassen und nichts hinzugefügt werden (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 44 f.) und bildet die Grundlage für den Jahresabschluss (s. Pittröff/Schmidt/Siegel in Beck-HdR, B 161 Rn. 36).

Subjektive Einflüsse; subjektive Willkürfreiheit: Bei der Transformation von realen Tatbeständen in abstraktes Zahlenmaterial ist trotz größtmöglicher Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmanns ein bestimmtes Maß an Subjektivität unvermeidlich. Dies ergibt sich zum einen aus den gesetzlichen Vorschriften, die Wahlrechte einräumen, zum anderen durch Ermessensspielräume. Eine Ungewissheit bei der Abbildung von konkreten realen Sachverhalten kann sich auch aus Wertansätzen, die von künftigen Entwicklungen abhängen, ergeben (s. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 40). Einige Bilanzwerte stellen kein Datum dar, sondern sind Schätzwerte, bei deren Ermittlung zwangsläufig subjektive Erfahrungen und Erwartungen einfließen (s. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIE-

GEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 39). Vor diesem Hintergrund ist die Forderung nach Freiheit von subjektiver Willkür zu verstehen (s. WINKELJOHANM/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 68; PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 40; CLEMM, WPg. 1989, 357; LEFFSON, WPg. 1988, 441; HAFNER, WPg. 1985, 593). Danach verstoßen subjektive Wertfindungen nicht gegen die Richtigkeit der Bilanz, wenn sie neben den GoB und anderen gesetzlichen Vorschriften die jeweiligen betriebliche Besonderheiten und eigenes Wissen (auch Zufalls- oder Insiderinformationen) berücksichtigen (LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 202 ff.; WINKELJOHANM/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 68).

213 4. Prinzip der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit

Begriff: Das Prinzip der Bilanzklarheit verlangt, dass die einzelnen Posten in Buchführung und Jahresabschluss (Geschäftsvorfälle, Bilanzgegenstände und Erfolgsbestandteile) „der Art nach eindeutig bezeichnet und so geordnet sein müssen, dass die Bücher und Abschlüsse verständlich und übersichtlich sind“ (LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 208). Dabei wird auf das Verständnis eines buchführungstechnisch sachkundigen Dritten abgestellt. Maßstab sind die nach Rechtsform und Größe gestaffelten Anforderungen an die Gliederungstiefe von Bilanzen und GuV. Das Prinzip der Klarheit bezieht sich grds. auf Form und Art der Darst. des gesamten JA, mithin Bilanz, GuV und – bei KapGes. – Anh. und Lagebericht nach § 289 HGB (vgl. ADS VI. § 243 HGB Rn. 25).

Gesetzliche Konkretisierung: § 243 Abs. 2 HGB regelt für alle Kaufleute den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit.

Durch § 238 (Buchführungspflicht), § 246 (Vollständigkeit, Verrechnungsverbot) und § 247 HGB (Inhalt der Bilanz), die für alle Kaufleute gelten, wird die Bilanzklarheit konkretisiert. Ergänzt werden sie durch spezielle Vorschriften für KapGes. und KapGes. & Co.: § 265 (allg. Grundsätze für die Gliederung), § 266 (Gliederung der Bilanz), § 275 (Gliederung der GuV) und § 277 (zu einzelnen Posten der GuV); s. FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VIII. § 243 HGB Rn. 51 ff. Steuerliche Bedeutung kommt der Konkretisierung in § 243 Abs. 2 HGB nicht zu.

Besonderheiten bei Nicht-Kapitalgesellschaften: Die an kein Gliederungsschema gebundenen Nicht-KapGes., bei denen mindestens eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, sind gesetzlich nur dazu verpflichtet, die in § 247 Abs. 1 HGB aufgezählten Sammelposten auszuweisen (Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden, RAP und uU Sonderposten mit Rücklageanteil) und „hinreichend“ aufzugliedern (zum Mindest-Gliederungsgebot vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 247 Rn. 4 ff. und Rn. 660 ff. betr. GuV). Besondere Vorschriften gelten für Kreditinstitute (s. § 340a Abs. 2 HGB) und VU (s. §§ 266, 275 HGB) für JA und Konzernabschluss; s. FÖRSCHLE/LAWALL in Beck-BilKomm. VIII. § 330 HGB Rn. 40 ff.).

Grenzen der Klarheit: Eine klare Darst. darf nicht dazu führen, dass dem Bilanzadressaten durch Informationen, welche zwar einerseits der Klarheit dienen, andererseits die Aussagefähigkeit der Bilanz nicht oder nur unwesentlich erhöhen, die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit der Bilanz unnötig erschwert wird.

214 5. Prinzip der Bilanzkontinuität

Begrifflichkeit: Der Grundsatz der Bilanzidentität (bzw. im StR des Bilanzenzusammenhangs), der auch als formale Bilanzkontinuität bezeichnet wird, ist in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB geregelt. Bilanzidentität bedeutet, dass die Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des Folgejahres als Binde-

glied der festgelegten Abrechnungszeiträume der Totalperiode übereinstimmen muss. Dies erstreckt sich auf die Wertansätze aller Bilanzposten (Wertidentität), sowie auf die Bilanzgliederung und die Bezeichnung der Bilanzpositionen. Dies ergibt sich zwar nicht ausdrückl. aus der Vorschrift (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB), stellt aber einen GoB dar, die vor allem externen Bilanzlesern den Vergleich einzelner JA erleichtern soll (PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 54 ff.).

Damit soll sichergestellt werden, dass die Summe der einzelnen Jahresüberschüsse per Saldo und eine theoretisch über die gesamte Lebensdauer eines Unternehmens zu erstellende Totalrechnung zum gleichen Ergebnis führen. Materiell egalisieren sich durch diese „Zweischneidigkeit der Bilanz“ Über- oder Unterbewertungen von WG eines JA in den folgenden Perioden in ertragsl. Hinsicht. So führen zB erhöhte Abschreibungen auf abnutzbare WG am Anfang der ND zu entsprechend niedrigeren Bemessungsgrundlagen in späteren Geschäftsjahren. Hierzu s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 225; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, E Rn. 17.

Erstellung einer jährlichen Eröffnungsbilanz: Entgegen dem Wortlaut (§ 252 Abs. 1 Satz 1 HGB) wird nicht ausdrückl. die jährliche Erstellung einer formellen „Eröffnungsbilanz“ gefordert. Die Identität soll durch den Vortrag sämtlicher Salden des abgelaufenen Geschäftsjahres auf die Konten der neuen Rechnungsperiode gewahrt werden. Diese Art der Verknüpfung von Schluss- und Anfangsbilanz verhindert Änderungen des Bilanzinhalts oder der Bewertung, wie das Weglassen oder Hinzufügen von Bilanzpositionen bzw. die „Neubewertung“ oder „Umverteilung“ der Wertansätze innerhalb einer Bilanzposition. Hierzu s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 11; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-BilKomm VIII. § 252 HGB Rn. 5; SELCHERT in KPW, V. § 252 HGB Rn. 25; aA WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, E Rn. 18.

Ausnahmen: Vom Grundsatz der Bilanzidentität darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB). Nach hM wird er nicht verletzt, in den Fällen der

► *Ergebnisverwendung* : die Verbuchung des Vorjahresergebnisses, dessen Verwendung bereits beschlossen ist, kann im Rahmen der Saldenvorträge für die EB erfolgen (GLADE, BiRi- LiG, § 252 HGB Rn. 11; ADS VI. § 252 HGB Rn. 16; aA PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 55).

► *Beteiligungsübernahme*: Ebenfalls bereits in den EB-Buchungen berücksichtigen kann das übernehmende Unternehmen Beteiligungen, die in der gedachten juristischen Sekunde zwischen zwei Geschäftsjahren übergehen sollen (s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 18; aA WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, E Rn. 18). Erstellt es einen Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB), muss es die Beteiligungen allerdings als Zugang in neuer Rechnung behandeln (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 8).

► *Verschmelzung*: Bei Verschmelzungen zwischen Gesellschaften (§§ 60 ff., 79 ff. UmwG), die in der „logischen Sekunde“ wirksam werden, kann der Identitätsgrundsatz insoweit durchbrochen werden, als die Werte der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft in der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Gesellschaft erscheinen (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 33; ADS VI. § 252 HGB Rn. 15; betr. Formwechsel vgl. PRIESTER, DB 1995, 915; betr. Bilanzkontinuität bei absehbarem Aufgabegewinn: BFH v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174).

Formelle Bilanzkontinuität: Eine (sowohl zwischen- als auch innerbetriebliche) Vergleichbarkeit von zeitlich aufeinanderfolgenden JA soll in formeller Hinsicht mittels Beibehaltung der auf den vorhergehenden JA angewandten Darstellungsmethoden erreicht werden. Für KapGes. ist dies in § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB kodifiziert (s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 265 HGB Rn. 2 ff.; PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 54). Diese formale Stetigkeit kann sich mit dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit überschneiden (IDW, WPg. 1996, 531; HOSSFELD, BB 1996, 1707 [1710]; bzgl. Nicht-KapGes. s. Anm. 213).

Bewertungsstetigkeit: Die sog. Bewertungsstetigkeit ist für alle Kaufleute in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB geregelt (zur Ansatzstetigkeit s. § 246 Abs. 3 HGB idF des BilMoG). Materielle (Bewertungs-)Stetigkeit bedeutet, dass gleiche Tatbestände gleich behandelt werden müssen (zur früheren „Sollvorschrift“ s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 46 f.). Die Neuregelung durch das BilMoG diene – soweit man der hL zur vormaligen „Sollvorschrift“ folgt – nur klarstellenden Zwecken (Formulierung als sog. Mussvorschrift), da – zur alten Fassung des HGB – (bereits) überwiegend vertreten wurde, dass eine Abweichung nur in den „begründeten Ausnahmefällen“ nach § 252 Abs. 2 HGB zulässig war und dass die Beibehaltung der Bewertungsmethode im Grundsatz verpflichtend war.

Zur Neuregelung BilMoG s. PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 58; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 55; HERZIG/BRIESEMEISER, DB 2009, 926 (928); zum RegE s. KÜTING/TESCHE/TESCHE, StuB 2008, 655 (658); zur hL vor dem BilMoG s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 109; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 923; KUPSCH, DB 1987, 1101 (1159).

Die Bewertungsstetigkeit gilt – entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit – auch für die StBil.

Die Beibehaltung der gleichen Bewertungsmethode soll die Vergleichbarkeit der aufeinander folgenden JA verbessern und so ein zutreffendes Bild über mehrere Gj. hinweg gewährleisten (s. PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 57, 60 f.; zur Frage, ob die Stetigkeit nur für Sachverhalte, die in aufeinanderfolgenden JA gilt, oder auch für (weit[er]) auseinander liegende; DWRS HFA-38; LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 432).

► *Bewertungsmethoden:* Darunter werden bestimmte Wertfindungsverfahren (s. HFA 3/1997, WPg. 1997, 540 ff.), wie zB die verschiedenen Abschreibungsarten (s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 105) und die Zusammensetzung der AHK (insbes. Ansatz/Höhe der Gemeinkosten) begrifflich gefasst (s. PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 59).

► *Wertansatzwahlrechte:* Unter den Begriff der Bewertungsmethode werden auch Wertansatzwahlrechte (§§ 253–256, 279–283 HGB) subsumiert (s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 56; PITTRUFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 59; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 144, 150; aA zu den vormaligen Abschreibungswahlrechten SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK XXVIII. § 42 GmbHG Rn. 331).

► *Ansatzstetigkeit und Bilanzansatzwahlrechte:* Bilanzansatzwahlrechte wurden – bis zum BilMoG – vom Grundsatz der Stetigkeit nicht erfasst (vgl. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 57; ADS VI. § 252 HGB Rn. 110 f.; LEFFSON, WPg. 1988, 441; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 921). Mit Einf. des § 246 Abs. 3 HGB durch das BilMoG wurde – im Rahmen der Bilanzierung dem Grunde nach – die Ansatzstetigkeit erstmals kodifiziert (s. BTDrucks. 16/10067, 49; s. auch WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm.

VII. § 252 HGB Rn. 57; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 125).

► *Anwendung auf sämtliche WG und Schulden:* Der vorstehend – für die Bewertungsstetigkeit – formulierte Grundsatz gilt nicht nur jedes Jahr für bereits vorhandene, sondern auch für im lfd. Wj. hinzukommende, dh. Neuzugänge, WG und Schulden, sofern und soweit diese art- und funktionsgleich sind (ADS VI. § 252 HGB Rn. 107 mwN; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 58; BUCIEK IN BLÜMICH, § 5 Rn. 258; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 62 ff.; DWRS HFA 38; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 924; aA unter Berufung auf den Einzelbewertungsgrundsatz SÖFFING, DB 1987, 2598 [2601]), womit die Vergleichbarkeit der JA erreicht wird.

► *„Begründete Ausnahmefälle“:* Dem § 252 Abs. 2 HGB unterfallen

- eingetretene Veränderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, zB sind Abschreibungszeiträume bei unplanmäßig kürzerer ND anzupassen,
- zwingende Abweichungen aufgrund gesetzlicher Vorschriften, zB Abschreibungen im Rahmen des Umlaufvermögens bei jeder feststellbaren Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (strenges Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 HGB).

Gleichwohl hat sich die Annahme eines begründeten Ausnahmefalles im vorgenannten Sinne am Postulat der Vergleichbarkeit der JA zu orientieren.

Dadurch wird gleichwohl nicht die Bewertungsmethode selbst verändert, sondern nur den geänderten Verhältnissen Rechnung getragen (s. auch LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 601). Für die Ansatzstetigkeit findet § 252 Abs. 2 HGB über § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB Anwendung (s. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 [928]; s. auch BFH v. 29.3.1996 – II R 263/94, DSfR 1996, 753, zur vormaligen „Sollvorschrift“).

► *Vor BilMoG von der Literatur anerkannte Ausnahmen iSv. § 252 Abs. 2 HGB:* Zur früheren Rechtslage (vor dem BilMoG) wurden von der Literatur weitere Konstellationen – als Ausnahmen – in Betracht gezogen s. hierzu ADS VI. § 252 HGB Rn. 113; CLAUSSEN/KORTH, DB 1988, 925. Für die Rechtslage seit dem BilMoG werden diese Ausnahmekonstellationen abgelehnt s. PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 69 f.

Insolvenz und Bilanzidentität: Mit Eröffnungsbeschluss beginnt ein neues Geschäftsjahr. Das laufende endet mit dem Vortag (idR als Rumpfgeschäftsjahr). Str. ist, inwieweit die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft mit der Eröffnungsbilanz identisch zu sein hat, dh. der Grundsatz der Bilanzidentität greift. Einerseits wird vertreten, dass die Bilanzidentität auch in der (Abwicklungs-)Eröffnungsbilanz uneingeschränkt Geltung haben muss (s. HESS in HESS/WEISS/WIENBERG, 2. Aufl. 2001, § 155 InsO Rn. 64; ANDRES in NERLICH/RÖMERMANN, 2009, § 155 InsO Rn. 23), während nach aA vertreten wird, dass der Bilanzidentitätsgrundsatz nicht für die Wertansätze in der (Abwicklungs-)Eröffnungsbilanz gelten soll und deswegen von der Schlussbilanz abweichen kann (SCHMIDT/MÖHLMANN-MAHLAU, NZI 2007, 703 [704 f.]). Nach Auffassung des IDW besteht keine zwingende Bilanzidentität (s. IDW RH HFA 1.012, WPg, Supplement 3/2008, Ziffer 4 Rn. 15, 18 ff., 89 ff., FN-IDW 8/2011, 460 ff.; IDW, WP-Handbuch 2008, Bd. 2, 13. Aufl. 2008, Kap. L, Rn. 412). Zum Ganzen s. auch ADS VI. § 270 AktG Rn. 31; s. EISOLT/SCHMIDT, BB 2009, 654 ff.

6. Going-Concern-Grundsatz

215 a) Unternehmensfortführung als Regelfall

Ausgangspunkt: Die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden hängen entscheidend davon ab, ob zum Bilanzierungszeitpunkt vom Regelfall der Unternehmensfortführung oder aber der Zerschlagung bzw. Liquidation ausgegangen wird, die generell höher sind, solange die bestimmungsgemäße Verwendung im Rahmen des Geschäftsbetriebs gesichert ist. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 ist für Bewertungszwecke „von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“.

Fortführungsprämisse: Die Fortführungs- oder sog. going-concern-Prämisse gilt dann als erfüllt, wenn bei Bilanzaufstellung davon ausgegangen werden kann, dass das Unternehmen für einen „übersehbaren Zeitraum“ am Markt tätig bleibt oder es zumindest hinreichend sicher ist, dass es seine Tätigkeit nicht einstellen muss (ADS VI. § 252 HGB Rn. 24). Nach hM ist das volle auf den Stichtag folgende Wj. zur Prüfung unter Fortführungsgesichtspunkten für die Prognose hinreichend. Diese wird aber letztendlich von unternehmensspezifischen Faktoren des Einzelfalls abhängen, zB Branchenzugehörigkeit (evtl. Saisonabhängigkeit), Marktposition, Fertigungsdauer und/oder Umschlaghäufigkeit des Warenlagers, deren Berücksichtigung eine Verlängerung oder auch Verkürzung des „übersehbaren Zeitraums“ rechtfertigen (vgl. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 11; s. auch ADS VI. § 252 HGB Rn. 24; sowie JANSSEN, WPg. 1984, 345 f.).

Fortführung und Bewertung: Wird von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen, so sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften insbes. das Anschaffungswert- und Niederstwertprinzip anzuwenden.

Widerlegung der Fortführungsannahme: Vom Regelfall des „going-concern“ ist nur dann abzuweichen, wenn „tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten“ entgegenstehen, dh., sie dürfen sich nicht nur abzeichnen, sondern müssen sich bereits (objektiv) konkretisiert haben. Die Beurteilung einer evtl. Bestandsgefährdung eines Unternehmens, zB bei anhaltenden wesentlichen Verlusten, kritischer Eigenkapital- oder Liquiditätssituation, Kapazitätsengpässen oder aber negativen Absatz- bzw. Auslastungsprognosen ist naturgemäß besonders schwierig. In Grenzfällen, bei denen die Fortführungsprognose zwar negativ ausfällt, bspw. aber die Geschäftsleitung nachweisbar an der Weiterführung festhält (s. IDW PS 270, Rn. 9 ff., WPg. 2003, 775; FN-IDW 10/2010, 423 ff.), würde eine Abkehr von der Fortführungsannahme das Bilanzergebnis schlagartig verschlechtern und eine Überwindung der wirtschaftlichen Krisensituationen erst recht erschweren, zB bei Kredit-/Sanierungsverhandlungen mit Banken oder Gläubigern (das Ende der Unternehmenstätigkeit darf durch Aufgabe des Fortführungsprinzips nicht vorweggenommen werden, s. WOHLGEMUTH in HOFBAUER/KUPSCH, Rechnungslegung, § 252 Anm. 18 ff. [Stand 01/2005]). Mangels gesetzlich verankerter Indikatoren, die eine Anwendung der Fortführungsprämisse einschränken, wird im Schrifttum verschiedentlich auf Auswertungen von Kennzahlensystemen, Planungsrechnungen und Grenzwerte zur Einschätzung des Gefährdungsgrads einer Unternehmung verwiesen, deren Grenzen einer Verallgemeinerung allerdings nur eine bedingte Übertragbarkeit erlauben (SARX, ZfB-Erg. Heft 1/1987, 25; SARX, FS Budde, 1995, 571).

► *Tatsächliche Gegebenheiten*, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen können, sind insbes. finanzielle Schwierigkeiten wie (drohende) Zahlungsunfä-

higkeit, Überschuldung gem. §§ 17–19 InsO, fehlende F & E-Mittel; denkbar sind auch Rohstoffknappheit, Probleme mit dem Management oder dem Personal (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 37). Wird weiterhin unter Anwendung der going-concern-Prämisse bewertet, sind KapGes. zur Berichterstattung inkl. Begr. im Anh. verpflichtet (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

► *Rechtliche Gegebenheiten* stellen zB die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder gesetzliche Vorschriften und Satzungsvorschriften dar, die eine Auflösung des Unternehmens oder eines Teilbereichs zur Folge haben (ADS VI. § 252 HGB Rn. 29 f.; SCHERRER, WPg. 1996, 681).

b) Bewertung zu Liquidationswerten

216

Widerlegung der Fortführungsannahme: Nicht geregelt ist die Bewertung bei Widerlegung der Fortführungsannahme. Es gibt keine speziellen Bilanzierungsgrundsätze bei drohendem Unternehmenszusammenbruch (s. JANSSEN, WPg. 1984, 346) bzw. Vorschriften, wann zu einer Bewertung unter Abwicklungsgesichtspunkten überzugehen ist (vgl. SARX, ZfB-Erg. Heft 1/1987, 31; FÖRSCHLE/DEUBERT in BUDDE/FÖRSCHLE/WINKELJOHANN, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, T 145 ff.). Da in diesem Fall von der Unternehmensliquidation auszugehen ist, sind grds. sämtliche Vermögensgegenstände mit deren vorsichtig geschätzten Veräußerungserlösen abzgl. evtl. Nebenkosten zu bewerten. Die Ermittlung der Veräußerungserlöse ist einerseits relevant für den Ansatz, wenn sie unter den jeweiligen Buchwerten der Vermögensgegenstände liegen und folglich das Niederwertprinzip greift. Höhere Zeitwerte sind unbeachtlich, da eine Unternehmensaufgabe nicht gleichzeitig die Aufgabe des Anschaffungswertprinzips bedeutet. Erst wenn eine Liquidationsbilanz (§§ 154 HGB, 270 Abs. 2 Satz 2 AktG; 71 Abs. 2 Satz 2 GmbHG) zu erstellen ist (für Unternehmen anderer Rechtsform s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 35; IDW, WP-Handbuch Bd. 2, 13. Aufl. 2008, Kap. H Rn. 279; FÖRSCHLE/DEUBERT in BUDDE/FÖRSCHLE/WINKELJOHANN, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, T 135 ff.), sind Zerschlagungswerte anzusetzen (s. Anm. 214 zur Insolvenz und Bilanzidentität). Andererseits dienen sie der Aufdeckung stiller Lasten, die bei der Bemessung liquidationsbedingter Rückstellungen (zB aufgrund eines Sozialplans, Abwicklungskosten; s. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 100) eine Rolle spielen können (vgl. auch ADS VI. § 252 HGB Rn. 32 ff., 35 bzgl. Nichtfortführung einzelner Betriebsteile oder Werke, WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 18 ff. mwN).

7. Einzelbewertungsgrundsatz

Schrifttum: GROH, Zur Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften, DB 1986, 869; JACOB, Berechnung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, 238; HÄUSELMANN/WIESENHART, Fragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Geschäften an der Deutschen Terminbörse, DB 1990, 641; BENNE, Einzelbewertung und Bewertungseinheit, DB 1991, 1172; GRAF VON TREUBERG/SCHAFÉ, DTB-Aktienoptionen und deren Abbildung im Jahresabschluß von Industrieunternehmen, DB 1991, 661; HERZIG/GASPER, Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1991, 557; BENNE, Einzelbewertung bei wechselnden Leistungsbeziehungen, WPg. 1992, 245; FINNE, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, DB 1992, 338; KUPSCH, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; WIEDMANN, Die Bewertungseinheit im Handelsrecht, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Mox-

ter, Düsseldorf 1994, 453; PRAHL/NAUMANN, Bewertungseinheiten, ZBB 1994, 1; CHRISTIANSEN, Der Grundsatz der Einzelbewertung – Schwerpunkt des bilanziellen Ergebnisausweises, DStZ 1995, 385; MÜLLER, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei zentralem Zins- und Währungsmanagement im Konzern, DB 1995, 1973; MOXTER, Rückstellungskriterien im Streit, ZfbF 1995, 311; SIEGEL, Rückstellungen und die Risikoverteilungswirkung des Jahresabschlusses. Bemerkungen zu „Rückstellungskriterien im Streit“ von Adolf Moxter, ZfbF 1995, 1141; HERZIG/MAURITZ, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg. 1997, 141; MOXTER, Pauschalrückstellungen in der Steuerbilanz zulässig? Zum Vorlagebeschluß des FG Köln vom 16.7.1997 13 K 812/97, DB 1998, 269; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sog. Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; Löw, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB – Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften, WPg. 2004, 1109; Löw/BLASCHKE, Verabschiedung des Amendment zu IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement – The Fair Value Option, BB 2005, 1727; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlussicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; HERZIG/BERKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Ia EStG, DB 2006, 1451; PRINZ/HICK, Der neue § 5 Ia EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; SCHICK/INDENKÄMPEN, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 650; PFITZER/SCHARPF/SCHABER, Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten und Plädoyer für die Anerkennung antizipativer Hedges, WPg. 2007, 675, 721; KÜTING/CASSEL, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach dem Entwurf des BilMoG, KoR 2008, 772; Löw/SCHARPF/WEIGEL, Auswirkungen des Referentenentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg. 2008, 1011; OSER/ROSS/WADER/DRÖGEMÜLLER, Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg. 2008, 685; PATEK, Bewertungseinheiten nach dem Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KoR 2008, 364; SCHARPF/SCHABER, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB-E (BilMoG), KoR 2008, 540; WIECHENS/HELKE, Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1333; PETERSEN/ZWIRNER, Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch – Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht, KoR 2009, Beihefter 1, 1; THEILE, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl., Herne 2009, 94.

217 a) Grundlagen

Begriff, Prämissen, Regelungsziel: Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB normierten Einzelbewertungsgrundsatz sind die WG sowohl der Aktiv- als auch der Passivseite („Vermögensgegenstände und Schulden“) zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Bilanziert und bewertet wird, was – unabhängig von anderen WG (bzw. Vermögensgegenständen) – nach der Verkehrsanschauung für sich, dh. einzeln nach dem Verwendungszusammenhang realisier- und bewertbar ist (s. BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1989, 249). Dies meint die Zuordnung eines bestimmten (betragsmäßigen) Werts zum Ansatz des singulären Gegenstands. Sowohl der Einzelansatz als auch die Einzelbewertung sind gesetzlich vorgeschrieben. Der Einzelbewertungsgrundsatz gilt sowohl für WG des Anlage- als auch des Umlaufvermögens (entsprechend auch für WG des Privatvermögens: s. BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252), gleichfalls für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Siehe zum Ganzen auch Anm. 221a. Dies gilt nicht nur für verschieden-, sondern auch für gleichartige WG.

Siehe dazu BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (112); v. 29.9.1971 – I R 195/69, BStBl. II 1972, 13; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); v.

25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; s. auch CHRISTIANSEN, DSStZ 1995, 385; CHRISTIANSEN, DSStR 2003, 264.

Die rechnerische Zusammenfassung einzeln bewerteter WG in einen Bilanzposten ist eine Frage der Zulässigkeit der Darst. (Bilanzgliederung), ändert aber nichts daran, dass diese einzeln bewertet wurden. Hierzu s. auch § 5 Anm. 1643. Prämisse ist zunächst die Abgrenzbarkeit eines speziellen WG und dessen Einzelerfassung im Inventarverzeichnis (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB), das jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen hat.

Anspruch und Folge der aus dem Vorsichtsprinzip resultierenden und das Realisations- und Imparitätsprinzip verstärkenden Vorschrift (KURSEN, FS Forster, 1992, 341) ist die Vermeidung von Postenzusammenfassungen, innerhalb derer Wertminderungen bestimmter Vermögensgegenstände mit Wertsteigerungen anderer aus der Gruppe kompensiert werden (es soll vermieden werden, dass nicht realisierbare Werte mit zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten (Imparitätsprinzip) über den Umweg der Saldierung gleichwohl berücksichtigt werden).

Das sog. Verrechnungs- (auch Saldierungs-)verbot (s. Anm. 218), das eine Ansatzregelung darstellt, findet im Grundsatz der Einzelbewertung, dessen Regelungsgehalt sich auf die Bewertung bezieht, seine Entsprechung.

Steuerbilanz: Im StRecht erfordert § 6 Abs. 1 entsprechend dem Handelsrecht, dass die Bewertung nach den Risiken und individuellen Gegebenheiten des jeweiligen VG bzw. WG oder der jeweiligen Schuld auszurichten ist (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402 für Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Einzelbewertungsgrundsatzes; v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 [111]; v. 29.9.1971 – I R 195/69, BStBl. II 1972, 13).

b) Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz

217a

Ausnahmen: Vom Grundsatz der Einzelbewertung darf nur in den folgenden Fällen abgewichen werden

▶ *begründete Ausnahmefälle* (§ 252 Abs. 2 HGB), wenn die Identifizierung und Bewertung unverhältnismäßig aufwendig wäre (s. auch PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 77, 46);

▶ *gesetzlicher Ausnahmeregelungen (Wahlrecht):* Hierzu zählen

- die sog. Festbewertung gem. § 240 Abs. 3 (iVm. § 256 Satz 2; s. auch R 6.9 EStR) für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und andere regelmäßig ersetzte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, dabei tritt – aus Gründen der Vereinfachung – an die Stelle der Einzelwerte ein Festwert, dem die Erwägung zugrunde liegt, dass die Wertabgänge bei diesen WG (VG) regelmäßig in gleicher Höhe (Wert) ersetzt werden (BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; BMF v. 26.2.1992, DSStR 1992, 542; mit Beispielen s. FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 108 f.); in der StBil. findet die Festbewertung nach § 4 Abs. 1 Anerkennung;
- bei der sog. Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 – gleichfalls aus Gründen der Vereinfachung – für das VV und andere annähernd gleichartige/-wertige bewegliche Vermögensgegenstände (idR „vertretbare WG“) werden diese WG (VG) mit dem gewogenen Durchschnitt gem. § 240 Abs. 4 (iVm. § 256 Satz 2) (im EStG nicht vorgesehen, s. R 6.8 EStH 2008; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VIII. § 240 HGB Rn. 130 ff.; BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155) zu einer Gruppe zusammengefasst und für

Zwecke der AHK und Teilwert angesetzt und bewertet (BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BFH/NV 2001, 972; Vorhandensein einer Vielzahl gleichartiger WG); zur Ausübung des Wahlrechts s. BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14; BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170-36/01, BStBl. I 2001, 864; sowie zur zulässigen jederzeitigen Rückkehr zur Einzelbewertung s. BFH v. 15.2.2001 – IV R 5/99, BStBl. II 2001, 548);

- die diversen sog. Verbrauchsfolgeverfahren in § 256 Satz 1 HGB durchbrechen den Einzelbewertungsgrundsatz und ermöglichen eine vereinfachte Bewertung (s. FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 111 f.), weil regelmäßig die Ermittlung einzelner AHK nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre. Durch das BilMoG wurden die anerkannten Bewertungsvereinfachungsmethoden auf die Verbrauchsfolgeverfahren (Lifo – „last in – first out“ und Fifo „first in – first out“) – in periodischer oder permanenter Ausgestaltung – beschr. (s. BTD Drucks. 16/10067, 62; nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB erstmals ab dem Geschäftsjahr, das auf den 31.12.2009 folgt; s. zur „vorzeitigen Umstellung“ s. PETERSEN/ZWIRNER, KoR 2009, Beihefter 1, 1 [36]). Das Erfordernis der GoB-Konformität in § 256 Satz 1 HGB (s. § 6 Anm. 1123c) charakterisiert die Verbrauchsfolgeverfahren als einen Wertungskompromiss, der vereinfachte Rechnungslegung ermöglicht, um dem vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Rechnung zu tragen. Das Wahlrecht ist auf Sachverhalte beschränkt, bei denen eine Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB mit einem unvertretbaren Aufwand verbunden wäre (BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BFH/NV 2000, 1544). Der BFH ist bei Anwendung dieser Verfahren restriktiv (s. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2000, 636). Für Kapital- und Personenhandelsgesellschaften (iSd. § 264a HGB) ergeben sich Angabepflichten im Anh. (§ 284 Abs. 2 HGB).

Steuerrechtlich anerkannt (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2a) ist – aus diesen beiden, vorgenannten, Verbrauchsfolgeverfahren – ohnehin nur das Lifo-, nicht aber das Fifo-Verfahren (s. § 6 Anm. 1121–1124; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 111; IDW, WP-Handbuch, Bd. I, 13. Aufl. 2006, E 360 f.; HERZIG/GASPER, DB 1991, 557).

- ▶ *So genannte Pauschalbewertungen* mehrerer Bewertungsobjekte aufgrund betrieblicher, branchenmäßiger oder sonstiger Erfahrungen verstoßen dann nicht gegen das Einzelbewertungsprinzip (MOXTER, DB 1998, 269), wenn die individuelle Ermittlung des Werts und der Risiken eines einzelnen Bewertungsobjekts unmöglich, schwierig oder unzumutbar erscheint (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766). So dürfen
 - bei einem größeren Forderungsbestand pauschale Wertberichtigungen vorgenommen werden (s. KARENBAUER/DÖRING/BUCHHOLZ in KPW, HdR V. § 253 HGB Rn. 189; KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 576 ff.; steuerl. § 6 Anm. 931),
 - pauschale Rückstellungen wegen vertraglicher oder gesetzlicher Gewährleistungsansprüche (Garantierückstellungen) gebildet werden (BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [362]; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470: nicht mehr geltend gemachter Verbindlichkeiten aus einem Gesamtbetrag gleichartiger oder annähernd gleichwertiger Verpflichtungen). Zur Berücksichtigung von Kom-

pensationen, dh. verpflichtungsmindernden Vorteilen bei Rückstellungen s. § 6 Anm. 1175 ff.

c) Bewertungseinheiten und Einzelbewertungsgrundsatz

217b

Bewertungseinheit: § 254 HGB (idF des BilMoG) regelt erstmals die handelsbilanzielle Abbildung von sog. Bewertungseinheiten (s. Anm. 1642, 1640). Nach bislang hM war es zwar bereits unbestritten, dass Bewertungseinheiten vor dem Hintergrund eines gehörigen Ausweises von Vermögen und Ertrag statthaft sein sollten, insbes. im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften (s. ADS VI. § 246 HGB Rn. 363; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]; s. auch HAHNE, BB 2006, 2291 [2292 f.]). Dabei werden die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, insbes. das Einzelbewertungs-, das Anschaffungskosten-, das Realisations- und Imparitätsprinzip (s. Anm. 221a) in deren Anwendung berührt. Dies leitet sich auch aus den GoB ab. Zum Ganzen s. ausführl. Anm. 1641. PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL (in Beck-HdR, B 161 Rn. 77) sehen in der Bildung einer Bewertungseinheit keine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung.

In Zusammenhang mit dem Grundsatz der Einzelbewertung steht der Begriff der „Bewertungseinheit“, der in zwei Interpretationsrichtungen Relevanz erlangt.

► *Wirtschaftliche Betrachtungsweise:* Dieser muss der Einzelbewertungsgrundsatz weichen, wenn mehrere Vermögensgegenstände eine „Sachgesamtheit“ bilden und die Abgrenzung eines an sich selbständigen Postens aus einem betriebsspezifischen Nutzungszusammenhang zu einem unrichtigen Wertausweis führen würde (s. CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385). Anders als bei Schuldposten, ergibt insbes. beim Anlagevermögen oftmals nur die zusammengefasste Bewertung mehrerer (einzelner) WG ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage iSv. § 264 Abs. 2 HGB.

► *Wirtschaftliche Einheit:* Oftmals sind mehrere (zweifelsfrei abgrenzbare) Geschäfte wirtschaftlich als Einheit zu betrachten. In diesem Kontext können kompensatorische Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden angebracht bzw. ökonomisch sinnvoll sein, zB

- gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber derselben Person (PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 77),
- die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen bei der Bemessung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder bei Sicherungsgeschäften aus Devisentermingeschäften (s. WIEDMANN, FS Moxter, 1994, 455; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 77).

Zum Widerstreit von Einzelbewertungsgrundsatz zur Bewertungseinheit s. Anm. 1641.

Bewertungseinheit und Risikoabsicherung: Bei der Absicherung von konkreten Risiken, die mit Vermögensgegenständen (insbes. Forderungen) und Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen, s. ADS VI. § 246 HGB Rn. 102) in Zusammenhang stehen, aus schwebenden Geschäften (Beschaffungsvorgänge des UV und AV) oder zu erwartende Transaktionen (§ 254 Satz 1 HGB idF BilMoG) mit Hilfe von Finanzinstrumenten kommt die Bildung von Bewertungseinheiten in Betracht. Das war bislang gesetzlich nicht geregelt, jedoch iE unumstritten (s. Anm. 221a; LÖW/BLASCHKE, BB 2005, 1728). Die Art der einzubeziehenden Sicherungsmittel (Mikro-/Makro-/Portfolio-Hedge) sind ist im Rahmen des § 254 HGB gleichfalls geregelt (s. RegE BTDrucks.

16/10067, 58; PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 77). § 5 Abs. 1a wurden durch § 254 HGB handelsrechtliche Kriterien beigelegt (s. Anm. 1642; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VIII. § 254 HGB Rn. 6). Zu den verschiedenen Art handelsrechtl. Bewertungseinheiten s. Anm. 1642.

Bewertungseinheit und Steuerbilanz: Mit der Änderung § 5 Abs. 1a (als stl. Ansatzvorschrift, s. HERZIG/BERKHEIMER, DB 2006, 1451 [1452]) im Rahmen des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 7.4.2006 wurde die steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten für den Bereich der finanzwirtschaftlichen Risiken neu geregelt. Durch das BilMoG knüpft Abs. 1a an die konkrete handelsrechtliche Bewertungspraxis an, dh., das handelsbilanzielle Ergebnis ist in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen. Ausnahmen sind § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB. Siehe hierzu Anm. 1632 ff., 1638 f.; FRÖSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VIII. § 254 HGB Rn. 3, 6.

218 8. Verrechnungsverbot

Begriff: Nach dem in § 246 Abs. 2 HGB kodifizierten Verrechnungsverbot (synonym auch Saldierungsverbot) dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen saldiert werden (s. BFH v. 15.12.1999 – I R 91/98, BStBl. II 2000, 381). Ausdrückliche Erwähnung finden Grundstücksrechte, die nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen. Dies ist Folge des Einzelbewertungsgrundsatzes (s. Anm. 217; s. auch BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28) sowie des Prinzips der Klarheit und Übersichtlichkeit des JA gem. § 243 Abs. 2 HGB. Es ergänzt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, indem es für die Bilanz- und GuV-Posten den Bruttoausweis verlangt.

Wechselwirkung mit Einzelbewertung: Das Saldierungsverbot als Regelung zum Bilanzansatz steht mit dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 253 Abs. 1 Nr. 3), der eine Bewertungsregelung darstellt, in einer Wechselbeziehung. Das Saldierungsverbot im Rahmen des Ansatzes ist Voraussetzung für die Einzelbewertung (s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 207 ff.).

Ausnahmen: In gesetzlich besonders geregelten oder begründeten Ausnahmefällen (iSv. § 252 Abs. 2 HGB) kann auch vom Saldierungsverbot abgesehen werden.

► *Altersversorgungsverpflichtungen:* Durch das BilMoG wurde dem § 246 HGB ein neuer Abs. 2 Satz 2 angefügt, der nicht nur eine Ausnahme vom Verrechnungsverbot beinhaltet, sondern sogar ein Verrechnungsgebot (s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 HGB Rn. 121) zum Gegenstand hat. Es sieht vor, dass VG, die in Beziehung zu langfristigen Verbindlichkeiten wie zB eingegangener AV-Verpflichtungen (Pensionsverpflichtungen), Vereinbarungen zu Alternteilzeit- und Lebensarbeitszeitmodellen stehen (s. HOFFMANN/LÜDENBACH, Bilanzierung, 2. Aufl. 2011, § 246 HGB Rn. 291) und ausschließlich deren Erfüllung dienen, mit diesen zu verrechnen sind.

Siehe § 5 Anm. 1632, 1634 ff.; s. ERNST/SEIDEL, ZGR 2008, 631; KÜTING/KESSLER/KESSLER, WPg. 2008, 748; HÖFER/HAGEMANN, DStR 2008, 1747; PELLEN/SPELLHORN, DB 2008, 2373; HOFFMANN/LÜDENBACH, Bilanzierung, 2. Aufl. 2011, § 253 HGB Rn. 51 ff.

► *Verrechnung von Verbindlichkeiten und Forderungen* erfordert das Vorliegen der für eine Aufrechnung nach § 387 BGB (Verrechnungsvertrag) notwendigen Prämissen, dh., die Zeitpunkte der Fälligkeit und Erfüllbarkeit decken sich (BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; IDW, WP-Handbuch, Bd. I,

13. Aufl. 1996, E 52, 167; zu Detailfragen vgl. ADS VI. § 246 HGB Rn. 460 ff.), sowie Gläubiger- und Schuldneridentität.

► *Kontokorrentkonten* sind vom Verrechnungsverbot nicht erfasst, da nur der Abrechnungssaldo aus Forderungen und Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag durchsetzbar ist (BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 232; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 652; HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 355 HGB Rn. 7; s. auch FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 110; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 231).

► *Ertragsorientierte Bewertung*: Die Saldierung von Mindererträgen mit -aufwendungen ist erforderlich, wenn dem mit dem einzelnen WG zu erzielenden Ertrag eine überragende Bedeutung zukommt (s. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; Bewertung von Kreditforderungen orientiert sich am Verhältnis von Ertrag und Refinanzierung und von Ertrag zu marktüblichem Zinssatz). In der sog. Apotheker-Entscheidung wurde diese Rspr. im Zusammenhang mit der Kompensationsmöglichkeit bei sog. Drohverlustrückstellungen fortgeführt (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; s. § 6 Anm. 1175 ff.).

Drohverlustrückstellungen: Rückstellungen für Aufwendungsüberschüsse aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) verkörpern eine gesetzliche Ausnahme v. Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB. Anders als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für zukünftige Aufwendungen, die grds. in vollem Umfang passiviert werden, dürfen Drohverlustrückstellungen nur in Höhe des sog. Verpflichtungsüberschusses gebildet werden. Zur Abbildung dieses Verpflichtungsüberschusses müssen entgegen § 246 Abs. 2 HGB Aufwendungen und Erträge aus den wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten saldiert werden. Aufgrund der stl. Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch § 5 Abs. 4a durchbrochen und der handelsrechtl. (weiterhin zwingende) Wertansatz unbedeutend für die stl. Gewinnermittlung. Siehe auch § 5 Anm. 1637. Zum Verhältnis von Abs. 1a und Abs. 4a s. § 5 Anm. 1637.

Abgrenzung des Saldierungsbereichs: Neben vertraglich vereinbarten Hauptleistungsverpflichtungen sind auch Nebenleistungen sowie darüberhinausgehende konkrete wirtschaftliche Vorteile zu berücksichtigen, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach bestimmbar sind. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise führt zu einem sehr weit gefassten Bereich an Kompensationsmöglichkeiten, begrenzt durch einen strikten Kausalitätszusammenhang mit dem schwebenden Geschäft und die Bewertbarkeit des wirtschaftlichen Vorteils. Er kann auch Vorteile aus Verträgen mit Dritten umfassen, zB Zinserträge aus der zwischenzeitlichen Nutzung von An- oder VorausZ (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 64). Die Realisierung des Vorteils in entsprechender Höhe muss zudem hinreichend sicher, dh. wenigstens auf verlässliche Planungsrechnungen/Erfahrungen gestützt sein und darf nicht auf bloßen Hoffnungen oder vagen Erwartung basieren. Die Bewertung hat nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu erfolgen und schließt eine imparitätische Betrachtung zukünftiger Aufwendungen und Erträge aus (IDW RS HFA 4 v. 28.6.2000, WPg. 2000, 716; WPg. Supplement 3/2010, 51 ff.).

Berücksichtigung von Rückgriffsforderungen: Unter bestimmten Voraussetzungen kann bei der Bewertung von Rückstellungen beim Bestehen von Rückgriffsansprüchen (Bürgschaften, Ausfallversicherungen, Aufrechnungsmöglichkeiten, Garantie- oder sonstigen Sicherungsrechten) vom Grundsatz des

Verrechnungsverbots abgesehen werden (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471). Eine Kompensation mit am Bilanzstichtag noch nicht entstandenen Rückgriffsansprüchen ist aber nur möglich, wenn sie der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig und spiegelbildlich nachfolgen und sie vollwertig sind, dh. vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten werden (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 440; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; s. dazu § 6 Anm. 1177 aus stl. Sicht im Detail).

Bewertungseinheiten stellen ebenfalls eine Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz dar, diese werden aus sachlogischen Gründen als wirtschaftliche Einheit behandelt mit der Folge einer kompensatorischen Bewertung (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; weitergehend s. Anm. 217, 1645).

Saldierungsverbot und Steuerbilanz: Die – vorstehend dargestellten – Ausnahmen vom Verrechnungsverbot finden gleichfalls in der StBil. Anwendung (zum BilMoG und Steuernutralität s. BTD Drucks. 16/10067, 45; hierzu s. auch HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976 [980]).

219 9. Vorsichtsprinzip

Schrifttum: MOXTER, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BB 1984, 1780; WOERNER, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 489; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987; BEISSE, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch, Berlin 1993, 77; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; E. STROBL, IASC-Rechnungslegung und Gläubigerschutzbestimmungen nach deutschem Recht, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München, 1996, 389; BALLWIESER, Zum Nutzer handelsrechtlicher Rechnungslegung, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München, 1996, 15; BUDDE/STEUER, Rechnungslegung im Spannungsfeld zwischen Gläubigerschutz und Information der Gesellschafter, AG 1996, 542; KRAWITZ, Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, DStR 1997, 886; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, 385; GROSSFELD, Internationale Standards der Rechnungslegung, NZG 1999, 1143.

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung; Kodifizierung; Konkretisierung: Aus dem unbestimmten Rechtsbegriff „vorsichtige“ Bewertung in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, der durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) aufgrund der 4. EG-Richtlinie v. 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG 1978 Nr. L 222) kodifiziert wurde, findet sich das Vorsichtsprinzip wieder, das seine Konkretisierung im Realisationsprinzip (s. Anm. 220, 231 ff.) und im Imparitätsprinzip (s. Anm. 221, 252 ff.) findet.

Deduktive Ermittlung: Das Vorsichtsprinzip wird mit der Ausschüttungs-bemessungs- bzw. Ausschüttungssperrfunktion, aus der der Gläubigerschutz und die Kapitalerhaltung abgeleitet werden, begründet (s. Anm. 202; vgl. BEISSE, FS Beusch, 1993, 77; STROBL, FS Clemm, 1996, 389; krit. BALLWIESER, FS Clemm, 1996, 15; BUDDE/STEUER, AG 1996, 542 [544]; WEBER-GRELLET, DB 1997, 385 [391]).

Gegenstand des Vorsichtsprinzips:

► *Inhalt:* Das Vorsichtsprinzip soll den Ausweis überhöhter Erfolgsbeiträge, die der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation eines Unternehmens nicht entsprechen, verhindern (s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 III, 47) und Passiva eher hoch und Aktiva eher niedrig bewerten, um so insbes. der Ausschüttung nicht wirklich erwirtschafteter Gewinne entgegenzuwirken und deren Besteuerung vorzubeugen. Ferner soll das Vermögen, auf das mögliche Gläubiger im Insolvenzfall zugreifen können, nicht durch überhöhte Ausschüttung geschmälert werden.

► *Bilanzierung dem Grunde nach; Bewertung:* Ausdrücklich regelt § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB die Anwendung des Vorsichtsprinzips für die Bewertung. Nach hM (s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 30; MOXTER, BB 1984, 1780; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 609; krit. WEBER-GRELLET, DB 1997, 385) gilt das Vorsichtsprinzip aber auch für die Bilanzierung dem Grunde nach. Die Bilanzierungsverbote in § 248 Abs. 1 und 2 HGB werden ebenso vom Grundsatz der Vorsicht getragen wie Aktivierungs- (§ 250 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3; § 255 Abs. 4, § 269, § 274 Abs. 2 HGB) und Passivierungswahlrechte (§ 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB), Abschreibungswahlrechte (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4) sowie Beibehaltungswahlrechte in § 253 Abs. 5.

► *Ermessensspielraum:* Den Bewertungsvorgängen der meisten Bilanzansätze liegt eine Schätzung zugrunde und so stehen dem Bilanzierenden (gerichtlich voll überprüfbar) Ermessensspielräume zu, die vom Vorsichtsprinzip mit einer Wertbegrenzung nach oben wie nach unten ausgefüllt werden sollen. Innerhalb dieser Bandbreite müssen alle Chancen und Risiken vorsichtig und willkürfrei geschätzt werden mit der groben Orientierung auf der Aktivseite an der unteren Wertgrenze und auf der Passivseite am oberen Grenzwert (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 32 f.; ADS VI. § 252 HGB Rn. 73; SELCHERT in KPW, § 252 HGB Rn. 66 ff.; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 607; WOERNER, FR 1984, 489). Nach oben wird die Bewertung durch die AHK begrenzt (§ 253 Abs. 1). Nach unten muss nicht stets von der schlechtesten Annahme (worst case) ausgegangen werden, sondern von dem Szenario mit der größten Wahrscheinlichkeit (ADS VI. § 252 HGB Rn. 68).

Prinzip der Wertaufhellung: Aus dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB leitet sich außerdem das sog. Wertaufhellungsprinzip ab: Die Beurteilung von am Stichtag vorhersehbaren Risiken oder Verlusten hat unter Berücksichtigung auch solcher Informationen zu erfolgen, die erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des JA bekannt werden (vgl. Anm. 210b).

Prudence-Gebot: Zu Unterschieden in der Auslegung des Vorsichtigkeitsgebots im deutschen Handelsrecht vgl. zB WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 81; GROSSELD, NZG 1999, 1143 (1147); KRAWITZ, DStR 1997, 886. Auf das Prudence Gebot (vorsichtige Bewertung) ist im neuen Conceptual Framework des IASB verzichtet worden (zum Ganzen s. PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 134).

10. Realisationsprinzip

Kodifikation; Umsatzgeschäft: Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB als Konkretisierung des Vorsichtsprinzips durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) – auf Grundlage der 4. EG-Richtlinie v. 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG 1978 Nr. L 222) – kodifizierte Realisationsprin-

zip sieht vor, dass in der Bilanz nur Gewinne aus Umsatzgeschäften ausgewiesen werden, die am Abschlussstichtag realisiert sind (zu IFRS s. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B161, Rn. 150 ff.; deren Regelungen sprechen dagegen von realisierbaren Erträgen, vgl. ZEITLER, FS Beisse, 1997, 599).

Realisationszeitpunkt: Allgemein wird als Realisationszeitpunkt bei Umsatzgeschäften der Zeitpunkt, zu dem die Leistung erbracht und der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist, gesehen; zum Zeitpunkt des Zugangs von Forderungen vgl. ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 80 ff.; strechtl.: BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 195). An der Realisierung wird festgehalten, auch wenn der Erwerber die Aufhebung oder Rückabwicklung betreibt und das Geschäft zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich rückgängig gemacht wird. Gleiches gilt für eine spätere Vertragsauflösung. Bei Grundstücken wird der Gewinn regelmäßig dann als realisiert angesehen und die Kaufpreisforderung ist in voller Höhe zu aktivieren, wenn Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind. Weitergehend s. Anm. 234.

Rechts- und Schuldverhältnisse:

► *Gesetzliche Rechtsverhältnisse:* Bei gesetzlichen Rechtsverhältnissen ist maßgebend, ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt (s. BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370), und nicht, ob die daraus resultierende Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist.

► *Schadensersatzansprüche bei Geltendmachung oder Anerkennung:* Schadensersatzansprüche, wie Sekundäransprüche aufgrund von Unmöglichkeit, bei Verzug, Vertragsverletzung oder auch aufgrund deliktischer Ansprüche und ungerechtfertigter Bereicherung sind bilanziell dann zu berücksichtigen, wenn das Schadensereignis eingetreten und vom Geschädigten die Ersatzforderung geltend gemacht wurde oder die Absicht der Geltendmachung ernsthaft und erkennbar bestand (dazu ADS VI. § 252 HGB Rn. 84; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 75, 205). Ob es einer Anerkennung des Schadensersatzes für die Bilanzierung bedarf, ist fraglich. Ein bestrittener Schadensersatzanspruch ist erst bilanziell zu erfassen, wenn ein rechtskräftiges Urteil vorliegt (s. unten „bestrittene Forderungen“ sowie FG München v. 14.7.2000 – 8 K 3528/97, nv., rkr.).

► *Bestrittene Forderung mit rechtskräftiger Feststellung realisiert:* Davon abw. hat BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84 (BStBl. II 1991, 213) unter Bezugnahme auf das Vorsichtsprinzip festgehalten, dass bestrittene Forderungen erst zu dem Zeitpunkt bilanziell berücksichtigt werden dürfen, zu dem die Forderung rkr. gerichtlich festgestellt (s. BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588) wurde oder der (gerichtliche, wegen § 794 Nr. 1 ZPO nicht aber der außergerichtliche) Vergleich unwiderruflich ist (vgl. KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83; zweifelnd ADS VI. § 252 HGB Rn. 84). Die Aktivierung darf somit erst zum Bilanzstichtag, an dem die Rechtskraft eingetreten bzw. der Vergleich wirksam geworden ist, erfolgen. Zur Rückstellungsbewertung s. § 6 Anm. 1158 ff.). Siehe auch BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 680: Erbschaft als bestrittene Forderung des BV.

► *Schadensersatzansprüche nach § 317 AktG:* Der Anspruch aus § 317 AktG entsteht nach allgemeiner Auffassung mit Ablauf des Geschäftsjahres („in letzter Sekunde des Geschäftsjahres“, so KROPFF in MüKo AktG, Bd. 8 II. § 317 AktG Rn. 23). Nach Auffassung der Rspr. des BGH (v. 15.11.1993 – II ZR 235/92, BGHZ 124, 111 [119 ff.]) ist der so entstandene Anspruch konkret genug, um diesen für das abgelaufene Geschäftsjahr zu aktivieren. Diese Auffassung weicht

von der Rspr. des BFH (v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213) ab. Auch im Schrifttum wird die Auffassung des BGH bestritten, s. KROPFF in MüKo AktG, Bd. 8 II. § 317 AktG Rn. 22 ff. mwN; aA MÜLLER, AG 1994, 410; unklar ADS VI. § 252 HGB Rn. 81, 84.

Rangrücktritt und Realisation:

► *Rangrücktritt, keine Gewinnrealisation beim Schuldner:* Ein Rangrücktritt eines Gläubigers stellt für den Schuldner keine Gewinnrealisation dar, da der Schuldner verpflichtet bleibt und nicht von seiner Verpflichtung frei wird; der Rangrücktritt führt lediglich zu einer Änderung der Rangordnung (BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 308; ADS VI. § 252 HGB Rn. 85).

► *Erläss und Rangrücktritt:* Nach der Rspr. des BFH kommt es nur dann zu einer gewinnerhöhenden Auflösung einer Verbindlichkeit, wenn der Gläubiger dem Schuldner (entsprechend § 397 BGB) die Schuld erlässt (s. BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518), was in einer Rangrücktrittsvereinbarung per se nicht gesehen werden kann (s. RAUTENBERG/SCHAUFENBERG, DB 1995, 1345) oder wenn die Schuld mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt zu werden braucht (s. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359). Sofern der Rangrücktritt und die Rückzahlung einnahmen- oder gewinnabhängig ausgestaltet sind, kann uU Abs. 2a zur Anwendung kommen (s. Anm. 1761 ff.).

Steueransprüche mit Ablauf des Veranlagungszeitraums realisiert: Bei StAnsprüchen ist die Vermögensmehrung dann als „quasi-sicher“ anzusehen, wenn das Geschäftsjahr (VZ) abgelaufen ist, auf das sich der StAnspruch bezieht (zur GewSt. und KSt. s. WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 94, 1. Spiegelstr.).

Gesellschaftsauflösung bei Insolvenz: Nach stRspr. des BFH kommt das Realisationsprinzip auch bei Auflösung einer Gesellschaft im Rahmen eines Insolvenzverfahrens wegen Eröffnung des Konkursverfahrens zum Tragen (BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648; v. 7.7.1992 – VIII R 56/88, BFH/NV 1993, 25; v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428; s. auch UHLENBRUCK, 13. Aufl. 2010, § 19 InsO Rn. 78).

Auflösungsgewinne oder -verluste iSv. § 17 Abs. 4 sind idR erst mit Abschluss des Konkursverfahrens realisiert. Erst dann steht endgültig fest, ob und in welcher Höhe noch eine Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft stattfinden kann (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 63/98, BStBl. II 2000, 343). Ein Veräußerungsgewinn oder -verlust ist auch im Konkursfall erst realisiert, wenn einzelne WG des Gesellschaftsvermögens oder das Unternehmen im Ganzen veräußert sind, da stille Reserven oder Veränderungen von Marktwerten bei Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht endgültig bekannt sind. Weitere Rspr. s. BFH v. 21.1.2004 – VIII R 2/02, BStBl. II 2004, 551; v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731; v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344; v. 3.6.1993 – VIII R 81/91, BStBl. II 1994, 162; vgl. OFD Frankfurt am Main v. 21.5.2008 – S 2244A - 21 - St 215, BB 2008, 1927; sowie H 17 (7) „Auflösung und Kapitalherabsetzung“ EStR 2006.

11. Auswirkungen der sog. Alimentationslehre auf das Vorsichts- und Realisationsprinzip

Schrifttum: MOXTER, Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 300; MOXTER, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BB 1984, 1780; MOXTER, Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 447; HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, ins-

besondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; SIEGEL, Metamorphosen des Realisationsprinzips? in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 585; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 209; KNOBBE-KEUK, Unternehmen- und Bilanzsteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; SIEGEL, Umweltschutz im Jahresabschluß, BB 1993, 326; GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; E. STROBL, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 409; WOERNER, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen – Problematik der wirtschaftlichen Verursachung, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 489; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1; MAYER-WEGELIN, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, DB 1995, 1241; MOXTER, Das „matching-principle“ – zur Integration eines internationalen Rechnungslegungs-Grundsatzes in das deutsche Recht, in LANFERMANN (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Hans Havermann, Düsseldorf 1995, 487; KESSLER, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung? – Weicht das Wesentlichkeitskriterium der Alimentationsthese?, DStR 1996, 1430; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wissenschaftliche Verursachung, Anmerkung zum Urteil des I. BFH-Senates vom 27.6. 2001, I R 45/97, DStR 2001, 1903; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; WASSERMAYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, WPg. 2002, 10; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen, 2007.

220a a) Grundgedanken der Alimentationslehre

Ausdehnung des Realisationsprinzips auf Verbindlichkeiten: Die sog. Alimentationslehre, die auf MOXTER zurückgeht, hat insbes. im Zusammenhang mit dem Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bei (der Rückstellungsbildung wegen) ungewissen Verbindlichkeiten hinsichtlich der Reichweite des Realisationsprinzips praktische Relevanz erlangt. Nach dieser Lehre erstreckt sich das Realisationsprinzip auch auf Verbindlichkeiten (Aufwendungen), dh. die Passivseite, die mit Gewinnen in Zusammenhang stehen. Allerdings sind nur künftige Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag realisierte Gewinne „alimentiert“ haben, zu passivieren (s. MOXTER, StuW 1983, 300 [305]). Insoweit schränkt die sog. Alimentationslehre das Imparitätsprinzip ein, was zur Konsequenz hat, dass das Realisationsprinzip zum grundlegenden Aktivierungs- und Passivierungsprinzip wird (MOXTER, FS Havermann, 1995, 487 [502 f.]: ein „umfassendes Periodenprinzip“).

Nettorealisation: Realisation im Kontext der sog. Alimentationslehre meint Nettorealisation. Damit geht eine Periodisierung einher, so dass auf den Realisationszeitpunkt Erträge und Aufwendungen zusammengeführt werden (MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 108; MOXTER, FS Döllerer, 1988, 447 [455 f.]; MOXTER, FS Forster, 1992, 427 [432]). Ferner ergibt sich dadurch, so MOXTER (Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 90), die Beantwortung der Frage nach der verursachungsgerechten Zuordnung von Aufwendungen.

220b b) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur sog. Alimentationslehre

Frühere Tendenzen zur Anerkennung der Alimentationslehre: Nach Aufkommen der Thesen von MOXTER (s. Anm. 220a) hat der BFH in einigen Entscheidungen, die mit der Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei ungewis-

sen Verbindlichkeiten in Zusammenhang stehen, die Alimentationsformel an-
 anlingen lassen:

- bereits in der Entsch. des BFH v. 19.5.1987 (VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848) im Zusammenhang mit Rückstellungen für Wartungsaufwendungen von Luftfahrtgeräten (ohne Hinweis auf MOXTER);
- in der Entsch. des BFH v. 28.6.1989 (I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 [553]) – unter Verweis auf die Auffassung von MOXTER – hinsichtlich Verpflichtungen zur Beitragsrückgewähr;
- auch in der Entsch. des BFH v. 25.8.1989 (III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 [895]) mit Bezug auf Aufwendungen für die Nachzulassung von Arzneimitteln;
- in der Entsch. des BFH v. 24.1.1990 (I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 [435]) mit Bezug auf Verpflichtung zur Nachanalyse von sog. Alt-Arzneimitteln;
- in der Entsch. des BFH v. 25.3.1992 (I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010) – unter ausdrücklichem Hinweis auf die Auffassung von MOXTER – zur Passivierbarkeit öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Vornahme rückständiger Buchung;
- neben der bekannten Formel zur wirtschaftlichen Verursachung weist der XI. Senat in der sog. Nachbetreuungsentscheidung des BFH v. 10.12.1992 (XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158) darauf hin, dass die Verpflichtung zur Nachbetreuung im Wesentlichen zukunftsbezogen sei und die Entscheidungen des BFH v. 28.6.1989 (I R 86/85, BStBl. II 1990, 550) und BFH v. 25.8.1989 (III R 95/87, BStBl. II 1989, 893), in denen auf MOXTER zurückgegriffen wurde, mit dieser im Einklang stehen (zwischenzeitlich modifiziert durch BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; s. dazu BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953).
- Auch der 2. Zivilsenat des BGH hat sich in einer Entsch. aus dem Jahre 1991 in Bezug auf eine Rückstellungsbildung bei einer Verbindlichkeit aufgrund faktischen Leistungszwangs der Formel des I. Senats des BFH v. 28.6.1989 (I R 86/85, BStBl. II 1990, 550) angeschlossen (BGH v. 28.1.1991 – II ZR 20/90, DB 1991, 962 f.).

Ablehnung der Alimentationslehre durch den I. Senat: Der I. Senat des BFH (v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) hat sich zuletzt dezidiert gegen die Alimentationsformel und die dahinter stehende Lehre ausgesprochen:

Der I. Senat lehnt unter Hinweis auf BFH v. 12.12.1991 (IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 [604]) die Einordnung des Realisationsprinzips als allgemeines Zuordnungsprinzip ab, da dies nach den handelsrechtl. GoBil. geboten ist.

Weitere zitierte Rspr. des I. und IV. Senats: BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774.

Schließlich weist der BFH v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) darauf hin, dass das Imparitätsprinzip durch die Alimentationslehre weitgehend entbehrlich werden würde, sich diese weder aus dem Wortlaut („Gewinne“) in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB noch aus dessen Zweck oder auch aus den gesetzgeberischen Motiven entnehmen lässt. Insbesondere ergebe sich aus dem RegE zum Bilanzrichtliniengesetz (§ 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a), dass das Realisationsprinzip als Ausfluss des Prinzips der Vorsicht einzuordnen ist. Dieser RegE wurde lediglich sprachlich, nicht jedoch inhaltlich verändert (s. BTDrucks. 10/4268; BRDrucks. 61/82, 87) und deswegen sei inhaltlich dem Realisationsprinzip die traditionelle Auffassung beizulegen. Ferner legt der I. Se-

nat in vorstehender Entsch. dar, dass es keinen GoB gebe, der es gebiete, dass der Aufwand in das Jahr zu verlagern sei, in dem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden und sich gegen die Anwendung des sog. matching principle ausspricht.

220c **c) Auffassung der Finanzverwaltung**

Ablehnung der Rspr. des I. Senats durch die Finanzverwaltung: Die Fin-Verw. (BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125, best. durch BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953 [954]) wendet das Ur. des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) nicht an; vgl. auch BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; s. dazu BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953.

220d **d) Auffassung des Schrifttums zur sog. Alimentationslehre**

Vertreter der Alimentationslehre; rückstellungsbegrenzende Wirkung: Die Auffassung MOXTERS (s. Anm. 220a), das Realisationsprinzip als grundlegendes Aktivierungs- und Passivierungsprinzip zu sehen, dieses auf die Aufwendungen auszudehnen und die Realisation als sog. Nettorealisation zu begreifen, hat im neueren Schrifttum Anklang gefunden.

Siehe KUPSCH, DB 1989, 53; GROH, StuW 1994, 90; ebenso wohl auch KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 36; BALLWIESER in MüKo HGB II. § 252 HGB Rn. 72, 82 ff.; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 84; ebenso HERZIG, DB 1990, 1341 (1344, 1346 f.); HERZIG, FS L. Schmidt, 1993, 209 (212, 215), der allerdings die „rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips“ hervorhebt, um eine „Ausweiseinheit in zeitlicher Hinsicht“ zu erreichen; differenzierend WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 80, 381, 383; GOSCH, DStR 2002, 977 (979): zum Zusammenhang von dynamischer Bilanzauffassung und Alimentationslehre.

Zu Gemeinsamkeiten und Trennendem der Alimentationslehre mit dem – im anglo-amerikanischen Rechtskreis entwickelten – sog. matching principle s. GOSCH, DStR 2002, 977 (979); STROBL, FS Moxter, 1994, 409; SIEGEL, BB 1993, 326 (334); abl. zum matching principle WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. D 966; ebenso PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 157; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

220e **e) Traditionelle Auffassung im Schrifttum**

Traditionelles Verständnis des Realisationsprinzips: Nach traditioneller Auffassung bezieht sich das Realisationsprinzip allein auf Gewinne (Erträge), da der Grundsatz der Vorsicht fordert, dass Verpflichtungen bereits vor Realisierung und unabhängig vom Kriterium erwarteter Erträge bilanziell abzubilden sind.

Siehe KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 III (49); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); SIEGEL, FS Foester, 1992, 585 (595); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 617.

Darüber hinaus orientiert sich die bilanzrechtl. Beurteilung an rechtl. Kategorien (Stichwort: Bilanz im Rechtssinne) und nicht an betriebswirtschaftl. Grundsätzen und Opportunitäten.

Siehe WASSERMAYER, WPg. 2002, 10 (11 f.); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1906 f.); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); WOERNER, FS Moxter, 1994, 489; WINNEFELD, Bilanz-Hdb. IV. Rn. D 966.

Das Realisationsprinzip als umfassendes Periodisierungsprinzip kann weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus dem Zweck und dem Wortlaut von § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB geschlossen werden.

Siehe BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 242a, 799 ff.; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. HGB IV § 249 HGB Rn. 36, 34; KESSLER, DStR 1996, 1430 mwN; SIEGEL, BFuP 1994, 1 (5 ff.); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1243 f.); dazu s. Anm. 222b.

Fraglich ist allerdings, ob die Alimentationslehre eine Abkehr vom statischen Bilanzkonzept darstellt, die sich uU aus der deduktiven Ermittlung der GoB (s. Anm. 202, 219) ableiten lässt (s. auch Anm. 222–222b). Das statisch geprägte Bilanzkonzept und das Vorsichtsprinzip bieten wohl bisher keinen Raum für einen derartigen Ausgabenperiodisierungsansatz bzw. „umsatzgebundenes Periodisierungsprinzip“ (s. auch BUCIEK in BLÜMICH § 5 Rn. 242a; KESSLER, DStR 1996, 1430; § 4 Anm. 16 f. zum Bilanzbegriff).

Hierzu wird dargelegt, dass die Alimentationslehre auch vor dem Hintergrund des Gläubigerschutzes, der dem Realisationsprinzip als Konkretisierung des Vorsichtsprinzips inhärent ist, nicht überzeugen kann (s. KESSLER, DStR 1996, 1430 [1432 f.]; dazu auch CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1361]).

Die Zuordnung künftiger Aufwendungen auf den Zeitpunkt, zu dem diese (die sachlich entsprechenden) Erträge alimentieren, soll mit dem Vollständigkeitsgrundsatz (§ 246 Abs. 1 HGB) nicht in Einklang zu bringen sein, da zum Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeiten auszuweisen seien.

Siehe WASSERMAYER, WPg. 2002, 10 (12); MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1243); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361).

Diese Umorientierung des Realisationsprinzips in Richtung des anglo-amerikanischen matching principle würde das Imparitätsprinzip entbehrlich werden lassen (s. dazu WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 89; CREZELIUS, DB 1992, 1353 [1361]).

f) Stellungnahme

220f

Vorlage an den Großen Senat: Wegen der uneinheitlichen Rspr. der Senate des BFH erscheint eine Vorlage an den Großen Senat geboten, um eine Klärung herbeizuführen, ob man einer wirtschaftlichen oder rechtl. Betrachtungsweise den Vorzug geben will, dh. den Anwendungsbereich des Realisationsprinzips iS der sog. Alimentationslehre ausdehnt oder dieses zugunsten des Imparitätsprinzips unangetastet lässt. Eine Klärung des Großen Senats ist auch deshalb von grundlegender Bedeutung, da die FinVerw. das UrT. des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) nicht anwendet. Fraglich ist auch, wie die Einbeziehung des Kriteriums der wirtschaftlichen Belastung (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BFH/NV 2004, 271; dazu WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 381, 384, 386) im Einklang mit der Entsch. des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) und der daraus abgeleiteten Ablehnung der Alimentationslehre steht.

12. Imparitätsprinzip

221

Prinzip der Vorsicht; Kodifikation: Das Imparitätsprinzip ist wie das Realisationsprinzip ebenfalls Ausfluss des Prinzips der Vorsicht.

Dazu s. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 253 f.; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 210; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 35; GROH, DB 1999, 978; aA KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294); s. auch WEBER-GRELLET, DB 1994, 288.

Das Imparitätsprinzip ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert. Die Bezeichnung ist dem Umstand geschuldet, dass nicht realisierte Gewinne anders als nicht realisierte Verluste ungleich behandelt werden. Anders als bei Gewin-

nen sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag verursacht waren, zu berücksichtigen, selbst wenn sie erst zwischen Bilanzstichtag und Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Grundsatz der Wertaufhellung). Auch nicht verwirklichte Verluste müssen also bilanziert werden (sofern sie bis zum Abschlussstichtag entstanden sind). Es ist hinreichend, wenn die Vermögensminderungen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit drohen (s. Anm. 253; BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Die bloße Erwartung genügt dazu nicht (s. Anm. 253).

Geltung für Bilanzansatz: Wie das Realisationsprinzip gilt das Imparitätsprinzip nicht nur für die Bewertung, sondern auch für den Ansatz dem Grunde nach (s. Anm. 219).

Konkretisierung: Für die Bewertung folgen aus dem Imparitätsprinzip als dessen Konkretisierung das sog. gemilderte Niederstwertprinzip in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und das strenge Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens. Aus dem strengen Niederstwertprinzip folgt der Logik der Imparität entsprechend ein strenges Höchstwertgebot für Verbindlichkeiten.

Anwendung im Steuerbilanzrecht:

► *Eingeschränkte Geltung im Steuerbilanzrecht:* Das Imparitätsprinzip gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) gleichfalls im StBilRecht Wegen der Neuregelung der Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 1, s. hierzu Anm. 61 f.) und der Abschaffung von Abs. 1 Satz 2 aF (s. Anm. 62 f., 76, 78) ist unklar und str., ob bei VG des AV und UV die handelsrechtl. Abwertungspflicht im Rahmen der stl. Gewinnermittlung – weiterhin (s. Anm. 123 mwN) – Anwendung findet; die FinVerw. (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15) geht – nunmehr, dh. nach dem Wegfall von Satz 2 – davon aus, dass das stl. Wahlrecht abw. von der handelsrechtl. Abschreibungspflicht ausgeübt wird (was uE indiziert, dass die Anwendung der handelsrechtl. Abwertungspflicht im StRecht in der Vergangenheit auf der formellen Maßgeblichkeit, Abs. 1 Satz 2 beruhte).

Darüber hinaus ist die strechtl. Geltung durch Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsprinzip eingeschränkt, zB Abs. 3 (s. Anm. 1805) und Abs. 4 (s. Anm. 1835); Abs. 4a (s. Anm. 1852) sowie Abs. 4b iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 3a und § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2.

► *Festhalten am Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht:* Nicht zuletzt aufgrund der fortschreitenden Durchlöcherung der Maßgeblichkeit im StBilRecht, die auch das Imparitätsprinzip berührt, wird über das Festhalten am Imparitätsprinzip im StBilRecht diskutiert.

Der BFH hält am Imparitätsprinzip im StBilRecht fest.

Siehe BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 = BFHE 196, 216 (222); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (738).

Im Schrifttum ist eine Auffassung im Vordringen, die für eine Aufgabe des Imparitätsprinzips im StBilRecht plädiert, da es strechtl. nicht angezeigt sei, die Aktiv- und Passivseite unterschiedlich zu behandeln, da bilanzierende Stpfl. dadurch Liquiditäts- und Steuervorteile erlangen könnten, was mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht in Einklang zu bringen wäre.

Siehe JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9 (56); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (73); THIEL, BB 1999, 828 (829); WAGNER, DB 1998, 2073 (2075); DORALT, DB 1998,

1357 f.; SCHREIBER, FS Beisse, 1997, 491 (505); MÜLLER, DB 1996, 689 (695); SIEGEL, BB 1994, 2237 (2244); andere Akzentuierung bei WEBER-GRELLET, DB 1997, 385 (389); WEBER-GRELLET, DB 1994, 288.

Dem wird zu Recht entgegengehalten, dass das Imparitätsprinzip gerade Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist und einer Übermaßbesteuerung entgegenwirkt.

Siehe LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 32, 40, 42; s. auch HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (318 f.); SCHÖN, DStJG 23 (2000), 172 f.; TIEDCHEN in MüKo AktG II, § 252 HGB Rn. 53, 45; PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (24 f.); MÖSSNER, Stbg. 1998, 145 (148 f.); DÖLLERER, BB 1971, 1333 (1335).

13. Zusammenwirken von Realisations- und Imparitätsprinzip

221a

Während das Realisationsprinzip – allg. gesprochen – als sog. Ertragsantizipationsverbot eingeordnet wird, wirkt das Imparitätsprinzip generell als sog. Aufwandsantizipationsgebot.

KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. HGB, 4. Aufl. 2002, § 252 HGB Rn. 33; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 101; BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (19); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 201, 40 ff.; s. auch zum Begriff „Verlustantizipationsprinzip“ TIEDCHEN in MüKo AktG II, § 252 HGB Rn. 52; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 210; ADS VI, § 252 HGB Rn. 93; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII, § 252 HGB Rn. 35; krit. KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294 f.); BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (19 f.).

Unterschiedliche Behandlung von Chancen und Risiken: Das Zusammenwirken von Realisations- und Imparitätsprinzip und die daraus folgende unterschiedliche Behandlung von – zum Bilanzstichtag – noch nicht verwirklichten (erfolgswirksamen) Erträgen, dh. Chancen einerseits, die bilanziell unberücksichtigt bleiben, und noch nicht eingetretenen Belastungen, dh. Risiken andererseits, die bilanziell zu antizipieren sind, ist Ausdruck des Prinzips der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Forderungen und Einzelbewertung: Fraglich ist, ob Forderungen und Risiken bilanziell getrennt in einer Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) berücksichtigt werden oder ob diese als Einheit anzusehen sind. Dem Grundsatz der Einzelbewertung liegt eine nicht disponible Forderung nach getrennter Bilanzierung und Bewertung der jeweiligen WG zugrunde (CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]; s. auch BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249); der Grundsatz der Einzelbewertung folgt aus dem Prinzip der Vorsicht, konkretisiert das Imparitätsprinzip und bildet die Voraussetzung des Saldierungsverbots iSd. § 246 Abs. 2 HGB, das wiederum aus dem Realisationsprinzip ableitbar ist; s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 (265); TIEDCHEN in MüKo AktG II, § 252 HGB Anm. 17; GLANEGGER, FS L. Schmidt, 1993, 145; dieser Grundsatz wird seit VZ 2006 uU durch Abs. 1a durchbrochen (s. Anm. 1632 ff.).

14. Periodisierungsprinzip

a) Allgemeines zur Zuordnung und Periodisierung von Zahlungsvorgängen

222

Periodengerechte Zuordnung: In § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB ist die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen kodifiziert. Danach sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung: Dieser Bilanzierungsgrundsatz verstärkt die dynamische Bilanzauffassung bzgl. des

handelsrechtl. Jahresabschlusses (BIENER/BERNEKE, BiRiLiG, 1986, 91). Das Periodisierungsprinzip ist in § 252 Abs. 1 HGB – nach und neben dem Vorsichts-, Imparitäts- und Realisationsprinzip – als eigenständige Regelung genannt: Gleichwohl stehen die vorstehend genannten Grundsätze zweifellos in einem engen Zusammenhang (s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 188 ff. und 299 ff.).

Periodisierung und Zahlungsvorgänge: Periodisierung im vorgenannten Sinne bedeutet generell die Überführung von Ein- und Auszahlungen, als Liquiditätsgrößen, in zielbezogene Ertrags- und Aufwandsgrößen. Sie umfasst also nur Aufwendungen und Erträge, die auch zu späteren Zeitpunkten zu Zahlungsvorgängen führen und letztlich die Liquidität beeinflussen und verändern. Nicht erfasst dagegen werden sog. kalkulatorische Kosten. Aufwendungen führen zu einer Minderung des Nettovermögens in einer Periode und bilden einen Wertverzehr ab.

Abgrenzungskriterium ist der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung (vgl. dazu ADS VI. § 252 HGB Rn. 97 mwN). Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben, die zeitraumbezogen anfallen, ist unproblematisch. So werden zB im Voraus bezahlte bzw. erhaltene Mieten und Zinsen den Abrechnungsperioden pro rata temporis zugewiesen. Das heißt, für die Monate bis zum Bilanzstichtag stellen sie Aufwand bzw. Ertrag dar, für die Monate danach ist eine RAP zu bilden. Zugänge beim Anlagevermögen werden zunächst mit den AK aktiviert und erst durch Zeitablauf in Höhe der Jahresabschreibungen zu Aufwendungen des jeweiligen Geschäftsjahres.

Eine leistungsbezogene GuV erfordert, von den Erträgen einer bestimmten Periode die entsprechenden Aufwendungen in Abzug zu bringen. Mit Hilfe des Realisationsprinzips wird festgelegt, in welcher Periode Gewinne als „realisiert“ gelten, dh. zu welchem Zeitpunkt ein Ertrag entsteht. Vor dem Hintergrund einer leistungsbezogenen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen liefert das Periodisierungsprinzip den zeitlichen Ansatz für die Wertminderung, die durch die Leistungserstellung verursacht worden ist. Diese Aufwendungen werden der Periode zugeordnet, in der die Leistungen abgesetzt bzw. erbracht werden, dh. in der die sachlich entsprechenden Erträge realisiert sind. Erfolgt Letzteres erst zu einem späteren Zeitpunkt, werden die Aufwendungen als Aktivposten für unfertige Erzeugnisse und Leistungen in die Bilanz abgebildet.

222a b) Periodisierung und das sog. matching principle

Matching principle: Die Aufwands-/Ertragszuordnung nach dem sog. matching principle, das Eingang in die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS) gefunden hat und sich an anglo-amerikanischen Rechnungslegungsprinzipien orientiert, gilt im Rahmen der periodengerechten Gewinnermittlung indessen nicht durchgängig. Ansätze zeigen sich in § 252 Abs. 2 HGB, den gesetzlich zugelassenen Wahlrechten (s. Anm. 15, 81 und 105; zum Ganzen instruktiv STROBL, FS Moxter, 1994, 409 ff.; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 156).

Periodisierung und matching principle: Ausgaben dürfen dann aktiviert werden, wenn diesen in Folgeperioden mit gewisser Wahrscheinlichkeit Erträge gegenüberstehen, und Aufwendungen, die eine Auszahlung erst in der Folgeperiode bewirken, und die Erträgen der Periode zuzuordnen sind, dürfen passiviert werden. Ist das nicht der Fall, dann sind Ausgaben sofort als Aufwand zu behandeln, da aus diesen in der Zukunft kein wirtschaftlicher Nutzen erwächst. Es finden nur Ausgaben bei der Gewinnermittlung Berücksichtigung, die konkreten

Einnahmen unmittelbar zugeordnet werden können (s. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B161, Rn. 156). Dies hat zur Konsequenz, dass sich insbes. bei einmaligen und weder zeitlich noch sachlich genau zuordenbaren Ausgaben Bilanzierungsspielräume für vorgezogene Gewinnrealisierungen (s. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B161, Rn. 159 mwN), für in die Zukunft verlagerte Kosten oder für die Nichtberücksichtigung von drohenden Verlusten ergeben, da derartige Ausgaben nicht nach genau umrissenen Kriterien zuzuordnen sind. Entscheidendes Kriterium im Rahmen des matching principle ist die Beurteilung, ob bereits getätigte Ausgaben möglicherweise in Zukunft zu Erträgen führen werden oder nicht.

Bundesfinanzhof und matching principle: Der BFH hat in seiner Entsch. v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) zur sog. Alimentationslehre (s. Anm. 220b) die Anwendung des matching principle ausdrückerl. abgelehnt.

Der Rspr. des I. Senats des BFH zust. WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 89: „wegen der zivilrechtlichen Bilanzrechtsstruktur“ besitzt das matching principle „keine Rechtsgrundlage“; dem gleichfalls zust. PITTRÖFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 157.

c) Periodisierung und das Prinzip der Verursachung

222b

Periodisierung und Verursachungsprinzip: Im deutschen Bilanzrecht orientiert sich das Verursachungsprinzip am Prinzip der Vorsicht, was zur Folge hat, dass Aufwendungen, deren wirtschaftlicher (unternehmerischer) Wert unsicher ist (zB Werbung, Marketing, Public Relation), der abgelaufenen Periode (in der diese angefallen sind) zwingend zugerechnet werden. Bei der Bildung von RAP ist nicht die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Aufwendungen zu bestimmten Erträgen, sondern deren rechtl. Entstehung entscheidend (s. BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178).

Beispiele: Die deutschen einerseits und die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze andererseits unterscheiden sich insbes. in der Bedeutung des Vorsichtsprinzips. Die deutschen Rechnungslegungsgrundsätze lassen sich überwiegend aus der Ausschüttungsbemessungs-(sper-)funktion ableiten, die gegenüber der Informationsfunktion vorrangig ist (s. Anm. 202). Nach den IFRS, die sich primär an der Informationsfunktion orientieren, sind Fremdwährungsforderungen/-verbindlichkeiten zum Wechselkurs am Bilanzstichtag anzusetzen, was den Ausweis unrealisierter Gewinne zum Gegenstand haben kann (HGB). Bei langfristiger Fertigung führt die Anwendung der percentage of completion method zur Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad, was nach hM nach HGB nur bei abgrenzbaren und abgenommenen selbständigen Teilleistungen zulässig ist (s. Anm. 259c). Forschungs- und Entwicklungskosten dürfen nach IFRS unter bestimmten Voraussetzungen, zB einem konkreten Projekt zugeordnet, aktiviert werden, während nach alter Rechtslage des HGB diese Aufwendungen grds. nicht als selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden durften (zum ganzen s. STROBL, FS Moxter, 1994, 409), seit dem BilMoG besteht dafür ein sog. Aktivierungswahlrecht.

15. Gebot des „True and Fair View“

223

True and Fair View und Vorsichtsprinzip: Mit dem BiRiLiG v. 19.12.1985 wurde der in Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie v. 25.7.1978 (78/660/EWG, ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) enthaltene Grundsatz des true and fair view in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB umgesetzt. Nach der auf das anglo-amerikanische Bilanzrecht zurückgehenden Generalnorm (s. SCHÖN, ZGR 2000, 706 [715 f.]) hat der Jahresabschluss von KapGes. „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ zu vermitteln (s. EuGH v. 3.5.2005, Berlusconi – C-387/02, EuGHE 2005, I-3565, Rn. 54; EuGH v.

7.1.2003, BIAO – C-306/99, EuGHE I 2003, I-77, Rn. 77; zum Begriff s. EuGH v. 14.9.1999, DE+ES – C-275/97, EuGHE 1999, I-5331, Rn. 27: „autonomer Begriff“, zum begrifflichen Funktionszusammenhang s. SCHÖN, ZHR 161 [1997], 133 [153]; zum Ganzen s. auch HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 36). Das gilt auch für Genossenschaften gem. § 336 Abs. 2 HGB, Kreditinstitute (§ 340a Abs. 1 und 2 HGB), VU (§ 341a Abs. 1 und 2 HGB) und Konzernabschlüsse (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB), jedoch nicht für Unternehmen des § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB nimmt zugleich Bezug auf die GoB und stellt somit letztlich einen Kompromiss dar zwischen der international bedeutsamen *true and fair view*-Maxime und dem in Deutschland weiter geltenden Vorsichtsprinzip (SCHILDBACH, Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 94).

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit gilt seit jeher für alle Kaufleute und gehört somit zu den GoB, während die Generalklausel der Gesetzessystematik nach eine sog. rechtsformspezifische Vorschrift ist. Welche Bedeutung dem *true and fair view* im Handelsrecht zukommt, und ob es sich dabei um einen von Abs. 1 erfassten GoB handelt, ist deshalb im Schrifttum umstritten, zumal aus dem Gesetzeswortlaut nicht unmittelbar hervorgeht, wie dieses Gebot des „getreuen Einblicks“ in die Lage eines Unternehmens zu verstehen ist.

Zum Begriff „*true and fair view*“ s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 196 mwN; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996: „Prinzip der Redlichkeit“; WALTON, European Accounting Review 1993, 49 ff.: zur Unbestimmtheit des Begriffs; s. auch BEISSE, FS Clemm, 1996, 31 mwN; HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 36 ff., 58 ff. („*fair presentation*“: IFRS); zu den grundlegenden Aufgaben und Funktionen des JA s. Anm. 200 f.

Generalnorm und GoB: Das Postulat in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB, dass ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ von der Lage des Unternehmens unter Beachtung der GoB zu erfolgen habe (jedenfalls soweit dies durch die Verwendung der GoB möglich ist), macht deutlich, dass die GoB vom „Einblicksgebot“ nicht verdrängt werden, sondern vielmehr das „Einblicksgebot“ durch die anzuwendenden GoB (kodifizierten und nicht kodifizierten) relativiert wird (s. HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 38 ff.). Dies wirft die Frage nach dem Verhältnis von Generalnorm und Einzelvorschriften auf. Während die Generalnorm der Vierten Richtl. als sog. *overriding principle* ausgestaltet (Art. 2 Abs. 5), gleichwohl vom deutschen Gesetzgeber nicht nachvollzogen wurde, so dass dem § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Abweichen von Einzelvorschriften und GoB für den Fall, dass diese den *true and fair view* nicht gewährleisten können, nicht beigelegt werden kann (s. auch HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 45). Nach hM ist die Generalnorm subsidiär gegenüber den Einzelvorschriften. Streitig ist, ob diese Subsidiarität auch für Konstellationen gilt, bei denen die Einzelvorschriften Wahlrechte und Ermessensspielräume einräumen. Nach wohl hM ist die Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB subsidiär gegenüber den Einzelvorschriften des HGB und dient nur zu deren Auslegung bzw. Lückenschließung bei Zweifelsfragen (WINKELJOHANN/SCHELLHORN in Beck-BilKomm. VIII. § 264 HGB Rn. 31; ADS VI. § 264 HGB Rn. 103; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl. 2011, 35; HOFFMANN, DB 1995, 1821; KLINKE, ZGR 1998, 231; aA LUTTERMANN in MüKo AktG II. § 264 HGB Rn. 136, REINER in MüKo HGB II. § 264 HGB Rn. 44 f.: Generalklausel und Einzelvorschriften stehen auf derselben hierarchischen Stufe und ergänzen sich gegenseitig). Die Vertreter der sog. Abkoppelungsthese gestehen somit dem Gebot des *true and fair view* keine Gewinnermittlungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion zu, sondern nur eine Informationsaufgabe, was mit Satz 2 der Vorschrift begründet wird (s. WINKELJOHANN/SCHELLHORN in Beck-BilKomm. VIII. § 264 HGB Rn. 37 f.), die Beach-

tung der Bilanzierungsvorschriften gehen demnach vor und bei Konflikt mit dem true and fair view-Gebot sei diesem nur im Anh. Rechnung zu tragen.

Zur Abkoppelungsthese s. BEISSE, FS Clemm, 1996, 27; BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (404); BEISSE, DStZ 1998, 310; MOXTER, FS Budde, 1995, 419; MOXTER, FS Baetge, 1997, 97; aA true and fair view-Prinzip als overriding principle s. ADS VI. § 264 HGB Rn. 50 f., 59 mwN; LUTTERMANN in MüKo AktG II. § 264 HGB Rn. 140, 150; ARNDT/WIESBROCK, DStR 1999, 350; GROH, DStR 1998, 813, (817); HERZIG/RIECK, IStR 1998, 309; KESSLER, DB 1997, 1; KROPFF, ZGR 1997, 115; BUDDE/STEUER, AG 1996, 542; WEBER-GRELLET, DB 1996, 2089; VAN HÜLLE, FS Budde, 1995, 313.

Schließlich wird vertreten, dass die Generalnorm (§ 264 Abs. 2 HGB) Wahlrechte und Ermessensspielräume insoweit einschränkt bzw. diese nur insoweit ausgeübt werden dürften, als Entwicklungstendenzen verschiedener Geschäftsjahre (im Vergleich) aus dem JA erkenn- und entnehmbar sind (s. HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 49, 51), dh. die gesetzlichen Wahlrechte sind im Kontext der Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse im JA als Ganzem (Einheit von Bilanz, GuV und Anhang) auszuüben, die Nutzung von Ermessensspielräumen darf die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung nicht verdecken (s. HINZ in Beck-HdR, B 106 Rn. 51; BAETGE/COMMANDEUR/HIPPEZ in KPW V. § 264 HGB Rn. 36; s. auch ADS VI. § 264 HGB Rn. 106, 103).

In der sog. Tomberger-Entscheidung betont der EuGH die zentrale Bedeutung des „true and fair view“ und stellt fest, dass von Vorschriften abgewichen werden muss, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (iSd. true and fair view) vermittelt wird (s. EuGH v. 27.6.1996, Tomberger – C-234/94, IStR 1996, 352; hierzu s. auch Anm. 412). Die Beantwortung dieser Frage wird deshalb auch so kontrovers diskutiert, weil ihr Ausgangspunkt in divergierenden Konzepten der Rechnungslegung liegt: die Vertreter eines sog. dynamischen Bilanzierungskonzeptes sehen im overriding principle eine Fortbildung des deutschen Bilanzrechts hin in Richtung dynamischer Konzeption (s. REINER in MüKo HGB II. § 264 HGB Rn. 43 f., 51 ff.; s. auch WINKELJOHANN/SHELLHORN in Beck-BilKomm. VIII. § 264 HGB Rn. 35).

16. Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality)

a) Grundsatz

224

Wesentlichkeitsgrundsatz, Materiality: Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist ein der anglo-amerikanischen Rechnungslegung entlehnter ungeschriebener Go-Bil. (s. SCHILDBACH, Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 97); erst jüngst wird dieser – über die allgemeine Frage der Nützlichkeit jeglicher Informationsvermittlung hinaus – im deutschsprachigen Schrifttum ausführlicher diskutiert (s. MAYER-WEDELIN, BB 2006, Beilage zu Heft 17, 8 ff.; SCHEFFLER, FS Baetge, 2007, 512 ff.; WENDT, FS Herzig, 2010, 512 ff.; MARX, FR 2011, 268 ff.). Einerseits fordert der Grundsatz der Wesentlichkeit von den Adressaten, Unverzichtbares in den Abschluss aufzunehmen, während er andererseits die Beschränkung auf das Wesentliche zum Gegenstand hat, dh. auf Unwesentliches darf (soll) im JA verzichtet werden (s. LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 180 [182]; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 46), was ganz allg. in Richtung Relativierung des Prinzips der Vollständigkeit und der Bilanzwahrheit geht.

Nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz dürfen aus Gründen der Wirtschaftlichkeit (aber auch aus anderen Gründen, s. BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, DStRE 2010, 1036 [1037 f.]; MARX, FR 2011, 267 [268]) Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung bei der Erstellung des JA vernachlässigt werden, wenn und soweit sie aufgrund ihrer Größenordnung keinen wesentlichen Einfluss auf die

Rechnungslegung haben, dh., dass „unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht“ gelassen werden können (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, DStRE 2010, 1036 [1037]; kritisch zu BMF v. 28.11.2006, DStR 2006, 2215; BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147 = DStR 2011, 1990 [1992 ff.], s. Anm. 224a).

Siehe allg. MAYER-WEGELIN, BB 2006, Beil. zu Heft 17, 8 (9 f.); zur Bilanzierung geringfügiger RAP s. BFH v. 11.8.1999 – R 12/98, BStBl. II 2000, 229; v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. 2006, 866; v. 18.3.2010 – X R 20/09, DStRE 2010, 1036; s. Anm. 1921; ELLROTT/KRÄMER in BeckBil-Komm. VII. § 250 HGB Rn. 28; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 241; ADS VI. § 250 HGB Rn. 44; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 134, bei der Bilanzierung und Bewertung können „unwesentliche Elemente“ außer Betracht bleiben, s. BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147 = DStR 2011, 1990; v. 18.3.2010 – X R 20/09, DStRE 2010, 1036 unter Verweis auf BFH v. 28.6.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866.

224a b) Bilanzansatz und Wesentlichkeit

Bilanzansatz: Grundsätzlich sind nur Tatbestände zu berücksichtigen, die für die Adressaten des JA wesentlich (material) sind (s. Anm. 224; s. auch OSSADNIK, WPg. 1993, 617; HOFFMANN, BB 1995, 1688). Unwesentliche Abweichungen machen den Abschluss nicht unrichtig und stehen nicht im Widerspruch zum Gebot der Vollständigkeit, denn das Bemühen um eine exakte Gewinnermittlung bleibt dennoch oberstes Gebot.

Siehe GROH, ZGR 1996, 642; OSSADNIK, WPg. 1995, 33; zum Problem der Abgrenzung entscheidungsrelevanter Aspekte; s. zuletzt auch MARX, FR 2011, 267 (268 f.); wesentlich ist eine Angabe dann, wenn diese geeignet ist die wirtschaftliche Entsch. des Abschlussadressaten zu beeinflussen, s. IDW, WP-Handbuch, 13. Aufl. Düsseldorf 2006, Abschn. E 209.

Der BFH (v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147 = DStR 2011, 1990 [1992 f.]) hat zuletzt klargestellt, dass sich weder aus den GoB noch aus dem EStG herleiten ließe, dass die Bildung einer Rückstellung wegen „Unwesentlichkeit der Verpflichtung“ unzulässig sei, und sich auch nicht aus der bisherigen Rspr. des BFH ergebe (s. ausführlich BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, DStR 2011, 1990 [1992 f.] = BFH/NV 2011, 2147, s. auch Anm. 224b).

Intensität der Wertermittlung: Dem Wesentlichkeitsgrundsatz ist die Erwägung beizulegen, dass mit steigender Genauigkeit der Wertermittlung sich unweigerlich der Arbeitsaufwand erhöht. Da aber eine Verbesserung der Informationsqualität kein Selbstzweck sein darf, muss der Erstellungsaufwand immer im Verhältnis zum Informationsertrag auf Seiten des externen Bilanzlesers gesehen werden. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Überlegungen in § 240 Abs. 3 und 4 HGB (Fest- und Gruppenbewertung), in § 241 HGB (Inventurvereinfachungen), in § 256 HGB (Bewertungsvereinfachungen, zB Verbrauchsfolgefverfahren) sowie in der Möglichkeit zur Sofortabschreibung geringwertiger WG gem. § 6 Abs. 2 (s. § 6 Anm. 1249 ff.; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 182; DÖRING in HdR, § 253 HGB Rn. 127), der Poolbewertung (Bildung von Sammelposten, s. FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 187) sowie als Alt. zur Sofortabschreibung (§ 6 Abs. 2a) einfließen lassen und kodifiziert. In der Rspr. erscheint der Begriff „wesentlich“ zB in BFH v. 25.2.1986 (VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788, betr. Abrechnungsverpflichtung nach § 14 VOB/B: Unwesentliche Nebenleistungen beeinflussen nicht den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung); wurde jedoch nicht allgemeingültig definiert.

Berechtigerweise wird gleichwohl daraufhingewiesen, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht dahingehend zu verstehen sei, dass Posten mit eindeutig festste-

henden Werten nur deshalb nicht in die Bilanz aufzunehmen seien, weil sie einen verhältnismäßig geringen Betrag aufweisen (s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 128).

c) Quantitative Maßstäbe und Kriterien

224b

Bislang konnten allerdings noch keine quantitativen Maßstäbe zur intersubjektiv nachprüfaren Beurteilung der Wesentlichkeit eines Sachverhalts entwickelt werden (OSSADNIK, BB 1993, 1763; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B161, Rn. 48).

Konkretisierung in der Literatur: Die im Schrifttum erscheinenden Ansätze einer inhaltlichen Konkretisierung des Materiality-Grundsatzes erörtern zwar die Festlegung von Bezugsgrößen, zu denen die in Frage stehenden Werte ins Verhältnis gesetzt werden können oder sollen, es finden sich aber keine praktikablen Kategorien für die Beurteilung der Wesentlichkeit (s. ADS VI. § 252 HGB Rn. 218; s. auch MARX, FR 2011, 267 [272]; MAYER-WEGELIN, BB 2006, Beil. zu Heft 17, 8 ff.; ORTH, WPg. 1999, 573; WIEDMANN, WPg. 1998, 347; PITTROFF/SCHMIDT/SIEGEL in Beck-HdR, B 161 Rn. 48). Für die Materiality-Beurteilung sind jedenfalls sämtliche Umstände des Einzelfalls unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und zeitlicher Aspekte heranzuziehen.

Wesentlichkeit im Steuerrecht: Über den Grundsatz der Maßgeblichkeit finden die handelsrecht. GoB (auch die nicht kodifizierten GoB, s. Anm. 101) im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Anwendung und letztlich somit auch

- die handelsr. Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen (s. MARX, FR 2011, 267 [269]), insbes. § 240 Abs. 3 HGB (Festbewertung, s. Anm. 217) und Abs. 4 (Gruppen-/Durchschnittsbewertung, s. Anm. 217) Anwendung.
- Darüber hinaus enthält das StRecht besondere (Vereinfachungs-)Regelungen wie § 6 Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren; s. dazu Anm. 217; s. § 6 Anm. 1121 ff.), § 6 Abs. 2 (Sofortabschreibung, s. § 6 Anm. 1249 ff.) und § 6 Abs. 2a (sog. Poolabschreibung, s. § 6 Anm. 1301 ff.).

Insbesondere im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Ausgabenabgrenzung (aRAP) hat die Rspr. Kriterien der Wesentlichkeit entwickelt.

Siehe zuletzt BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, DStRE 2010, 1036 (1037 f.): Unwesentliche Beträge müssen, auch vor dem Hintergrund einer genauen und periodengerechten Gewinnermittlung, nicht in die aRAP einbezogen werden; unter Bezugnahme auf ältere Entscheidungen, nämlich BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462: Beim Ansatz von aRAP sind die Vereinfachungsgrundsätze zu beachten, denen Genüge getan wird, wenn die nicht im betreffenden Wj. berücksichtigten Beträge das Ergebnis nur unwesentlich berühren; BFH v. 2.6.1960 – IV 114/58, HFR 1961, 73: Einem vorsichtigen Kaufmann muss ein gewisser Spielraum dahin eingeräumt werden, ob und in welchem Umfang bestimmte kleinere Ausgaben in die aRAP eingestellt wird.

Diese so entwickelten Kriterien orientieren sich an den jeweiligen Grenzen des § 6 Abs. 2 EStG (hierzu s. MARX, FR 2011, 267 [270]).

Rechtsprechung und Grundsatz der Wesentlichkeit: In drei weiteren Entscheidungen hat sich der BFH zum Wesentlichkeitsgrundsatz im Kontext mit der stl. Gewinnermittlung geäußert. Der VIII. Senat des BFH (v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, FR 2003, 19) zur Aufbewahrungsverpflichtung von Geschäftsunterlagen. In einer Entsch. des I. Senats aus dem Jahr 1995 hat sich der BFH zur Beurteilung des Begriffs der Wesentlichkeit (einer Verpflichtung) geäußert und festgestellt, dass auf die Bedeutung dieser für das Unternehmen abzustellen ist und nicht auf den Aufwand für einzelne Vertragsverhältnisse (s. BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 = FR 1995, 474). Diese Auffassung hat

der X. Senat in seiner Entscheidung v. 19.7.2011 (X R 26/10, DSrT 2011, 1990 [1993], s.a. Anm. 224a) ausdrücklich bestätigt, die „Atomisierung“ der Verpflichtungen, die sich weder aus dem Gesetz noch aus der bisherigen Rspr. ergibt, abgelehnt, weil es „für die Beurteilung der Wesentlichkeit nicht auf die künftigen [...] Aufwendungen für die einzelne Verpflichtung, sondern auf die im Unternehmen [...] künftig anfallenden Aufwendungen [...] abzustellen“ ist. Zur Wesentlichkeit im Zusammenhang mit der Zulässigkeit des Lifo-Verfahrens hat sich der BFH in der Entsch. v. 20.6.2000 (VIII R 32/98, FR 2000, 1348) geäußert.

225 17. Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB

Von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 Nr. 1–6 HGB darf gem. Wortlaut des Abs. 2 „nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden“, die zT bereits unter den jeweiligen Überschriften angeführt sind. Die Möglichkeit evtl. Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften räumt das Gesetz bereits selbst ein, zB in § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB, wonach Abweichungen im Anh. angegeben und ihre Auswirkungen begründet werden müssen. Der Grundsatz der Bilanzidentität (Abs. 1 Nr. 1) kann zB in Umwandlungsfällen (Verschmelzung, Spaltung) nicht erfüllt werden, weil die jeweiligen Schlussbilanzen zum (stl.) Übertragungstichtag nicht identisch sein können mit der Eröffnungsbilanz am (handelsrechtl.) Umwandlungstichtag (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 6: keine Anpassung an abweichende StBil.).

Die going concern-Prämisse in Abs. 1 Nr. 2 ist naturgemäß nicht mehr aufrechterhalten nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder bei tatsächlicher Bestandsgefährdung (s. Anm. 215).

Zum Konflikt des Vorsichtsprinzips (Abs. 1 Nr. 4) mit europarechtl. Einflüssen in Gestalt des true and fair view vgl. Anm. 223. Zu Ausnahmen vom Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 222 aE.

Gesetzliche Vorschriften begründen zT zwingend solche Ausnahmefälle. Eine derartige Mussvorschrift wird in der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB gesehen. Danach hat der Jahresabschluss (nicht nur) von KapGes. (s. Anm. 223) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Wird ein derartiges Abbild mit den bisher angewandten allgemeinen Bewertungsgrundsätzen in Abs. 1 nicht dargestellt, müssen vom Vorjahr abweichende Bewertungsmethoden angewandt werden (s. auch WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 73).

Gesetzliche Wahlrechte können ebenfalls zu Abweichungen führen. Hierunter fallen die Bewertungsvereinfachungsverfahren in § 256 HGB sowie die Fest- und Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 3 und 4 HGB, die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz (Abs. 1 Nr. 3) ermöglichen (vgl. Anm. 217). Zur früheren Diskussion, inwieweit der als Sollvorschrift formulierte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Abs. 1 Nr. 6) Wahlrechte einräumt (s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 74; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926 [928]; ADS VI. § 252 HGB Rn. 113; s. auch BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, DB 1996, 926 [928]), während durch das BilMoG die in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB geregelte Bewertungsstetigkeit eine Änderung hin zur „Mussvorschrift“ erfahren hat (s. Anm. 214 mwN).

Sonstige Gründe, die Abweichungen iSd. § 252 Abs. 2 HGB zulassen bzw. erzwingen, müssen entsprechend schwerwiegend sein und absolut frei von Will-

kür. WINKELJOHANN/BÜSSOW (in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 75 ff.) nennen hier zB die Vereinfachungsverfahren zum Einzelbewertungsgrundsatz.

Einstweilen frei.

226–229

B. Prinzipien des Gewinn- und Verlustausweises nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip

I. Verhältnis von Gewinn- und Verlustausweis zur Realisation

230

Begriff der Realisation: Was inhaltlich unter dem Begriff der Realisation zu verstehen ist, ist aus § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht direkt zu entnehmen. Aus dem Wortlaut von § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB lässt sich jedoch ableiten, dass Realisation die Erfüllung der Verpflichtung bedeutet, die dem Gewinn bzw. dem Verlust zugrunde liegt und zum Abschlussstichtag erfolgt ist. Das heißt, Gewinne gelten dann als realisiert, wenn ein Umsatzvorgang in Form einer Veräußerung oder eines Tauschs (§ 6 Abs. 6) stattgefunden hat (s. dazu BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; MOXTER, FS L. Schmidt, 1993, 195).

Gewinn- und Verlustausweis: Der Gewinn iS einer Mehrung des BV gilt dann als realisiert, wenn ein Vermögensgegenstand durch Veräußerung aus dem BV gegen Entgelt bzw. Forderung – als Gegenleistung – ausscheidet.

Mit der Realisierung der Gegenleistung wird die bis dahin bestehende Erfolgsneutralität von Beschaffungs- und Herstellungsvorgängen verlassen (s. Anm. 247 und § 6 Anm. 269), denn mit der Gegenüberstellung von Ertrag in Höhe des Werts der Gegenleistung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) und dem Buchwert dieses Vermögensgegenstands in Höhe der (ggf. fortgeführten) AHK wird die realisierte und zu aktivierende BV-Mehrung ermittelt (s. § 6 Anm. 269; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 897 [899]; HERZIG, FS L. Schmidt, 1993, 209 [212]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 77; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl. 2011, 135). Veräußerung meint die Verschaffung wenigstens des wirtschaftlichen Eigentums iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (als Minus zum zivilrechtl. Eigentum) an einem Vermögensgegenstand gegen Gegenleistung (s. § 6b Anm. 30; BFH v. 29.10.1996 – IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558). Verluste sind entsprechend dann realisiert, wenn die diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen erfüllt sind.

II. Gewinn- und Verlustausweis aufgrund des Realisationsprinzips

1. Allgemeines

231

Das Realisationsprinzip wurde aus dem seinerzeitigen Verständnis als Regel zur Bestimmung des Zeitpunkts Gewinnrealisierung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) – auf Grundlage der 4. EG-Richtlinie v. 14.8.1978, 78/660/EWG (ABl. EG 1978 Nr. L 222) – kodifiziert (s. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121). Das Realisationsprinzip ist Ausdruck des allgemeinen Vorsichtsprinzips und das grundlegende Prinzip der Aktivierung.

Siehe Anm. 219 zum Vorsichtsprinzip; BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; s. Anm. 220a–f zur Alimentationslehre; KNOBBE-KEUK, 9. Aufl. 1993, § 3 III

(49); SIEGEL, BB 1993, 326 (334); SIEGEL, FS Forster, 1992, 585 (595); WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180; nach aA auch grundlegendes Passivierungsprinzip: s. MOXTER, FS Havermann, 1995, 487 (502 f.); BALLWIESER in MünchKomm. HGB, § 252 HGB Rn. 72, 82 ff.; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 84; HERZIG, FS L. Schmidt, 1993, 209 (212, 215); differenzierend WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180; SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653.

Gewinnausweis: Die Vorschrift sieht inhaltlich vor, dass Gewinne nur dann Berücksichtigung finden, dh. in die GuV bzw. in die Bilanz eingehen dürfen, wenn die diesen Gewinnen zugrunde liegenden Verpflichtungen am Abschlussstichtag erfüllt sind (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 86). Ein Gewinn ist dann auszuweisen, wenn ein WG aus dem BV ausscheidet oder eine Dienstleistung (als Unternehmensleistung) erbracht wird und der Leistungserbringer dafür als Gegenleistung eine Leistung (oder die Befreiung von einer Leistungspflicht, s. dazu BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595) erlangt, die höher bemessen ist als der Buchwert der erbrachten Leistung. Bloße Wertsteigerungen, die in WG des BV ruhen, sind für den Gewinnausweis ohne Belang und dürfen nicht mit einem höheren Wert als den AHK bilanziell berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass ohne einen tatsächlich erfolgten Realisierungsvorgang Gewinne erst zu diesem späteren Zeitpunkt auszuweisen sind (BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 194; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 43; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 101).

Verlustausweis: Der bilanzielle Verlustausweis erfolgt nicht erst zum vorgenannten Zeitpunkt, sondern bereits dann, wenn die Verluste vorhersehbar sind, dh. zeitlich vor deren Realisierung (s. Anm. 221; Anm. 252–256).

Zeitwerte: Die Berücksichtigung von nicht realisierten Werten (bzw. Zeitwerten), dh. Gewinnen, die bloße Wertsteigerungen abbilden, ohne tatsächlich durch den Markt best. worden zu sein, ist vor dem Hintergrund des Substanzeingriffs (eigentumsschonende Besteuerung, Art. 14 GG) und der Verlässlichkeit und Stetigkeit der Gewinnermittlung, die in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Ausdruck finden, bedenklich.

Dazu s. HENNRICH, DStJG 24 (2002), 301 (312); LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 105, 107 f., § 8 Rn. 32 f. (zur sog. Reinvermögenszuwachsstheorie), § 9 Rn. 50 f.; § 17 Rn. 202.

Gegenstand des Realisationsprinzips ist die Unternehmensleistung. Diese kann die entgeltliche Lfg. oder Leistung von WG und Dienstleistungen eines Unternehmens, der Tausch, der betriebliche Schuldenerlass oder außerhalb gegenseitiger Verträge die Ausschüttung, Entnahme bzw. Totalentnahme sein.

232 2. Zeitpunkt der Gewinnrealisation

Zeitmoment: Bei der Frage, wann der Anspruch auf die Gegenleistung anstatt des Vermögensgegenstands in Höhe der AHK zu aktivieren ist, ist auf den Zeitpunkt der „wirtschaftlichen Erfüllung“ abzustellen (s. BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786).

Als Zeitpunkt der Realisierung, der gesetzlich nicht geregelt ist, kommen theoretisch mehrere in Betracht, denn der Abwicklungsprozess durchläuft – vom Bargeschäft (auch „Handgeschäft“) einmal abgesehen – verschiedene Stationen: beginnend mit der schuldrechtl. Verpflichtung über die Erbringung einer Teilleistung, über die Versendung, dh. die Übergabe an eine Transportperson, die Einräumung der Verfügungsmacht, die Leistungserbringung, dh. wenn der Leistungsschuldner die ihm obliegende Primärleistung erbracht hat und die Gegen-

leistungsgefahr auf den Gläubiger (der Primärleistung) übergegangen ist und dem (Primär-)Leistungsschuldner der Anspruch auf die Gegenleistung erwachsen ist, den Zufluss der Gegenleistung beim (Primär-)Leistungsschuldner (und Gegenleistungsgläubiger), die Rechnungsstellung, die Erfüllung der Gegenleistung und schließlich bis hin zum Erlöschen der Gewährleistungsansprüche.

Leistungsbewirkung als Realisationszeitpunkt: Nach einhelliger Auffassung ist ganz allg. für den Realisationszeitpunkt nicht der Eintritt des Leistungserfolgs, dh. die Erfüllung iSv. § 362 Abs. 1 BGB erforderlich, sondern es ist vielmehr hinreichend, dass der Leistungsschuldner die ihm obliegende vertragliche Primärleistung erbracht hat (s. auch BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797). Zu diesem Zeitpunkt wird die Erlangung der Gegenleistung als „so gut wie sicher“ angesehen.

ADS VI. § 252 HGB Rn. 82; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 90; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 44; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 940 ff.; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 165; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 83, 102, 104; BALLWIESER in MünchKomm. HGB, § 252 HGB Rn. 75; KLEINDIEK in ULMER, HGB-BilRecht, § 252 HGB Rn. 27; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 146, 148; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 79; BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786 mwN; v. 10.8.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21.

3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Verträgen

a) Grundsatz

233

Von einer Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Rechtsverhältnissen kann grds. dann gesprochen werden, wenn objektiv ein marktgängiger Umsatzvorgang erfolgt ist.

Siehe Anm. 231; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 940 ff.; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 90; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83, B 65; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 78; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 79; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 Rn. 101 f.; KLEINDIEK in ULMER, HGB-BilRecht, § 252 Rn. 27; LEFFSON, GoB, VII. 1987, 247, 250; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 146 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 205, 68, 70; MOXTER, FS L. Schmidt, 1993, 195; BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 (18); FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 165; BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323.

b) Lieferungs-/Kaufvertrag

234

Bei Rechtsverhältnissen, denen ein Lieferungs- (Kauf-)Vertrag zugrunde liegt, ist grds. dann von einer Realisierung (im o.g. Sinne, s. Anm. 230) auszugehen, wenn dem Erwerber wenigstens das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, als Weniger zum rechtl. Eigentum, dem Vollrecht) an der (Kauf-)Sache verschafft wurde.

Realisation und Kauf beweglicher Sachen: Beim Kauf beweglicher Sachen wird dem Käufer die (Kauf-)Sache derart übergeben, dass dieser willentlich die „tatsächliche Gewalt über die Sache“ ausüben vermag, dh. diese als ihm gehörend beherrscht (§ 872 BGB) und die Gefahren, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen.

BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; v. 3.5.1979 – I R 49/78, BStBl. II 1979, 738; BGH v. 29.3.1996 – V ZR 326/94, NJW 1996, 1890 (1893); „Eigenbesitz“, § 872 BGB; BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; v. 7.11.1991 – IV R 34/90, BStBl. II 1992, 398; ebenso CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 148.

Die Übergabe kann auch durch ein sog. Besitzkonstitut (§§ 930, 868 BGB) erfolgen, dabei wird dem Erwerber durch einen Dritten der Besitz der (Kauf-)Sache vermittelt.

Realisierung und Versendungskauf: Beim sog. Versendungskauf (§ 447 BGB) fallen Leistungsort (§ 269 BGB, dh. Ort, an dem der Schuldner der Primärleistung die letzte geschuldete Leistungshandlung zu erbringen hat) und Erfolgsort („anderer Ort“ iSv. § 447 BGB, dh. Ort, an dem die Erfüllung iSv. § 362 BGB zu erfolgen hat) auseinander. Mit Auslieferung der (Kauf-)Sache an die Transportperson durch den Schuldner (Verkäufer) geht die Gegenleistungs- (auch Preis-)Gefahr auf den Gläubiger (Käufer) über. Darin liegt die Übergabe der (Kauf-)Sache und dieser Zeitpunkt stellt den Erlösrealisierungszeitpunkt dar.

BFH v. 3.8.1988 – I R 157/84, BStBl. II 1989, 21, zum Überseehandel; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 148.

Realisierung beim Immobilienkauf: Beim Immobilienkauf bildet der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt, zu dem die Gefahren, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen, den Ertragsrealisierungszeitpunkt ab und liegt idR vor dem Übergang des rechtl. Eigentums (§ 873 BGB).

StRspr.: BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = DSrR 2000, 1176 (1177 f.); v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; v. 2.3.1990 – III R 70/87, BStBl. II 1990, 733; v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 31.1.1980 – IV R 13/76, BStBl. II 1980, 318; s. auch FG München v. 12.4.2005 – 9 K 1428/04, EFG 2005, 1616, aufgeh. durch BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747. Realisierung bei erstelltem Wohnungseigentum s. Anm. 236 und BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26.

Realisierungszeitpunkt und Leistungsstörung: Dem Gläubiger der Primärleistungspflicht (dem Käufer) steht bei Leistungsstörung (wegen Unmöglichkeit, Verzögerung, Verletzung einer vertraglichen Pflicht) bei Schlechtleistung (wegen Unmöglichkeit der Nacherfüllung, Nichtvornahme der Nacherfüllung, Mangel der Kaufsache und grds. auch bei Teilleistung) stets die Möglichkeit eines Rücktritts, der ein Gestaltungsrecht darstellt, offen.

Gesetzliches Rücktrittsrecht: Bei Unmöglichkeit und Verzögerung kann der Schuldner (Verkäufer) die geschuldete Primärleistung nicht bzw. nicht zeitgerecht erbringen, wobei dann die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr – mangels Übergabe – nicht auf den Gläubiger der Primärleistung (Käufer) übergeht. Sofern eine entgegenstehende Gefahrtragungsregelung dies nicht gleichwohl eintreten lässt, liegt keine Gewinnrealisation vor (hier geht es dann vielmehr um die Frage, ob und inwieweit der Sekundäranspruch aus dem gesetzlichen Schuldverhältnis im Zusammenhang mit der Leistungsstörung realisiert ist).

Die Schlechtleistung steht einer Gewinnrealisierung nicht entgegen, denn obwohl der Verkäufer seiner vertraglich geschuldeten Leistungsverpflichtung nicht nachgekommen ist (was sowohl die Freiheit von Rechts- wie von Sachmängeln einschließt), ist die (Preis-) Gegenleistungsgefahr durch Übergabe der mangelbehafteten Sache auf den Käufer (Gläubiger der – mangelhaften – Primärleistung) übergegangen. Diesem steht erst mit der Ausübung des Gestaltungsrechts eine Rückabwicklung des Vertragsverhältnisses zu. Bei hinreichender Wahrscheinlichkeit ist dafür eine Rückstellung zu bilden (s. auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 147).

Vertragliches Rücktrittsrecht: Beim vertraglichen Rücktrittsrecht (des Käufers) ist gleichwohl von einer Gewinnrealisierung mit der Übertragung (wenigstens) des wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382) auszugehen, obwohl dem Käufer am Abschlussstichtag

noch das Recht vom Vertrag zurückzutreten zukommt. Gleichwohl muss die künftige Rücknahmeverpflichtung bei entsprechender Wahrscheinlichkeit des Rücktritts abgebildet werden; dies soll durch eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) oder eine Verbindlichkeit, die auf den Zeitpunkt des Erlöschens des Rücktrittsrechts bedingt ist (dazu CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 147), geschehen (ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 2. Spiegelstr.; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 92, 4. Spiegelstr.; zum Rückgaberecht im Versandhandel s. WP-Handbuch 2006, Bd. I, E Rn. 436).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass Gestaltungsrechte (strechtl.) nicht zurückwirken (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382).

Spätere einvernehmliche Vertragsauflösung: Eine spätere (einvernehmliche) Vertragsauflösung steht der Gewinnrealisierung grds. nicht entgegen.

Zum Schuldrecht vor dem sog. Schuldrechtsmodernisierungs-Gesetz 2002 s. BFH v. 21.10.1999 – I R 44/98, BStBl. II 2000, 424; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = DStR 2000, 1176 [1177] zum Immobilienkauf; zum Werkvertrag s. Anm. 236; die vom BFH (v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202; v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541) aufgestellten Grundsätze zur Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sind nach Auffassung des BFH (v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = DStR 2000, 1176 [1177]; v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191; v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797 [Werklieferungsverträge]) nicht verallgemeinerungsfähig und im Kontext der Rückabwicklung (rechts-)wirksamer Verträge nicht heranzuziehen.

Mängelreede: Auch eine (bloße) Mängelreede steht einer Gewinnrealisierung nicht entgegen; vielmehr ist bei hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; s. auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 147; KNOBBE-KEUK, 9. Aufl. 1993, § 6 II a; WOERNER, BB 1988, 769 (777).

Annahme- bzw. Gläubigerverzug: Hat der (zur Leistung vermögende, § 297 BGB) Schuldner der Primärleistungspflicht (der Verkäufer) die (Kauf-)Sache dem Gläubiger (Käufer) in vertragsgemäßer Weise angeboten (§§ 294–296 BGB) und nimmt der Gläubiger die gehörig angebotene (Kauf-)Sache nicht ab, so kommt er in Annahme-(Gläubiger-)Verzug. Dies hat zur Konsequenz, dass die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr gleichwohl auf den Gläubiger übergeht. Damit ist der Käufer zur Zahlung des Kaufpreises (Gegenleistung) verpflichtet und der Gewinn für den Verkäufer realisiert (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 92, 5. Spiegelstr.).

c) Dienstleistungsvertrag

Beim Dienstleistungsvertrag besteht nach § 614 BGB eine Vorleistungspflicht des Dienstleistungsverpflichteten. Der Anspruch auf die Gegenleistung (Entgelt) erfolgt erst mit Erbringung der (Dienst-)Leistung; somit tritt die Realisierung erst zu diesem Zeitpunkt ein (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 92, 6. Spiegelstr.; ADS VI. § 252 HGB Anm. 82, 3. Spiegelstr.).

Unterrichtsverträge: Honorare bei sog. Unterrichtsverträgen (insbes. Vorbereitungskursen auf berufsqualifizierende Examina), die Dienstverträge sind (da kein Erfolg hinsichtlich des Bestehens der Prüfung geschuldet wird, s. BGH v. 4.11.1992 – VIII ZR 235/91, BGHZ 120, 108; BGH v. 8.3.1984 – IX ZR 144/83, BGHZ 90, 280), sind nach Auffassung des BFH v. 10.9.1998 (IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 = FR 1999, 87 [88]) über die Lehrgangsdauer verteilt qualitativ gleichartig zu erbringen und mit der erbrachten Dienst-(Unterrichts-)Leis-

tung realisiert. Eine (später) eintretende Unmöglichkeit lässt die Realisierung des Honoraranspruchs (für erbrachte Leistungen) nicht entfallen. Der Anspruch ist für den – bis zum Bilanzstichtag – geleisteten Unterricht realisiert (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 = FR 1999, 87; zust. STOBBE, FR 1999, 88 f.).

Die auf die folgenden Wj. – nach dem Bilanzstichtag – entfallenden Honorare werden durch passive RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) neutralisiert, sofern diese Honorarteile bereits als Einmalbetrag vereinnahmt wurden bzw. die dem Honorar zugrunde liegende Forderung aktiviert wurde (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 = FR 1999, 87 [88]).

Beraterhonorare; Gebührenordnungen: Vorstehendes gilt auch für Beratungsleistungen, die zB nach berufsständischer Gebührenordnung (RVG, StBGebO) oder Regelungen der Makler- und Bauträgerverordnung (s. STOBBE, FR 1999, 88) abgerechnet werden. Zur Realisierung von Steuerberaterhonoraren bei Steuerberatung im Rahmen eines sog. Dauermandats bei selbständigen Beratungsleistungen als selbständige Teilleistung(en) s. FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.

Zu beachten sind allerdings die Sondervorschriften (zu § 614 BGB) §§ 64, 87c HGB und § 11 Berufsbildungsgesetz.

236 d) Werkvertrag

Beim Werkvertrag (§§ 631 ff. BGB) ist der Werkunternehmer (der Schuldner der Primärleistung) neben der Übergabe des Werks gehalten, die Abnahme der Leistung (des Werks) durch den Besteller (Gläubiger, § 640 BGB) zu erlangen. Mit der Abnahme gilt das Werk als die im Wesentlichen geschuldete und erfüllte Hauptleistungspflicht als erbracht. Damit erlischt grds. der sog. Erstherstellungsanspruch (Erfüllungsanspruch), wodurch die Einrede des nicht erfüllten Vertrags (§§ 320, 322 BGB) seitens des Bestellers (Gläubigers) nicht mehr möglich ist und die beim Schuldner der Primärleistungspflicht (Werkunternehmer) liegende Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr (§ 644 Abs. 1 Satz 1 BGB; wegen der Erfolgsbezogenheit des Werkvertrags) auf den Gläubiger (Besteller) übergeht. Damit gilt die Gegenleistung (Forderung) aufgrund der vorstehend dargestellten rechtl. Erwägungen als realisiert.

Siehe BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 92, 7. Spiegelstr.; ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 4. Spiegelstr.; WOERNER, BB 1988, 769 (776); WOERNER, FR 1984, 489 (494).

Spätere, einvernehmliche Vertragsauflösung: Eine spätere Vertragsauflösung – gleich aus welchen Gründen – steht einer Gewinnrealisierung grds. nicht entgegen (ausdrückl. zum Werkvertragsrecht BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, unter Hinweis auf BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797 mwN).

Realisierung trotz ausstehender Nebenpflichten: Noch ausstehende (vertragliche) Nebenpflichten, wie zB Abrechnungsverpflichtungen nach § 14 VOB/B (als Fälligkeitsvoraussetzung ist Derartiges dem Werkvertragsrecht des BGB fremd, s. BGH v. 24.1.2002 – VII ZR 196/00, NJW 2002, 1567) oder andere (untergeordnete) vertragliche Nebenpflichten stehen bei Fertigstellung und Abnahme der (geschuldeten) Werkleistung der Realisierung des Vergütungsanspruchs nicht entgegen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788, der auf BGH v. 18.12.1980 – VII ZR 43/80, BGHZ 79, 180, verweist). Bei

derartigen Konstellationen ist es auch nicht angezeigt, den realisierten Vergütungsanspruch (bilanziell) zu reduzieren (s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788).

Realisierung bei Eigentumswohnungen: Die Realisierung im Zusammenhang mit erstelltem Wohnungseigentum hängt von der Abnahme durch den Besteller (Erwerber) ab. Dabei wird zwischen dem Gemeinschaftseigentum, das die überwiegende Bausubstanz ausmacht (s. BFH v. 21.2.1985 – VII ZR 72/84, NJW 1985, 1551; s. Anm. 969 f.) und dem Sondereigentum differenziert; beides kann getrennt übergeben und abgenommen werden (s. BGH v. 30.6.1983 – VII ZR 185/81, WM 1983, 1104).

► *Unterschiedliche Realisierungszeitpunkte:* Es ist vertreten worden, dass für das Sonder- und das Gemeinschaftseigentum unterschiedliche Realisierungszeitpunkte gelten sollen (s. BFH v. 13.11.1985 – VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531; aA BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26, der ua. Streitigkeiten bei der Aufteilung der Vertragssumme als vorgezeichnet sieht; s. auch Anm. 970).

► *Einheitlicher Realisierungszeitpunkt:* Dabei werden verschiedene Varianten vorgeschlagen:

- wegen der Zusammengehörigkeit von Sonder- und Gemeinschaftseigentum erstreckt sich die Abnahme des Sondereigentums (einer Wohnung) auch auf das zugehörige Gemeinschaftseigentum;
- ähnlich ist die Übergabe einer Wohnung der Realisationszeitpunkt hinsichtlich des Gewinns für diese (und erstreckt sich auch auf das zugehörige Gemeinschaftseigentum, s. BFH v. 31.1.1980 – IV R 13/76, BStBl. II 1980, 318; ausdrückl. aA BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26);
- im Hinblick auf die wirtschaftliche Bedeutung des Gemeinschaftseigentums (s.o., s. auch Anm. 970) ist für den Realisationszeitpunkt auf dessen Abnahme abzustellen (s. BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26), wobei diese nicht formell erfolgen muss, sondern auch durch widerspruchslöse Ingebrauchnahme (des Gemeinschaftseigentums). Es ist jedoch erforderlich, dass das Gemeinschaftseigentum als im Wesentlichen funktionstüchtig hergestellt sein muss (s. BGH v. 20.9.1984 – VII ZR 377/83, NJW 1983, 731; PAUSE, NJW 1993, 553 [556]). Die Abnahmewirkung tritt auch nicht ein, wenn Mängel abnahmeverweigerungsberechtigt gerügt wurden (s. BGH v. 22.12.2000 – VII ZR 310/99, BGHZ 146, 250; BFH v. 10.6.1999 – VII ZR 170/98, BauR 1999, 1186). Die Entgelte für die Wohnungen, die in Gebrauch genommen und mindestens drei Monate rügelos benutzt wurden, sind auch dann realisiert, wenn nicht alle anderen Wohnungen diese Voraussetzungen erfüllen (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; aA BFH v. 13.11.1985 – VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531; HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 [1400]).

e) Werklieferungsvertrag

237

Mit der Auslieferung und der Eigentumsübertragung wird die (Primär-)Leistung beim Werklieferungsvertrag bewirkt, so dass zu diesem Zeitpunkt der Gefahrübergang erfolgt ist; s. FISCHER/NEUBECK, BB 2004, 657; zur Veräußerung einer ETWohnung s. BFH v. 25.8.2004 – IV B 12/04, BFH/NV 2004, 1532.

f) Miet- und Pachtvertrag

238

Miet- und Pachtverhältnisse sind strukturell nicht auf einen einmaligen Austausch, sondern auf eine längerfristige Leistungsanspannung ausgerichtet. Mit

der Überlassung (Besitzverschaffung nach § 854 BGB oder wenigstens Gewährleistung des Zugangs) der Miet- bzw. Pachtsache zum bestimmungsgemäßen Gebrauch derselben geht die Gegenleistungs-(Preis-)Gefahr auf den Gläubiger (Mieter bzw. Pächter) über und der Schuldner der Primärleistung hat diese erbracht, dh., in Abhängigkeit vom Zeitablauf ist dann die Gegenleistung (der Miet- bzw. Pachtzins) als Ertrag für die abgelaufene Gebrauchsüberlassung realisiert.

BFH v. 20.5.1995 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; die Teilleistungen werden pro rata temporis der abgelaufenen Zeitabschnitte realisiert; s. auch BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 106; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 47; sowie ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 88 ff.; LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 270.

In der Praxis wird diese Vorleistungspflicht des Schuldners (Vermieter bzw. Verpächter) abw. geregelt, dh., der Gläubiger (Mieter bzw. Pächter) leistet für eine bestimmte Periode die Gegenleistung im Voraus. Damit ist mit Beginn der Periode, auf die sich die Gegenleistung bezieht, diese zwar (vertraglich) fällig, jedoch noch nicht realisiert, da der Schuldner (der Vermieter bzw. Verpächter) die Miet- bzw. Pachtsache noch nicht überlassen, dh. nicht erfüllt hat. Die Forderung (Gegenleistung) ist zu aktivieren, doch ist ein passiver RAP zu bilden (s. Anm. 1243, 1245).

ADS VI. § 252 Rn. 82, 8. Spiegelstr.: „in Abhängigkeit vom Zeitablauf als Ertrag zu vereinnahmen und zwar unabhängig davon, wann über sie abzurechnen ist“; ebenso WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 92, 8. Spiegelstr.; s. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904 zu Nutzungsüberlassungsverträgen (zB Autovermietungsverträge) s. auch WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 94, 6. Spiegelstr.

239 g) Leasingvertrag

Bei Leasingverträgen werden die Erträge grds. in Abhängigkeit des Zeitablaufs (Teilleistungen pro rata temporis) realisiert. Die Bilanzierung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen, die im Gegensatz zum – stets als Gebrauchsüberlassung zu behandelnden – sog. Operate-Leasing (s. Anm. 310 f., 1138) in der Praxis eine große Rolle spielen und wirtschaftlich ein Finanzierungsgeschäft darstellen, hängt davon ab, wem der Gegenstand bilanzrechtl. zuordenbar ist; dabei ist es entscheidend, ob von den Vertragsparteien die Übertragung der Sachsubstanz beabsichtigt ist. Es kommt letztlich darauf an, wer wirtschaftlich betrachtet die Chancen und Risiken aus der Wertentwicklung des WG hat.

BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904 zu „Automietverträgen“; s. auch WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 47; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 37–39 41–47; ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 8. Spiegelstr., § 246 HGB Rn. 385–395, § 250 HGB Rn. 121 ff.

240 h) Sale-and-Lease-Back-Geschäft

Bei sog. sale-and-lease-back-Geschäften (insbes. beim Immobilien-sale-and-lease-back) liegt isoliert betrachtet neben einem Veräußerungsgeschäft, das zu einer Gewinnrealisierung beim Verkäufer führen kann, ein Leasinggeschäft vor, das abhängig von dessen Ausgestaltung zur Zurechnung des Leasing-Gegenstands sowohl beim Leasinggeber (dem Käufer) als auch beim Leasingnehmer (dem Veräußerer) führen kann.

Liquiditätsbeschaffung: Ist durch die Kombination beider Geschäfte primär die Liquiditätsbeschaffung für den Verkäufer (und Leasingnehmer) vorgesehen und verbleibt bei diesem die tatsächliche Sachherrschaft, kann dem Leasingnehmer bei bestimmten Konstellationen (Spezialleasing, günstige Optionen zum

Kauf oder zur Mietverlängerung) der Gegenstand weiterhin zugerechnet werden (s. KROPFF, ZGR 1993, 41 [54]; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 40, auch zur Konstellation, dass von den Vertragsparteien durch das Geschäft die Aufdeckung stiller Reserven beabsichtigt wird). Somit kommt es bei derartigen Konstellationen zu keiner Gewinnrealisierung (s. KROPFF, ZGR 1993, 41 [54, 56 f. mwN]).

FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 40 (auch zur Konstellation, dass von den Vertragsparteien durch das Geschäft die Aufdeckung stiller Reserven beabsichtigt wird); KROPFF, ZGR 1993, 41 (54, 56 f.).

Wirtschaftliches Eigentum beim Käufer: Wenn der Käufer (Leasinggeber) das wirtschaftliche Eigentum (iSd. § 39 AO) erwirbt, ist diesem der Gegenstand zuzurechnen; in diesem Fall ist der Gewinn für den Verkäufer realisiert (s. auch ADS VI. § 246 HGB Rn. 395; § 252 HGB Rn. 82, 8. Spiegelstr.).

i) Wechseldiskontgeschäft

241

Bei Wechseldiskontgeschäften erlangt die Bank gegen den aus dem Wechsel Verpflichteten eine Forderung (und idR zugleich die dem Wechselgeschäft zugrunde liegende Forderung, da die Hingabe eines Wechsels idR erfüllungshalber erfolgt, § 364 Abs. 2 BGB). Die Bank erwirbt mit der Diskontierung eines Wechsels die bestehenden Forderungen gegen Zahlung (in Höhe des diskontierten Forderungsbetrags); diese sind in Höhe des ausgereichten diskontierten Betrags zu aktivieren (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597]; s. auch BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 zur Forderungsabtretung; s. Anm. 2000).

Keine (zeitanteilige) Realisierung des Diskonts vor Fälligkeit:

► *Auffassung der Rechtsprechung:* Da die Forderung aufschiebend bedingt ist, ist die Wechselsumme auch nicht unter Berücksichtigung des zeitanteiligen Diskonts, der vor Fälligkeit auch nicht zeitanteilig realisiert ist, aktivierbar. Diese Auffassung basiert auf der (zivil-)rechtl. Einordnung des Wechseldiskontgeschäfts als Kaufvertrag.

BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 (597); ebenso im Erg. Hess. FG v. 27.3.1987 – IV 962/82, EFG 1987, 522, nrkr.; anders jedoch FG Ba.-Württ. v. 27.5.1994 – 6 K 185/91, EFG 1995, 110, aufgeh. durch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594.

► *Auffassung des Schrifttums:* Die vorstehende Auffassung der Rspr. wird vom Schrifttum abgelehnt und ihr eine wirtschaftliche Betrachtung entgegengesetzt.

MOXTER, BB 1995, 1997 ff.; HOFFMANN, BB 1996, 420 f.; GOSCH, FR 1995, 581 f.; krit. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Wechselforderungen“, 618; s. auch WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 47; PLEWKA/KRUMBHOLZ, DB 1996, 342 ff.

► *Stellungnahme:* Folgt man der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, so wäre analog dem Gedanken der Alimentationslehre (s. Anm. 220a) auch hier eine zeitanteilige Gewinnrealisierung erforderlich; insoweit wäre auch hier eine Entsch. des Großen Senats wünschenswert (s. dazu Anm. 220f).

j) Pensionsgeschäft

242

Echtes Pensionsgeschäft: Bei sog. (entgeltlichen) echten Pensionsgeschäften, die sich dadurch auszeichnen, dass eine Rückübertragung des Pensionsguts (WG) – idR nicht notwendigerweise desselben – auf den Pensionsgeber vereinbart ist (bzw. diesem eine Call-Option eingeräumt ist, s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 24–28; KUSTERER, EStB 2003, 148 [150]),

ist das Pensionsgut (WG) dem Pensionsgeber zuzurechnen, weil dieser auch für die Zeit der „Pension“ der wirtschaftliche Eigentümer des Pensionsguts bleibt. Steht der Sicherungszweck im Vordergrund, gilt dies unwidersprochen.

► *Keine Rechtsprechung:* Die Rspr. hat sich zur Frage der Zurechnung des Pensionsguts nicht ausdrückerl. geäußert (s. dazu BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; beide Urteile beziehen sich auf die Zuordnung der laufenden Erträge daraus).

► *Auffassung von FinVerw. und hM im Schrifttum:* Der vorstehenden Auffassung folgt grds. auch die FinVerw. und die hM im Schrifttum. Dies wird in Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 39 AO („wirtschaftliches Eigentum“; zum Verhältnis von § 39 AO und GoB s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 280; SCHMIDT/STOLL, DSrR 2001, 2137 [2142 f. mwN]) begründet.

BMF v. 3.4.1990, DSrR 1990, 713 ff.; OFD Frankf. v. 15.3.1995, BB 1995, 1081; KROPFF, ZGR 1993, 41 (52); BÖCKING/LÖW/WOHLMANNSTETTER in MünchKomm. HGB II. § 340b HGB Rn. 20; KROPFF, ZGR 1993, 41 (53); SCHMIDT/STOLL, DSrR 2001, 2137 (2142 f.); HÄUSELMANN, BB 2000, 1282 [1287 ff.]; STOBBE, BB 1990, 518 (524); WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“, „Wertpapier-Leihgeschäfte“, der eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums aus der rechtsformspezifischen Norm des § 340b HGB ableitet; zum Halbeinkünfteverfahren und zu Pensionsgeschäften s. HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 (335).

▷ *Sicherungszweck steht nicht im Vordergrund:* Steht bei einem echten Pensionsgeschäft nicht der Sicherungszweck im Vordergrund, sondern bilanzpolitische Erwägungen, so sollte der Gegenstand stl. – zumindest bis zum Inkrafttreten des § 340b Abs. 4 HGB – dem Pensionsnehmer bilanziell zuzuordnen sein.

Dazu CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 4 Rn. 79; CREZELIUS, ZGR 1987, 1 (22); DÖLLERER, ZGR 1984, 629 f.; MATHIAK, StuW 1983, 262 f.; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 330; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“, „Wertpapier-Leihgeschäfte“.

▷ *Einheitliches Geschäft; keine Realisierung durch zeitweise Weggabe:* Das (echte) Pensionsgeschäft ist als einheitliches Geschäft zu sehen, dem regelmäßig der Sicherungszweck und gerade nicht die Idee eines sog. Absatzgeschäfts zugrunde liegt. Aus der (zeitweisen) Weggabe und dem späteren Rückerhalt kann keine Realisierung geschlossen werden, da das Geschäft erfolgsneutral ist; auch die Rücknahmeverpflichtung des Pensionsgebers steht der Annahme einer Gewinnrealisierung nicht entgegen.

SCHMIDT/STOLL, DSrR 2001, 2137 (2144); HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 (335); KROPFF, ZGR 1993, 41 (56); MEYER-SIEVERS, WPg. 1988, 291 (295 f.); FORSTER/GROSS, FS Scholz, 1985, 51 (66).

► *Stellungnahme:* UE ist die Zurechnung beim echten Pensionsgeschäft entsprechend § 340b Abs. 4 HGB abzuleiten.

Unechte Pensionsgeschäfte: Bei sog. unechten Pensionsgeschäften, bei denen der Pensionsgeber keinen Rückübertragungsanspruch hat, allenfalls der Pensionsnehmer verlangen kann, dass der Pensionsgeber das Pensionsgut (WG) zurücknimmt (dem Pensionsnehmer kommt eine Put-Option zu, s. FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VIII. § 246 HGB Rn. 26; KUSTERER, EStB 2003, 148 [150]), soll nach Auffassung des BFH (v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272), das zu den Erträgen bei echten Pensionsgeschäften Gesagte gelten.

Ausschließliche bilanzielle Zurechnung beim Pensionsnehmer: Beim unechten Pensionsgeschäft ist das Pensionsgut dem Pensionsnehmer zuzurechnen.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 344; WACKER in BLÜMICH, § 4 Rn. 155; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 4 Rn. 79; BÖCKING/LÖW/WOHLMANNSTETTER in MünchKomm. HGB II. § 340b HGB Rn. 32, 39 f.; s. auch KROPFF, ZGR 1993, 41 (56); MEYER-SIEVERS, WPg. 1988, 291 (296).

k) Nicht-vertypertes Dauerschuldverhältnis

243

Abgrenzung zu vertyperten Dauerschuldverhältnissen: Bei nicht vertyperten Dauerschuldverhältnissen, besser Verträgen auf fortgesetzte Lieferung, wie zB Sukzessivlieferungsverträgen, Wiederkehrschuldverhältnissen und sog. Teillieferungsverträgen, ist nach der zivilrechtl. Struktur zu differenzieren. Die Dauerhaftigkeit der Leistungsanspannung ergibt sich bei diesen auf fortgesetzte Leistung (Lieferung) ausgerichteten Vertragsverhältnissen aus der vertraglichen Vereinbarung, wohingegen sich bei Dauerschuldverhältnissen ieS (auch „vertypete Dauerschuldverhältnisse“) die Dauerhaftigkeit aus der Leistung unmittelbar ergibt.

Sukzessivlieferungsverträge (terminologisch der Oberbegriff für Raten- oder Dauerlieferungsverträge) sind dadurch gekennzeichnet, dass die auf einheitlicher vertraglicher Grundlage beruhenden Einzelleistungen (nach hM keine Teilleistungen iSd. § 266 BGB) das repräsentieren, was der Schuldner zum Zeitpunkt der Erbringung dieser Einzelleistung(en) schuldet.

Wiederkehrschuldverhältnisse: Bei Wiederkehrschuldverhältnissen, die auf einem Rahmenvertrag beruhen und bei denen auf Verlangen des Leistungsgläubigers einzelne Verträge über Einzelleistungen geschlossen werden, erfolgt die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Erbringung der jeweils (geschuldeten) Einzelleistung (ebenso BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904).

Zinserträge aus festverzinslichen Wertpapieren und Forderungen werden pro rata temporis mit deren Entstehung realisiert.

ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 5. Spiegelstr.; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 107. Als Zinsertrag gilt in diesem Zusammenhang auch ein (bei Auszahlung) einbehaltenes Disagio (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 107).

Einstweilen frei.

244

4. Ertragsrealisation im Zusammenhang mit nicht-gegenseitigen Rechtsverhältnissen

a) Allgemeines

245

Bilanzielle Berücksichtigung konkretisierter, gesicherter Ansprüche: Bei nicht gegenseitigen oder gesetzlichen Rechtsverhältnissen (s. Anm. 220; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 952; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83; ADS VI. § 252 HGB Rn. 84) sind die jeweiligen Ansprüche (Rechte) bzw. Forderungen dann aktivisch in der Bilanz zu berücksichtigen, wenn der Anspruch nach den Verhältnissen des Einzelfalls als rechtl. gesichert erscheint (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166, unter Berufung auf EuGH v. 27.6.1996, Rs. C-234/94 – Tomberger, DStR 1996, 1093; BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, BGHZ 137, 378 = DB 1998, 567).

Forderung als Wirtschaftsgut: Dies ist dann der Fall, wenn der aus dem Rechtsverhältnis resultierende (Vermögens-)Vorteil wirtschaftlich nutzbar ist und diesem ein gegenwärtiger Wert innewohnt (BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370). Anders – mit den Worten des BGH (v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, BGHZ 137, 378 = DB 1998, 567) – ausgedrückt: es ist maßgebend, ob sich die Forderung so weit konkretisieren lässt, dass sich diese wirtschaftlich als

Vermögensgegenstand einordnen lässt und somit zu einer Mehrung des Vermögens führt (so auch SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1/1977, 104 [106 mwN]) und nicht, wann die Forderung fällig ist (s. Anm. 220).

Ertragsrealisierungszeitpunkt bei nicht-gegenseitigen Verträgen: In diesen Fällen muss der Anspruch (dh. die Forderung bzw. das Recht) nach den Umständen des Einzelfalls als sicher erscheinen (s. näher Anm. 220). In Anknüpfung an den in Anm. 232 formulierten und allg. anerkannten Grundsatz, dass Ertragsrealisation eine „quasi sichere“ Vermögensmehrung erfordert, ist die bilanzielle Berücksichtigung von Ansprüchen, denen kein Umsatzgeschäft zugrunde liegt, grds. dann möglich und geboten, wenn die aus dem Anspruch bzw. Recht folgenden Forderungen hinreichend rechtl. konkretisiert sind (s. Anm. 220 und SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 1977, 104 [106 f. mwN]; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 93, E 94; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 80 f.).

246 b) Teilnahme an der Gewinnbeteiligung einer Kapitalgesellschaft

Gewinnbeteiligung an Kapitalgesellschaften mit Ausschüttungsbeschluss realisiert: Ansprüche aus Gewinnbeteiligungen an KapGes. sind grds. zu dem Zeitpunkt realisiert und zu aktivieren, zu dem die Gewinnausschüttung beschlossen ist, denn erst mit dem Gewinnausschüttungsbeschluss wird ein für die Aktionäre bzw. Gesellschafter rechtl. durchsetzbarer Anspruch geschaffen.

BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, BGHZ 137, 378 = DB 1998, 567; v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; v. 6.12.1978 – I R 35/78, BStBl. II 1979, 262; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 83; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 82.

Zur Frage der Aktivierung des Gewinns im Zeitpunkt der Feststellung des Gewinns in den sog. Mutter-/Tochter-Konstellationen s. weitergehend Anm. 412.

Gewinnabführungsvertrag: Bei Gewinnabführungsverträgen ist eine Realisierung des Anspruchs aus dem GAV der berechtigten Gesellschaft dann gegeben, wenn der Jahresabschluss der verpflichteten Gesellschaft aufgestellt ist (ADS VI. § 252 HGB Rn. 82, 7. Spiegelstr.; aA CLAUSSEN in Kölner Komm. AktG II. § 157 AktG Rn. 34). Der Gewinn der Untergesellschaft (verpflichteten Gesellschaft) ist aufgrund der Gewinnabführungsvereinbarung zum Stichtag für die Obergesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt begründet, dh. für diese als sicher anzusehen (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 165; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VIII. § 277 HGB Rn. 17). Zur phasengleichen Bilanzierung s. § 277 Abs. 4 HGB.

246a c) Teilnahme am Gewinn einer Personengesellschaft

Grundsätzlich mit Ablauf des Geschäftsjahres realisiert: Ansprüche aus Beteiligungen an PersGes. hat der berechnigte Gesellschafter grds. mit Ablauf des Geschäftsjahres der PersGes. realisiert. Nach § 120 Abs. 2 (iVm. § 167 Abs. 1) HGB steht dem Gesellschafter der Gewinn unmittelbar zu.

Ausnahme(n): Eine Ausnahme ist dann zu machen, wenn im Gesellschaftsvertrag anderes geregelt ist. Gleiches gilt, wenn die Gesellschafter einen Beschl. dahin fassen, dass hinsichtlich der Gewinnverwendung ein Mehrheitsbeschluss erforderlich ist. In diesen Fällen sei hinsichtlich des Gewinnanteils – auch mit Ablauf des Geschäftsjahres der Gesellschaft – „den einzelnen Gesellschaftern die Verfügungsgewalt entzogen“ (BGH v. 3.11.1975 – II ZR 67/73, BGHZ 65,

230; SELCHERT in KPW, § 252 HGB Rn. 109; IDW RS HFA 18 [Stand: 01/2010]).

Steuerbilanz: Für die StBil. hat dies keine Konsequenzen, denn PersGes. sind transparent, dh., den Mitunternehmern wird der Gewinn (Verlust) unabhängig davon, ob die gewinnrelevanten Geschäftsvorfälle tatbestandlich bereits erfüllt sind und wann die Gutschrift auf dem Gesellschafterkonto erfolgt, aE des entsprechenden Wj. zugerechnet (s. § 15 Anm. 495 mwN; aA BAUSCHATZ, FR 2005, 1230).

d) Anspruch auf Rückgewähr der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter 246b

Bei einem Rückgewähranspruch (der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter), der auf einer handelsrechtl. vGA basiert, ist dieser dann zu aktivieren, wenn die Gesellschaft vom Bestehen des Anspruchs Kenntnis genommen hat (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 94, 2. Spiegelstr.; BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723 [725]).

e) Einlageersetzende Forderung 246c

Sog. einlageersetzende Forderungen (zB § 9 Abs. 1 GmbHG: Differenzhaftung; § 31 GmbHG: Vorbelastungshaftung) sind zum Zeitpunkt der Kenntnis des Gesellschafters über die Umstände, die den (jeweiligen) Anspruch begründen, als bilanziell hinreichend konkretisiert anzusehen (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 94, 4. Spiegelstr.).

f) Bonus mit Erreichen des Umsatzziels realisiert 246d

Boni sind in dem Zeitpunkt bilanziell zu berücksichtigen, zu dem das im Vorhinein festgelegte Umsatzziel, auf dem der Bonus-Anspruch basiert, erreicht wurde (WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 94, 3. Spiegelstr.).

Bei umsatzabhängigen Boni über mehrere Perioden (zB Verkauf von 1000 Stück in zwei Jahren oder Einräumung von Rabatten bei Abnahme von 10 Stück) ist der Bonus bzw. der Rabatt als sog. Erlösminderung einzuordnen und beim Verkäufer (Hersteller) ist dies mit einer Rückstellung abzubilden, sobald die Erreichung des Ziels sicher oder hinreichend wahrscheinlich erscheint.

5. Höhe der Gewinnrealisierung 247

Erfolgsneutralität von Herstellungs- und Beschaffungsvorgängen: Durch das Realisationsprinzip soll die im Grundsatz verfolgte Erfolgsneutralität von Beschaffungs- und Herstellungsvorgängen sichergestellt werden (so zuletzt BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 897 [899]; zum Konzept der Erfolgsneutralität s. § 6 Anm. 269, 273; HERZIG, FS L. Schmidt, 1993, 209 [212]; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl. 2011, 185; s. auch Anm. 230). Dies wird grds. dadurch erreicht, dass die zur Beschaffung bzw. zur Herstellung eines WG erfolgten Aufwendungen durch die Aktivierung des erworbenen bzw. hergestellten WG zu AHK bewertet und so „neutralisiert“ werden (WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 77 spricht auch von „Umorganisation des Betriebsvermögens“). Erst mit der Bestätigung am Markt findet auch der Gewinn Eingang in die Bilanz. Mit Realisierung wird nicht mehr die am Markt umgesetzte (Primär-)Leistung (WG) – zu AHK – bilanziell erfasst, sondern die dafür realisierte höhere Gegenleistung (die ja auch Gewinnanteile einschließt) als Ertrag berücksichtigt, dh., der Verkäufer weist statt der gelieferten (Kauf-)Sache die Gegenleistung in Form der

(Kaufpreis-)Forderung, einschließlich seiner Gewinnmarge, bilanziell aus (Aktivierung).

6. Ausnahmen vom Realisationsprinzip

248 a) Echte Ausnahmen

Neben dem Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips, dh. Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt (s. Anm. 262 ff.) kennt das StRecht auch echte Durchbrechungen des Realisationsprinzips. Diese sehen vor, dass stille Reserven strechtl. nicht erfasst werden, obwohl eine Übertragung (zB aufgrund einer Veräußerung), dh. eine Gewinnrealisierung, gegeben ist.

249 b) Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter nach § 6b

Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter: § 6b sieht die Möglichkeit vor, stille Reserven eines ausgeschiedenen WG auf angeschaffte oder hergestellte ErsatzWG zu übertragen bzw. eine Rücklage (in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert [Veräußerungserlös] und dem Buchwert) zu bilden (s. BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; v. 5.6.1997 – III R 218/94, BFH/NV 1997, 754), womit die Besteuerung der stillen Reserven aufgeschoben wird (s. BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289). Zur Europarechtskonformität s. SCHNITGER, BB 2004, 804 ff.

250 c) Ersatzbeschaffungsrücklage

R 6.6 EStR: Die durch die Rspr. des BFH (zB BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130; v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602) erarbeiteten und entwickelten Grundsätze im Zusammenhang mit dem (nicht auf willentlichem [Veräußerungs-]Akt bzw. zu entschädigendem unfreiwilligen Akt beruhenden) Ausscheiden von WG aus dem BV haben als „Ersatzbeschaffungsrücklage“ Eingang in R 6.6 EStR (vormals R 35 EStR) gefunden; § 6b bleibt davon unberührt. Das Ersatzwirtschaftsgut muss in gleicher Weise wie das entzogene demselben Betrieb dienen (BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421).

251 d) Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3)

Buchwertverknüpfung; keine Aufdeckung stiller Reserven: Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteils eines Mitunternehmers oder Teilanteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb schreibt § 6 Abs. 3 die Buchwertverknüpfung vor, an die der Rechtsnachfolger gebunden ist, während dies beim bisherigen Inhaber nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. Weitergehend s. § 6 Anm. 1330–1419; zu § 6 Abs. 5 s. § 6 Anm. 1440–1474.

III. Verlustausweis nach dem Imparitätsprinzip

Schrifttum: WOERNER, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 489; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 27; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapital-

markt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; DÖLLERER, Handelsrechtliche Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 699; KÄMPFER, Zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 257; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip?, DStR 1994, 1289; WEBER-GRELLET, Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; BEINE, Abschreibungsgrenzen im Vorratsvermögen, BB 1995, 2415; COSTEDE, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19; BÜCHELE, Der Apotheker-Fall – Beschluss des Großen Senats v. 23.6.1997, DB 1997, 2448; HERZIG/RIECK, Saldierungsbereich bei Drohverlustrückstellungen im Gefolge der Apothekerentscheidung, DB 1997, 1881; HOFFMANN, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1195; KÜTING/KESSLER, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; MOXTER, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grds. unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; STOBBE, Neue Koordinaten des Steuerbilanzrechts?, FR 1997, 361; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats v. 23.6.1997, DB 1997, 2233; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; HERZIG/RIECK, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übungsfragen und Grundsätzliches, BB 1998, 311; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; MOXTER, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 509; NAUMANN, Steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen – Abgrenzung zu anderen Rückstellungen, DB 1998, 529; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HOFFMANN, Die vermeintliche Verlustantizipation als Mutter des Verbots von Teilwertabschreibungen, DStR 1999, 1545; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DSjG 23 (2000), 67; HENNRICHS, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DSjG 24 (2001), 301; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; SCHLOTTER, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl., Berlin 2010.

1. Allgemeines

252

Imparitätsprinzip, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Kodifizierung: Wie schon in Anm. 231 für das Realisationsprinzip dargelegt, findet auch das Imparitätsprinzip als ungeschriebener GoB nach allgemeiner Auffassung für den Bilanzansatz (per se) Anwendung. Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355) hat es als Bewertungsvorschrift Eingang in das geschriebene Recht gefunden (s. Anm. 221).

Einschränkung des Realisationsprinzips: Das Imparitätsprinzip schränkt das Realisationsprinzip im Hinblick auf Wertminderungen ein. Verluste und Risiken sind – anders als Wertsteigerungen – nicht erst mit deren Realisierung auszuweisen, sondern bereits wenn und soweit diese vorhersehbar und zum Abschlussstichtag verursacht sind. Nach allg. Ansicht hat das Imparitätsprinzip eine Antizipation zukünftiger, nicht entstandener Verluste zum Gegenstand. Näher besehen, dh. bei genauerer Differenzierung der Begrifflichkeiten Vermögensminderung und Vermögensabgang, wird jedoch deutlich, dass es im Rahmen des Imparitätsprinzips eigentlich nicht um eine (geschätzte) Vorwegnahme etwaiger Verluste, sondern um deren zeitnähere Berücksichtigung geht, denn unternehmerische Tätigkeit führt zu einem Verbrauch von WG/Arbeitsleistung, der sofort, dh. noch vor dem Abs. des Produkts/der Dienstleistung, zu einer Vermögensminderung führt.

253 **2. Bilanzielle Abbildung von Risiken und Verlusten**

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB sind sowohl eingetretene als auch zu erwartende Risiken und Verluste bilanziell abzubilden.

Das Imparitätsprinzip verlangt bei einem zu erwartenden Verlust im Zusammenhang mit konkreten Vermögensgegenständen oder Schuldpositionen, dass Aktivposten abzuwerten bzw. die Passivposten aufzuwerten sind. Der bei einem zu erwartenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft bestehende Verpflichtungsüberschuss ist in der HBil. zu passivieren, dh., eine Rückstellung ist zu bilden; nach geltendem Recht (§ 5 Abs. 4a) bleibt diese jedoch in der StBil. ohne Berücksichtigung.

Dies ist der Fall, wenn Verluste bzw. Risiken eingetreten sind (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361), dh. entstandene Aufwendungen (in der GuV) bzw. Vermögensminderungen (in der Bilanz), die indessen nicht notwendigerweise durch Umsatzakt realisiert (verwirklicht) sind (unbeschadet einer etwaigen Vorhersehbarkeit, s. TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 56). Somit sind Vermögensminderungen bzw. Aufwendungen dann entstanden, wenn diese hinreichend konkret und wahrscheinlich sind.

Siehe Anm. 221; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 212; KLEINDIEK in HGB-Bilanz, 1. Teilbd., 2002, § 252 Rn. 34; ADS VI. § 252 HGB Rn. 92; TIEDCHEN in MünchKomm. II. § 252 HGB Rn. 55; s. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681.

Der Tatbestand, der der entstandenen, aber noch nicht realisierten Aufwendung bzw. Vermögensminderung zugrunde liegt, muss im Zeitpunkt des Bilanzstichtags (bereits) eingetreten sein. Die bloße Erwartung eines Verlusts in einem konkreten Fall ist indessen nicht hinreichend.

Siehe BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 212; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 35–41; BEISSE, FS Moxter, 1994, 3 [19 mwN]; COSTEDE, StuW 1996, 19; MOXTER, DStR 1998, 509; s. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BEINE, BB 1995, 2415 (2418); s. auch SCHULZE-OSTERLOH, DSStJG 23 (2000), 67 (72 f.).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB schließt auch vorhersehbare (im Sinne der oa. Wahrscheinlichkeit) Verluste und Risiken ein, die auf Tatsachen basieren, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten, dh. verursacht sind, aber erst nach diesem Zeitpunkt Auswirkungen auf die Bewertung zeitigen (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 35–41; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 55), zB wenn aus einem schwebenden Geschäft ein Verpflichtungsüberschuss droht.

Siehe auch TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 55; GROH, DB 1999, 978 (980); aA HENNRICHS, DSStJG 24 (2001), 301 (319); KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1940); KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294).

Des Weiteren sind vorhersehbare Risiken und Verluste zu berücksichtigen, die auf Tatsachen basieren, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bekannt werden, jedoch vor dem Bilanzierungszeitpunkt (-stichtag) ihre Ursache haben (s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 35–41) – sog. Wertaufhellung (s. Anm. 210d).

3. Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht

a) Imparitätsprinzip und seine besonderen Ausprägungen und Konkretisierungen 254

Imparitätsprinzip und Steuerbilanz: Für das Steuerbilanzrecht gilt das Imparitätsprinzip aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gleichfalls (zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung im StBilanzrecht s. SCHLOTTER, FR 2007, 951 [962 ff. mwN]), wobei die besonderen stl. Ansatz- und Bewertungsvorbehalte, wie zB Abs. 4a (Rückstellungsverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 (Beschränkung der Teilwertabschreibung), § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a (abweichende, besondere Bewertungsregelungen bei Rückstellungen), zu berücksichtigen sind und die Wirkung(en) des Imparitätsprinzips einschränken. Erfolgt die strechtl. Gewinnermittlung nach BV-Vergleichsrechnung, findet das Imparitätsprinzip korrespondierend seine Berücksichtigung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Ausprägungen und Konkretisierungen des Imparitätsprinzips (s. Anm. 221) sind:

► *Verlustrückstellungen*, dh. Rückstellungen bei ungewissen Verbindlichkeiten (s. BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90; v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213; v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158; v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891; v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592), bei Bestehen oder hinreichender Wahrscheinlichkeit einer Verbindlichkeit (BFH v. 17.12.1998 – IV R 27/91, BStBl. II 2000, 116), Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406; s. auch BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612) oder drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,

► *das sog. strenge Niederstwertprinzip* (§ 253 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB) beim Umlaufvermögen, wobei umstritten ist, ob die handelsrechtl. Abwertungspflicht das StR erfasst (str., s. dazu Anm. 105, 123, 221) sowie

► *das sog. gemilderte Niederstwertprinzip* beim Anlagevermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB; str., s. Anm. 123, 221).

Vgl. auch BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 253; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 210; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VIII. § 252 HGB Rn. 24–44; GROH, DB 1999, 978; aA KESSLER, DStR 1994, 1289 (1294); s. auch WEBER-GRELLET, DB 1994, 288, zum Prinzip der Vorsicht und StBilanzrecht.

b) Verlustrückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 255

Verlustrückstellung im Handelsrecht: Verlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen einen Unterfall zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dar.

BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361 (363); v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56 (58); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 52 ff.; aA GROH, BB 1988, 27 ff.; s. BAETGE, FS Forster, 1992, 27 ff.; KÄMPFER, FS Moxter, 1994, 257 ff.; DÖLLERER, FS Klein, 1994, 699 ff.; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 119.

Diese sind handelsrechtl. dann anzusetzen, wenn ein drohender Verlust in Form eines Verpflichtungsüberschusses aus einem auf einmaligen Leistungsaustausch bzw. auf fortdauernde Leistungsanspannung (sog. Dauerschuldverhältnis im weiteren Sinne), auf Sach- oder Dienstleistung gerichteten Schuldverhältnisses

vorliegt (vgl. WP-Handbuch, Bd. 1, 13. Aufl. 2006, Abschn. E Rn. 99–102; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 52 f.; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 453; WOERNER, FR 1984, 490; s. auch Anm. 296; s. auch BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735).

Steuerbilanz und Verlustrückstellung: Mit der Einf. des Abs. 4a (als lex specialis zu Abs. 1 Satz 1 und § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) im Zuge des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 sind Drohverlustrückstellungen seit dem VZ 1997 für die StBil. ausgeschlossen.

Vgl. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 883a ff., 255, 15; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 1, 14, 51; HENNRICH in DStJG 24 (2001), 301 (320); HERZIG/RIECK, DB 1997, 1881; HOFFMANN, DB 1997, 1195; KÜTING/KESSLER, DStR 1997, 1665; MOXTER, DB 1997, 1477; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233; STOBBE, FR 1997, 361 (363); zur Abgrenzung zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bei Erfüllungsrückstand s. Anm. 296.

256 c) Niederstwertprinzip

Handelsrechtliches Niederstwertprinzip: Als Konkretisierung des Imparitätsprinzips zielt das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB) auf den Gläubigerschutz. Darüber hinaus ist es jedoch auch verlustbegrenzend, da für den Fall, dass die erwarteten Verluste nicht eintreten bzw. eine Werterhöhung eintritt, ein Gebot zur Zuschreibung (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 3; s. § 6 Anm. 243, 625) besteht. Diese Zuschreibungspflicht findet ihre Grenze in den fortgeschriebenen Buchwerten (s. weitergehend KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 507–509; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 225 f.).

► *Strenges Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen:* Das sog. strenge Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB), das rechtsformunabhängig und zwingend ist, antizipiert sog. Abgangsverluste gegenüber den AHK. Der niedrigere Wert resultiert aus dem – zum Abschlussstichtag gegebenen – Markt- oder Börsenpreis. Sollte ein solcher nicht vorhanden sein, ist handelsrechtl. der sog. beizulegende Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB) anzusetzen (vgl. KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 510–531; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 227, 229 f. [„verlustfreie Bewertung“]; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 253).

► *Gemildertes Niederstwertprinzip im Anlagevermögen:* Das sog. gemilderte Niederstwertprinzip bei Gegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) gebietet für dauernde Wertminderungen eine rechtsformunabhängige Pflicht zur Abschreibung (Abwertungspflicht). Bei vorübergehenden Wertminderungen besteht ein handelsrechtl. Abschreibungsverbot, das bei Finanzanlagen nach § 253 Abs. 4 Satz 4 nicht greift (s. KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 532 ff.; s. auch § 6 Anm. 53).

Geltung des Niederstwertprinzips in der Steuerbilanz: Ob das Niederstwertprinzip über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung in gleicher Weise Geltung beanspruchen kann, ist wegen des eingeräumten Wahlrechts und der Neuregelung des Maßgeblichkeitsprinzips umstritten (s. Anm. 123, 221). Sofern und soweit § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (sog. Teilwertvermutung) einen anderen – für steuerbilanzielle Zweck gebotenen – Ansatz vorschreiben (s. auch ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 507, 532 ff.), greift der sog. Bewertungsvorbehalt ein. Eine Teilwertabschreibung ist bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen (seit VZ 1999) nicht mehr zulässig. Differenzen

zwischen HBil. und StBil. ergeben sich uU aufgrund der unterschiedlichen Wertkonzeptionen (beizulegender Wert und Teilwert; s. § 6 Anm. 618–620).

Teilwertabschreibung und Verlustrückstellungen als Ausfluss des Imparitätsprinzips: Technisch erfolgt der (steuer-)bilanzielle Verlustausweis zum einen durch Teilwertabschreibungen, die eine originär steuerbilanzrechtl. Regelung darstellen, auf WG des Anlage- und Umlaufvermögens, zum anderen durch die Bildung von Rückstellungen als Vorgang der Gewinnermittlung, die dem Handelsrecht entstammt und für das StRecht aufgrund des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 249 Abs. 1 HGB iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1) gilt.

Prinzipiell sind (Verlust-)Rückstellung und Teilwertabschreibung auf dasselbe Ziel ausgerichtet (GROH, DB 1999, 978 [1981]), nämlich auf die Ermittlung des ausschüttungs- und besteuersfähigen Gewinns (s. § 6 Anm. 559).

Mit der Teilwertabschreibung werden Verluste, die das Vermögen bereits gegenwärtig tangieren, vorweggenommen. Sie mindern den durch Vermögensvergleich ermittelten Gewinn (s. auch GROH, DB 1999, 978 [1981]). Mit der Verlustrückstellung wird ein – zum Bilanzstichtag verursachter – Verpflichtungsüberschuss eines eingegangenen (schwebenden) Geschäfts berücksichtigt (s. § 6 Anm. 559).

Einstweilen frei.

257

IV. Gewinnausweis bei langfristiger Fertigung

Schrifttum: CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; CREZELIUS, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZGR 1987, 1; STEWIG, Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1990, 100; SCHMID/WALTER, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2353; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1997; BEISSE, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in SCHÖN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; BEISSE, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; HERZIG, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg. 2000, 104; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz, BB 2003, 1943; HENNRICH, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz, DStJG 24 (2001), 301; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter 47, 86; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl., Berlin 2010.

1. Definition und Bedeutung

258

Realisierung bei langfristiger Fertigung: Die bilanzielle Behandlung von Erträgen aus einer langfristigen Fertigung bzw. langfristigen Leistungserstellung, die über den Zeitraum eines Geschäftsjahres hinausgeht, wie zB Errichtung von Groß-(technischen) Anlagen, bei Infrastrukturmaßnahmen, Großbauten, Schiffen und Flugzeugen und denen ein Auftrag – in Form eines Werk-, Kauf- oder auch Dienstvertrags – zugrunde liegt, ist von der Lagerfertigung (Fertigung auf Halde) zu unterscheiden, da deren Ergebnis noch keinen Umsatz darstellt, sondern UV, das zu AHK zu aktivieren ist.

Siehe ADS VI. § 252 HGB Rn. 86–90; WINNEFELD, Bilanz-Hdb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 96, 2. Spiegelstr.; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 110–120; STEWIG, BB 1990, 100 (103); weitere Beispiele bei GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 457–464; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 66.

2. Handelsrechtliche Realisation unter bestimmten Bedingungen

259 a) Handelsrechtliche Berücksichtigung

Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht: Eine (handels-)rechtl. Berücksichtigung von Erträgen im Zusammenhang mit einem im laufenden Geschäftsjahr noch nicht vollständig abgeschlossenen (und abgerechneten) Fertigungs- bzw. Leistungsauftrag als sog. (Teil-)Gewinnrealisierung – in Abweichung zu den in Anm. 231 ff. dargestellten Grundsätzen des Realisationsprinzips – ist umstritten.

Auffassung der Rechtsprechung: Die Rspr. des BFH lässt nicht eindeutig erkennen, ob die Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht Anerkennung finden soll.

Gleichwohl lässt der I. Senat erkennen, dass er die Realisierung von nicht abgerechneten und somit nicht abgenommenen (Teil-)Leistungen als nicht GoB-konform ablehnt (BFH v. 5.5.1976 – I R 121/74, BStBl. II 1976, 541 [543]). Auch der IV. Senat schloss sich unter Berufung auf die Bedenken, die der I. Senat formuliert hatte, dieser Rspr. an (s. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428).

Auffassungen im Schrifttum: Der Auffassung der Rspr. folgt eine Meinung im Schrifttum (wohl hA), die eine Gewinnrealisierung für erbrachte – jedoch (noch) nicht abgerechnete, dh. nicht abgenommene – (Teil-)Leistungen im Rahmen langfristiger Fertigung vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips und der Vorgabe aus § 255 Abs. 2 HGB ablehnt.

KNOBBE-KEUK, 9. Aufl. 1993, § 6, 251; KRAWITZ, DStR 1997, 886 (889); CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG, IX. Anh. § 42a Rn. 130 (Vorauslage); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, XVIII. § 42 GmbHG Rn. 104, 327 (Vorauslage); SIGLOCH in MICHALSKI, GmbHG, Anh. §§ 41–42a Rn. 490–492: wegen Ausschüttungsmöglichkeit nicht GoB-konform.

Eine andere Strömung im Schrifttum erachtet die sog. Teilgewinnrealisierung unter bestimmten Bedingungen (s. Anm. 259b) für zulässig.

Siehe ADS VI. § 149 AktG Rn. 70 f., § 252 HGB Rn. 86 ff.; LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 278 ff.; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166; CLAUSSEN/KORTH in Kölner Komm. AktG II. § 252 HGB Rn. 30; TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 66 f.; MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, XXXIV. § 252 HGB Rn. 19; NIEHUS/SCHOLZ in MEYER-LANDRUT, GmbHG, 1987, §§ 238–335 HGB Rn. 188 unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte.

259a b) Teilgewinnrealisierung und Generalklausel des True and Fair View

Teilgewinnrealisierung und Generalklausel: Die Frage nach der Zulässigkeit der Teilgewinnrealisierung stellt sich auch vor dem Hintergrund, dass die tatsächlichen, wirtschaftlichen und rechtl. Verhältnisse eines Unternehmens (vgl. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB, der keine GoB zum Inhalt hat; BEISSE, BB 1999, 2180 [2182]; BEISSE, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [402]; s. auch HAHNE, BB 2003, 1943 [1945], sondern der Auslegung der GoB dient; s. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]) mit Abschluss des Geschäftsjahres zutreffend und klar (§ 243 Abs. 2 HGB) wiedergegeben werden müssen (s. STEWIG, BB 1990, 100 [103]). Dies wäre nicht gegeben, wenn eine Realisierung von Erträgen für bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr erbrachte Leistungen, die einen Teil der Gesamtleistung darstellen, erst mit der vollständigen Abwicklung des Auftrags (dh. mit Fertigungsende, Abnahme und Übereignung an den Besteller – s. Anm. 236 zum Werkvertrag) erfolgen könnte (sog. Completed-contract-Methode) bzw. solche Erträge nur dann Berücksichtigung fänden, wenn Teillieferungen bzw. -leistun-

gen vertraglich vereinbart worden sind (so CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG IX. Anh. § 42a Rn. 130 (Vorauslage); SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 113).

c) Bedingungen und Voraussetzung für die Anerkennung der Teilgewinnrealisierung

259b

Kriterien für die Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im Handelsrecht: Die grundsätzliche Anerkennung, bei der Ertragsrealisation vom allgemeinen Grundsatz der Realisation abzuweichen, darf den Blick nicht darauf verstellen, dass die Kriterien für eine zulässige (Teil-)Gewinnrealisierung, dh. die Bedingungen für ein Abweichen gegeben sein müssen, die aber bislang rechtssicher nicht erarbeitet worden sind.

Nach einer Auffassung im Schrifttum soll in den Fällen der langfristigen Fertigung bzw. Leistungserstellung eine (Teil-)Gewinnrealisierung dann zulässig sein, wenn zum in Anm. 259a Gesagten hinzutritt, dass

- die Gesamtleistung in abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden kann (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 111; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 6) und
- der Ertrag diesen abgrenzbaren Teilleistungen eindeutig zuordnen- und zurechenbar ist; dies ist dann der Fall, wenn die Erträge aufgrund von Teilleistungen die Folge der (Teil-)Leistungserbringung sind (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 111; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]), denn nur der auf die Teilleistung des jeweils in Rede stehenden Geschäftsjahres entfallende (Teil-)Gewinn darf in diesem Geschäftsjahr als solcher bilanziell berücksichtigt werden (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 111 [117]; Maß der Ertragsrealisierung bei nicht vertraglich fixierten Teilleistungen muss sich an innerbetrieblichen tatsächlichen Feststellungen orientieren; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 7),
- der Gewinn der jeweiligen Teilleistungen (Differenz aus den [Teil-]Erlösen und [Teil-]Aufwendungen) als sicher (im oa. Sinne, s. Anm. 232) anzusehen ist (SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 112; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 4; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]), wobei fraglich ist, ob und inwieweit bei der Gewinnrealisierung einer einzelnen Teillieferung bzw. -leistung drohende Verluste für (Teil-)Lieferungen bzw. Leistungen späterer Perioden Berücksichtigung finden müssen. Herrschend ist hierzu die Auffassung, dass wenn die Teilabrechnung endgültig ist, die (Teil-)Gewinnrealisierung von einem (möglichen) Verlust des Gesamtprojekts (in einer späteren Periode) unbeeinflusst bleibt (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 112 mwN; hinsichtlich der angedeuteten Möglichkeit der Bildung von Drohverlustrückstellungen beachte im Hinblick auf die StBil. Abs. 4a),
- keine (Teil-)Gewinnrealisierung erfolgen kann, wenn die (abgrenzbaren) Teilleistungen mit gegenüber der Vorkalkulation höheren Ist-Kosten abgeschlossen haben, sofern nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass die höheren Kosten durch die Erlöse eine hinreichende Deckung erfahren (ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 8; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166),

- die langfristige Fertigung bzw. Leistungserstellung einen wesentlichen Teil der Unternehmenstätigkeit darstellt (ADS VI. § 252 HGB Rn. 88, Nr. 1; SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]),
- keine Indizien dahin erkennbar sind, dass dem Abnehmer (Auftraggeber) Einwendungen zukommen, die das Ergebnis der Gesamtleistung negativ beeinflussen können (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2353 [2355]).

Zur Anerkennung einer sog. Teilgewinnrealisierung müssen sämtliche vorstehend dargelegten Kriterien kumulativ erfüllt sein.

259c d) Abzulehnendes Realisierungswahlrecht

Fragwürdiges handelsrechtliches Bewertungswahlrecht: Unter den Vertretern, die die Teilgewinnrealisierung für zulässig erachten, ist indessen nicht unbestritten, ob deren handelsrechtl. Anerkennung bzw. Berücksichtigung in der GuV als Realisierungswahlrecht anzusehen ist (so STEWING, BB 1990, 100 [106]; ADS VI. § 252 HGB Rn. 89, 87; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 460; NIEHUS/SCHOLZ in MEYER-LANDRUT, GmbHG, 1987, HGB §§ 238–335 Rn. 188; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166; SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 120, 113, der darin einen GoB sieht), etwa weil es keine Pflicht gäbe, vom Grundsatz der Vorsicht abzuweichen (ADS VI. § 252 HGB Rn. 89). In diesem Zusammenhang ist nicht unproblematisch, dass (unbeschadet Abs. 6) ein handelsrechtl. Wahlrecht im StRecht uU zu einer Pflicht führt, was die stl. Anerkennung der Teilgewinnrealisierung im StRecht zur Konsequenz hätte (hierzu s. SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2357–2359]). Letzteres ist aber abzulehnen, vielmehr erscheint es – sofern man einer Teilgewinnrealisierung das Wort redet – systematisch vorzugswürdig, die Teilgewinnrealisierung als Abweichung von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (§ 252 Abs. 2 HGB) zu qualifizieren (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2356]; WP-Handbuch, Bd. I, 13. Aufl. 2006, E 244); dies nicht zuletzt, weil die von der hL vertretene Annahme eines Wahlrechts einer gesetzlichen Grundlage entbehrt. Die im Schrifttum zT vertretene Auffassung, dass Teilgewinnrealisierungen (SCHMID/WALTER, DB 1994, 2352 [2356]) bzw. eine Aktivierung der Betriebskosten analog § 269 HGB als Bilanzierungshilfen zulässig und begründbar sein sollen, geht seit Aufhebung dieser Vorschrift – durch das BilMoG – ins Leere.

Stellungnahme: Für die Einordnung als Bilanzierungshilfe fehlt es an einer rechtl. Grundlage; auch die Änderungen im BilMoG vermochten keine Klärung herbeizuführen. Insoweit ist eine Aktivierung der Betriebskosten und eine damit verbundene Teilgewinnrealisierung unzulässig (CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG IX. Anh. § 42a GmbHG Rn. 130 (Vorauslage); CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 79; CREZELIUS, ZGR 1987, 1 [7 f.]). Richtig erscheint es, handelsrechtl. eine Teilgewinnrealisierung für erbrachte – jedoch noch nicht abrechenbare – Teilleistungen eines periodenübergreifenden Großauftrags vor dem Hintergrund der allgemeinen Grundsätze des Realisationsprinzips und § 255 Abs. 2 HGB abzulehnen (ebenso CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG IX. Anh. § 42a GmbHG Rn. 130 (Vorauslage); CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 79). Eine Gewinnrealisierung ist aber (zwingend) vorzunehmen, wenn die in einer Periode erbrachten Teilleistungen entsprechend den vertraglichen Abreden selbständig, dh. unabhängig von in den Folgeperioden zu erbringenden weiteren (Teil-)Leistungen, (zivilrechtl.) abnahmefähig und somit fakturierbar sind (s. CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG IX. Anh. § 42a GmbHG Rn. 130 (Vorauslage); CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 79, der ein Realisierungsgebot annimmt; ebenso SCHULZE-OSTERLOH

in BAUMBACH/HUECK, GmbHG XVIII. § 42 GmbHG Rn. 104 (Vorauslage), anders insoweit ADS VI. § 252 HGB Rn. 88).

e) Möglichkeiten der rechtlichen Gestaltung

259d

Gestaltungsmöglichkeiten: Das Vorliegen einer abnahmefähigen und somit gesondert abrechenbaren Teilleistung ist durch Sachverhalts-(Tatbestands-)Gestaltung erreichbar. So kann bei Großprojekten im Verhältnis zwischen dem Subunternehmer und dem (General-)Unternehmer eine Abnahme nach Gewerken erfolgen, dh., es können selbständig abnahmefähige Teilleistungen vertraglich vereinbart werden, so dass der Subunternehmer die Gegenleistung für die Teilleistungen bei Abnahme realisieren kann, während im Verhältnis zwischen dem (General-)Unternehmer und dem Abnehmer (dem Besteller) Gesamt- abnahme vereinbart sein kann, also dort mit der Gesamt- abnahme die Realisierung erfolgt und eine Realisierung von Teilerträgen nach zutreffender Auffassung ausscheidet. Allerdings können das Standesrecht bzw. die Gebührenordnungen der sog. freien Berufe einer derartigen Tatbestandsgestaltung entgegenstehen. So kann zB in der Aufschlüsselung einer Pauschale bei der Wirtschaftsprüfung, die vorsieht, dass ein Drittel für die Vorprüfung und zwei Drittel für die Hauptprüfung angesetzt werden, nicht die wirksame Vereinbarung rechtl. (unzulässiger) selbständiger, abnahmefähiger Teilleistungen gesehen werden.

3. International Accounting Standards und Teilgewinnrealisierung

260

Internationale Rechnungslegung und Teilgewinnrealisierung: Die Grundsätze IFRS sehen in IAS 11 (2006; International Accounting Standard Board „IASB“; vormals International Accounting Standard Committee, IASC) eine Teilgewinnrealisierung vor; diese wird nicht als Wahlrecht, sondern – für den Fall des Vorliegens der Kriterien – als verpflichtend angesehen. Ob diese Regelungen in das deutsche Recht übernommen werden, ist bereits außerhalb des Einzelabschlusses umstritten, für diesen jedoch sicher abzulehnen (s. Anm. 20 ff.; ADS VI. § 252 HGB Rn. 88; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, 166; nach SELCHERT in KPW, HdR V. § 252 HGB Rn. 116 mwN ist die unmittelbare Anwendung nach deutschem Recht nicht zulässig; s. auch SIGLOCH in MICHALSKI, GmbHG, 2002, Anh. §§ 41–42a GmbHG Rn. 489). Zur Abbildung von sog. Fertigungsaufträgen nach IFRS s. auch KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beih. 47, 81 (86 ff.).

4. Teilgewinnrealisierung und Steuerrecht

a) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

261

Keine Teilgewinnrealisierung in der Steuerbilanz: Die Rspr. des BFH hat sich zur stl. Anerkennung der sog. Teilgewinnrealisierung nicht abschließend geäußert, jedoch in verschiedenen Entscheidungen hinsichtlich eines Abweichens vom Realisationsgrundsatz für die StBil. eine kritische Ablehnung erkennen lassen.

- BFH v. 5.5.1976 (I R 121/74, BStBl. II 1976, 541 [543]) hat unter Hinweis darauf, dass nur bei endgültiger Teilabrechnung oder abgenommenen Teilaubauten eine sukzessive Gewinnverwirklichung zulässig ist (so bereits BFH v. 18.12.1956 – I 84/56 U, BStBl. III 1957, 27; OFH v. 13.1.1950 – IV 62/49, StuW II 1950, Nr. 49), Bedenken hinsichtlich der stl. Teilgewinnrealisierung geäußert, jedoch ohne eine weitergehende Begründung.

- In BFH v. 8.12.1982 (I R 142/81, BStBl. II 1983, 369) hat ebenfalls der I. Senat unter Hinweis auf die allgemeinen Realisierungsgrundsätze eine Teilgewinnrealisierung nur für den Fall angenommen, dass die Gegenleistung sich auf die erbrachte, selbständige und abgrenzbare Teilleistung bezieht. Bei Teilkonstruktionen sei dies der Fall, wenn diese abgenommen sind und somit ein Anspruch auf die vereinbarungsgemäße Gegenleistung entstanden ist.
- Ähnlich haben sich der IV. Senat in BFH v. 27.2.1986 (IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552) und der X. Senat in BFH v. 20.5.1992 (X R 49/89, BStBl. II 1992, 904) geäußert.
- Der VIII. Senat des BFH nahm in der Entsch. v. 7.9.2005 (VIII R 1/03, DStR 2005, 1975 aE) zur Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen auf teilerfüllte Bauten auf fremdem Grund und Boden im Kontext zu § 5 Abs. 4a unter Bezugnahme auf BFH v. 5.5.1976 (I R 121/74, BStBl. II 1976, 541) zur steuerlichen „Teilgewinnrealisierung“ Stellung.
- Der IV. Senat des BFH bezieht sich in seiner Entsch. v. 24.1.2008 (IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428), in der die Frage der stl. „Teilgewinnrealisierung“ im Zusammenhang mit der Einordnung der Beteiligung eines Gesellschafters einer PersGes. an nicht realisierten Gewinnen als Entnahme, eine Rolle gespielt hat, gleichfalls auf die Entsch. des I. Senates v. 5.5.1976 (I R 121/74, BStBl. II 1976, 541).

Siehe auch BFH v. 7.9.2005 (VIII R 1/03, DStR 2005, 1975 aE).

261a b) Herrschende Auffassung im Schrifttum

Ablehnung der Teilgewinnrealisierung im Steuerbilanzrecht: Teile des Schrifttums formulieren ihre Zweifel bzw. ihre Ablehnung hinsichtlich der Anerkennung einer steuerbilanziellen Teilgewinnrealisierung deutlicher: So lehnen SCHMID/WALTER (DB 1994, 2353 [2359]) diese ab, weil das Prinzip der Maßgeblichkeit ein Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen des Realisationsprinzips nicht gebietet, der Bilanzansatz aktivierter WG anderenfalls Gewinnanteile beinhalten würde (was handelsrechtl. unter dem Gesichtspunkt der bilanziellen Vergleichbarkeit geduldet wird), wofür strechtl. keine Grundlage besteht und was deshalb unzulässig sei.

Siehe auch TIEDCHEN in MünchKomm. AktG II. § 252 HGB Rn. 66 f.; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 461, 463; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 947; CLEMM, DStJG 4 (1981), 117; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (317); HERZIG, WPg. 2000, 104 (114); ADS VI. § 252 HGB Rn. 88; abl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Langfristige Fertigung“.

261b c) Eigene Auffassung

Teilgewinnrealisierung und Verlustverrechnung: Die Teilgewinnrealisierung im Rahmen der StBil. hat vor dem Hintergrund von § 10d Abs. 2 besondere aktuelle Bedeutung erlangt. Sie ist auch daher in der Sache sehr umstritten und abzulehnen (s. dazu Anm. 233).

Stellungnahme: UE muss das StBilanzrecht dem Handelsbilanzrecht aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 folgen. Dies bedeutet, dass nur unter strengen Bedingungen (zB vereinbarte Teilleistungen) eine Teilgewinnrealisierung erfolgen muss (kein Wahlrecht). Ansonsten ist eine Teilgewinnrealisierung auch stl. ausgeschlossen; internationale Rechnungslegungsregeln, die eine Teilgewinnrealisierung vorsehen und die von den deutschen GoB abweichen, können steuerbilanzrechtl. nicht zur Anwendung kommen.

C. Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips

I. Problem der Steuerentstrickung

Schrifttum: E. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München, Berlin 1940; TRZASKALIK, DSStG 4 (1981), 145; H. ZITZELSBERGER, Die Grundlage der Gewerbesteuer, Köln 1990; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; K. VOGEL, Zur Auslegung des Artikels 106 Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 93; KRUSE, Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 793; WALDHOF, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, München 1997; HÜGEL, Steuerrechtliche Hindernisse bei der internationalen Sitzverlegung, ZGR 1999, 71; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., München 2000; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmensschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmensschaft – Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1093; WASSERMEYER, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen – Anmerkung zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 2001, 113; POHL, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 23 (2002), 33; KLINGBERG/VAN LISHAUT, Die Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts, Der Konzern, 2005, 698; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010.

1. Ausnahmen vom Realisationsprinzip

262

Ausnahmen vom Realisationsprinzip: Es ist systemimmanent, dass bloße (nicht realisierte) Wertsteigerungen bei WG (Vermögensgegenständen) ertragstrechl. – anders als bei einem sog. Fair-Value-Konzept – nicht sofort erfasst werden, was die Bildung stiller Reserven zur Konsequenz hat. Diese Wertsteigerungen finden (steuer-)bilanzrechtl. erst dann Berücksichtigung, wenn das WG (Vermögensgegenstand) aus dem BV ausscheidet, dh. die Steuerentstrickung beendet ist. In besonderen, gesetzlich geregelten Fällen ist der Gesetzgeber von der Doktrin, dass nur realisierte Gewinne (einkommen-)rechtl. erfasst werden, abgewichen. Dieser Gewinnausweis außerhalb des Realisationsprinzips ist das Ergebnis strechl. Erfordernisse und bildet die Ausnahme zum Realisationsprinzip. Er wird im Schrifttum unter dem Begriff „Ersatzrealisierung“ gefasst.

Zum Begriff der „Ersatzrealisation“ s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 451; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 232; zum Regel-Ausnahme-Verhältnis von Realisationsprinzip und sog. Ersatzrealisierung s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 I, 268 f.; § 7 II 2, 269 f.; zur Vereinbarkeit von Ersatzrealisierung und Leistungsfähigkeitsprinzip: s. TRZASKALIK, DSStG 4 (1981), 145 (155); E. BECKER, EStG 1925, § 30 Anm. 11; E. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 207 ff.; RFH v. 26.11.1931, RStBl. 1932, 624; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 II 3, 270; § 7 II 2, 269 f., auch zum Konzept der Entpersonalisierung von stillen Reserven; dazu s. auch BFH v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 232; ein von der hM abweichendes Begründungskonzept hat COSTEDE, StuW 1996, 19 (23 f.) – auch zum Verständnis der Maßgeblichkeit und hinsichtlich der Begr. der Bildung und Auflösung stiller Reserven – vorgelegt.

Prinzip der steuerlichen Entstrickung: Auf Grundlage einer besonderen stl. Regelung wird die Entstrickung dadurch erreicht, dass Wertsteigerungen, denen kein Umsatzakt zugrunde liegt, in den geregelten Fällen erfasst und nach der einschlägigen Bewertungsvorschrift mit dem dafür vorgesehenen Wert, anstelle des

Verkaufserlöses, im Zeitpunkt der Entnahmehandlung bewertet werden. Dadurch soll dem un versteuerten Ausscheiden der Wertsteigerungen entgegen gewirkt werden.

263 2. Allgemeines, gesetzlich geregeltes Entstrickungskonzept

Allgemeines Entstrickungskonzept: Bis zum SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) kannte das deutsche EStG keine allgemeine Entstrickungsregelung, eine solche wurde durch § 4 Abs. 1 Satz 3 (und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) eingeführt. Siehe hierzu § 4 Anm. 207.

Zur Frage, ob vor dem SEStEG ein durchgängiges Entstrickungskonzept bestand, was von der hM verneint wurde: s. WASSERMEYER, IStR 2001, 113 (114); REISS, BB 2001, 1225 (1226 f.); SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2001, 1093 (1099); zum Fehlen eines allgemeinen Grundsatzes BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; s. § 16 Anm. 437; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 IV, 277 f.; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, M 74, 4, 212; POHL, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 23 (2002), 33 (48 f.); KLINGBERG/VAN LISHAUT, Der Konzern, 2005, 698 (705); HÜGEL, ZGR 1999, 71 (96 f.); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 477 ff.; PLÜCKEBaum in KSM, § 4 Rn. B 231; REISS in KSM, § 16 Rn. F 67; HEINICKE in SCHMIDT XXVI, § 4 Rn. 360 (Vorauflage) „Steuerentstrickung“, 316 f., 320, 50, 56, 63; § 3a Rn. 55, 77; DÖTSCH in DJPW, § 12 KStG Rn. 3; WACHT in E&Y, § 12 KStG Rn. 3, 5; s. auch Ber. der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2001, Beil. zu Heft 11, 12; zur Frage, ob aus den bis zum SEStEG geregelten Einzelvorschriften ein durchgängiges Entstrickungskonzept geschlossen werden konnte (so COSTEDE, StuW 1996, 19 (23 f.); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 204, 231 ff.; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 IV, 277 f.; REISS in KIRCHHOF X, § 16 Rn. 208.

Im Ber. der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Beil. FR 2001, Heft 11, 11 f.) wird darauf hingewiesen, dass grundsätzliches Einvernehmen dahin bestehe und es verfassungsrechtl. geboten sei, eine allgemeinen Entstrickungsklausel einzuführen, damit zum einen künftige StAusfälle verhindert werden können und es zum zweiten zu einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung komme, was zu mehr Systemgerechtigkeit führen würde.

Leistungsfähigkeitsprinzip und allgemeines Steuerentstrickungskonzept: Das aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte Leistungsfähigkeitsprinzip fordert nicht die Aufnahme eines sog. allgemeinen (stl.) Entstrickungstatbestands in das StGesetz. Zwar ist das Leistungsfähigkeitsprinzip notwendigerweise durch den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des StTatbestands zu beachten, doch ist es für die Auswahl nicht hinreichend. Darüber hinaus ist das Realisationsprinzip iS von Marktrealisierung Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, während strechtl. Entstrickungsregelungen zum so verstandenen Realisationsprinzip eine Ausnahme darstellen, bei denen andere Aspekte als Liquiditätsabflüsse bzw. marktgängige Verwertung im Vordergrund stehen.

Zum legislativen Gestaltungsspielraum s. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BFH v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172); s. BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (202); zur Folgerichtigkeit: BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); glA ZITZELBERGER, Die Grundlage der Gewerbesteuer, 1990, 184 ff.; KRUSE, FS Friauf, 1996, 793 (796 f.); aA TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 328 f.; zur Frage der finanzverfassungsrechtl. Vorgaben s. VOGEL, FS Tipke, 1995, 93 ff.; WALDHOFF, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, 1997, 186 f.

Zeitliche Anwendung und Rückwirkung: Das am 13.12.2006 in Kraft getretene SEStEG enthält in Art. 52 Abs. 8b EStG (idF des SEStEG) eine Regelung,

dass die allgemeine Entstrickungsregelung (§ 4 Abs. 1 Satz 3), erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden ist. Hierzu und zur Frage der Rückwirkung s. § 4 Anm. 208 f.

II. Gesetzlich geregelte Tatbestände

1. Entstrickungsvorschriften

264

Neuregelung: Mit § 4 Abs. 1 Satz 3 wurde, jedenfalls nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2710, 26), eine allgemeine Entstrickungsregelung geschaffen und das bis dahin bestehende Entstrickungssystem, das im Wesentlichen auf (spezialgesetzlichen) Einzelschriften und Rspr. basierte, grundlegend geändert. Zur Rechtslage vor dem SEStEG s. § 4 Anm. 207.

Rechtsprechung: Der BFH hat durch seine Entsch. v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) auch die sog. finale Entnahmelhre aufgegeben. Siehe dazu § 4 Anm. 207.

2. Überführung von Wirtschaftsgütern; Sicherstellung des inländischen Besteuerungsrechts

264a

Fingierter Entnahmetatbestand: § 4 Abs. 1 Satz 3 sieht eine steuerwirksame Aufdeckung „stillen Reserven“ in WG vor, wenn der inländ. Besteuerungszugriff nicht sichergestellt, dh. dieser (auch nur) beschr. ist, und wenn WG von einem inländ. Betrieb in eine ausländ. Betriebstätte überführt werden (BTDrucks. 16/2710, 28). Vorstehende Konstellation soll einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken (iSv. § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2) gleichstehen; die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2, s. BTDrucks. 16/2710, 28). Siehe dazu § 4 Anm. 212 ff.; § 6 Anm. 1197 ff.

Nutzungsüberlassung: Darüber hinaus fingiert § 4 Abs. 1 Satz 3 eine Entnahme auch für den Fall, dass das inländ. Besteuerungsrecht hinsichtlich Gewinnen aus der Nutzung eines inländ. WG (durch eine ausländ. Betriebstätte) ausgeschlossen bzw. beschr. ist (s. BTDrucks. 16/2710, 28). Siehe dazu § 4 Anm. 215, 217; § 6 Anm. 1197 ff.

3. Betriebsaufgabe

264b

Entnahmevorgang eigener Art: Bei einer Betriebsaufgabe, die nach hM einen Entnahmevorgang eigener Art darstellt (s. § 16 Anm. 400 f., 437), wird gleichwohl von der Rspr. eine (Gesamt-)Gewinnrealisierung angenommen.

Entstrickungsfälle; Verhältnis zur allgemeinen Entstrickungsregel: Im Zusammenhang mit der Intention der Sicherung des Besteuerung der sog. stillen Reserven stellt sich insbes. die Frage der Betriebsaufgabe bei Betriebsverlegung in das Ausland (s. § 16 Anm. 437). Siehe ebenda zur Frage des Verhältnisses zu § 4 Abs. 1 Satz 3.

4. Umwandlung

264c

Die Umwandlung eines Unternehmens mit sog. Vermögensübertragung auf einen anderen Rechtsträger gegen Gewährung einer Gegenleistung vermag ertragstl. Folgen auszulösen.

Formwechsel: Eine Umwandlung ohne Vermögensübergang hat grds. keine (ertrag-)stl. Konsequenzen, da der Rechtsträger des Unternehmens unverändert bleibt (sog. Formwechsel).

Einbringungsgeborene Anteile: Durch die Einf. des Systems der Nachversteuerung, das Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusions-Richtlinie zur Sicherung der stillen Reserven in § 22 UmwStG nF Rechnung trägt, wurde das bisherige System der sog. einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 UmwStG aF) abgelöst (s. BTDrucks. 16/2710, 46 f.). Mit der Nachversteuerung beim Einbringenden wird nicht mehr an den Statuswechsel bzw. an dessen Rechtsfolgen angeknüpft, sondern vielmehr an eine tatsächliche Veräußerung, die steuerwirksam eine (nachträgliche) beschränkte EStPflicht iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder e auslöst.

5. Verschmelzung

264d a) Allgemeines

Die Verschmelzung hat eine Vermögensübertragung im Ganzen auf einen – bereits bestehenden oder im Zuge der Übertragung neu zu gründenden – anderen Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen bzw. Mitgliedschaft an diesem übernehmenden (anderen) Rechtsträger zum Gegenstand.

264e b) Verschmelzung Körperschaft auf Personengesellschaft

Steuerliche Konsequenzen beim übertragenden Rechtsträger: In der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft sind die übergewendenden WG gem. § 3 Abs. 1 UmwStG nF (dh. idF des SEStEG) grds. mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) zu bewerten. Hiervon erfasst sind auch selbstgeschaffene immaterielle WG, wie zB der originäre Firmenwert (s. BTDrucks. 16/2710, 37 und BRDrucks. 542/06). In der alten Fassung des § 3 Abs. 1 UmwStG bestand ein Wahlrecht dahin, die übergewendenden WG mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert, höchstens aber mit dem Teilwert anzusetzen. Nach § 3 Abs. 2 UmwStG nF besteht die Möglichkeit des Ansatzes mit dem Buch- bzw. Zwischenwert nur auf Antrag des übertragenden Rechtsträgers für sämtliche WG (nicht mehr „selektiv“).

Siehe BRINKHAUS in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 3 UmwStG Rn. 138 ff.; SCHAFPLITZ/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 111 f.; zur Bindung des Antrags s. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, DStR 2006, 1408; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 20.33.

Bei PersGes. muss dies gesellschafterbezogen erfüllt sein (BTDrucks. 16/2710, 37; s. FÖRSTER/FELCHNER, DB 2006, 1072, 1076; PRINZ zu HOHENLOHE/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, GmbHR 2006, 623 [625]).

Der Wertansatz in der Schlussbilanz erfolgt unabhängig von der HBil.; die Maßgeblichkeit ist insoweit ausdrückl. aufgehoben (weitergehend SCHAFPLITZ/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 113 f. mwN; BRINKHAUS in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 3 UmwStG Rn. 70-79).

Buchwert- oder Ansatz eines höheren Werts: In einem reinen sog. Inlandsfall werden die Voraussetzungen für die Ausnahme nach § 3 Abs. 2 UmwStG nF regelmäßig erfüllt sein; dies führt letztlich zu einem Wahlrecht für die übertragende Körperschaft. Schon wegen der Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven wird die Buchwertfortführung regelmäßig vorteilhaft sein. Gleichwohl kann der Ansatz eines höheren Werts als des Buchwerts, also Zwischenwert oder gemeiner Wert, von Vorteil sein, wenn durch die Verschmelzung Verlustvorträge des übertragenden Rechtsträgers für den übernehmenden ansonsten verloren gehen (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nF, dh. idF des JStG 2009; BOHNHARDT in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 4 UmwStG Rn. 200, 204).

Steuerliche Konsequenzen beim übernehmenden Rechtsträger: Der übernehmende Rechtsträger hat die Werte aus der Schlussbilanz zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 UmwStG nF; s. Voss, BB 2006, 411 [414]; BRINKHAUS in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 3 UmwStG Rn. 85 ff.).

► *Ermittlung des Übernahmeergebnisses:* Das gesellschaftsbezogene zu ermittelnde Übernahmeergebnis ergibt sich aus der Differenz aus den aus der stl. Schlussbilanz zu übernehmenden Werten der übergegangenen WG abzgl. der Umwandlungskosten sowie dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nF).

► *Einbeziehung stiller Reserven in ausländisches Betriebsvermögen:* Dabei werden stille Reserven, die im ausländ. BV sind, ergebniserhöhend berücksichtigt, um die Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen der übertragenden Körperschaft im Inland zu sichern, die im Veräußerungsfall der inländ. Besteuerung unterlegen wären (BTD Drucks. 16/2710, 39), während stille Reserven im inländ. BV dabei unberücksichtigt bleiben. Dies ist uE ein Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten, jedenfalls soweit diese ausländ. WG im EU-/EWR-Ausland belegen sind.

Dazu weitergehend: BOHNHARDT in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 4 UmwStG Rn. 235 ff.; SCHAFLITZL/WIDMAYER in BLUMENBERG/SCHÄFER, SEStEG, 2007, 122 f.; KLINGEBIEL, Der Konzern, 2006, 600 (606); FÖRSTER/FELCHNER, DB 2006, 1072 (1075); WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 (1459).

c) Formwechsel Körperschaft in Personengesellschaft

265

Der Formwechsel von einer PersGes. in eine Körperschaft und umgekehrt wird (ertrag-)strechtl. wie eine Vermögensübertragung behandelt, da dies eine Änderung des Steuersubjekts zur Folge hat (s. § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 KStG). Die vorstehenden Ausführungen (s. Anm. 264d, 264e, 265) gelten hier entsprechend.

d) Verschmelzung von Körperschaften

265a

Steuerliche Schlussbilanz; Bewertungskonzeption: Das Konzept der Bewertung der übertragenen WG des bei der Verschmelzung von Körperschaften anwendbaren § 11 UmwStG entspricht dem des § 3 UmwStG nF, dh., die übertragende Körperschaft ist zur Erstellung einer stl. Schlussbilanz – unter Aufgabe der Maßgeblichkeit – verpflichtet. Dabei sind die WG grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 1), sofern nicht auf Antrag und unter Erfüllung der in Anm. 264e genannten Voraussetzungen eine Buchwertfortführung oder ein Ansatz zu einem niedrigeren Wert als dem gemeinen Wert statthaft ist (§ 11 Abs. 2).

Besonderheit „Downstream-Merger“: Soweit die übertragende Körperschaft an der Übernehmenden beteiligt ist, hat die übertragende Gesellschaft ihre Anteile an der Übernehmenden in der stl. Schlussbilanz mindestens mit dem um die früher steuerwirksamen Abschreibungen und Abzüge (nach § 7a und dergleichen) erhöhten Buchwert anzusetzen (s. auch BÄRWALDT in HARITZ/MENNER, UmwStG III. § 11 UmwStG Rn. 65 ff.). Der gemeine Wert bildet indessen die Obergrenze, dh., eine Korrektur bis zu den historischen AK, wie nach der alten Rechtslage, entfällt künftig. Ein sich daraus ergebender etwaiger Gewinn ist bei der übertragenden Gesellschaft als laufender Gewinn stpfl., dh., § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG finden nach § 11 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG nF Anwendung (s. auch BLÜMICH/KLINGBERG, UmwStG, § 11 UmwStG Rn. 44).

Steuerliche Konsequenzen bei der übernehmenden Körperschaft: Die übernehmende Körperschaft hat die Werte aus der stl. Schlussbilanz zu übernehmen. Ist die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt, findet im Hinblick auf diese Anteile eine Wertaufholung statt, sofern in der Vergangenheit steuerwirksame Teilwertabschreibungen erfolgt sind (s. § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nF).

266 e) Verschmelzung außerhalb des UmwStG

Steuerneutrale Verschmelzung außerhalb des UmwStG: Eine steuerneutrale Verschmelzung von Körperschaften außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG kann allein nach § 12 Abs. 2 KStG nF erfolgen. Eine Buchwertfortführung ist danach nur möglich, sofern der Übertragungsvorgang, der im Inland belegene bzw. dem Inland zurechenbare WG zum Gegenstand hat, mit § 2 UmwStG vergleichbar ist und dieser zwischen Rechtsträgern desselben Staats erfolgt. Ferner darf das inländ. Besteuerungsrecht an den inländ. WG dadurch nicht beschr. werden; s. weitergehend BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 (769).

6. Zwang zum Gewinnausweis in anderen Fällen

267 a) Anwendungsbereich des § 1 AStG

Einkünftekorrektur nach § 1 AStG: Die Möglichkeit der Einkünftekorrektur eröffnet § 1 AStG für den Fall, dass Einkünfte eines Stpfl. aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert werden, dass er im Rahmen derartiger Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.

268 b) Abgrenzung zu anderen Vorschriften

Selbständige Einkünftekorrekturvorschrift: § 1 Abs. 1 AStG wird als selbständige Einkünftekorrekturvorschrift eingeordnet (s. KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 1); entsprechend ihrem Wortlaut „unbeschadet anderer Vorschriften“ steht sie in Konkurrenz zu anderen Einkünftekorrekturvorschriften, wie dem Rechtsinstitut der vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 8a KStG – als besonderer Ausprägung der vGA –, der verdeckten Einlage, dem § 4 Abs. 4 und 5 sowie den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG.

Verdeckte Gewinnausschüttung und Einkünftezurechnung nach § 1 AStG: Liegt tatbestandlich eine vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor, die nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschr. ist, so scheidet nach Ansicht der FinVerw. und der hM im Schrifttum die Anwendung von § 1 AStG insgesamt aus.

BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995, Sondernr. 1, Tz. 1.1.1 und 1.1.2.; BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 1.1.2; KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 13; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 1204; s. auch WASSERMEYER in FWB, AStG, § 1 AStG Rn. 82; BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

Das gilt nach hM auch im Verhältnis von § 1 AStG zu § 8a KStG als speziellerer vGA-Regelung, dh. § 8a KStG ist *lex specialis* zu § 1 AStG (s. KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 14; s. auch Protokollerklärung der BReg. v. 9.4.2003 zur Vermittlungsempfehlung zum sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz).

Verdeckte Einlage und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG: Wegen des Wortlauts von § 1 Abs. 1 AStG („unbeschadet anderer Vorschriften“) wird von einem Vorrang der Einlagevorschriften ausgegangen, sofern deren Tatbestände erfüllt sind (s. auch KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 15; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; WASSERMAYER in FWB, AStG, § 1 AStG Rn. 91 zum Verhältnis zu § 5 Abs. 6). Bei nicht einlagefähigen WG, wie zB Nutzungen- oder Dienstleistungen, bleibt § 1 Abs. 1 AStG anwendbar (so BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 14.3.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631 zu entgeltlichen Dienstleistungen).

Zum Konkurrenzverhältnis zur verdeckte Einlage auf Gesellschafterebene WASSERMAYER in FWB, AStG, § 1 AStG Rn. 90; WOERNER, BB 1983, 845; KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 16.

Offene Einlage und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG: Das Rechtsinstitut der offenen Einlage ist zu § 1 Abs. 1 AStG grds. vorrangig. Dieser ist nicht anwendbar, wenn nach § 4 Abs. 1 Satz 2 eine Entnahme vorliegt.

Siehe SCHELLE/GROSS in WÖHRLE/SCHELLE/GROSS, § 1 AStG Rn. 19; KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 11; WASSERMAYER, ISrR 1997, 657, s. auch BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 754, 760; DAUTZENBERG/GOCKSCH, BB 2000, 904.

Hinzurechnungsbesteuerung und Einkünftekorrektur nach § 1 AStG: Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG und die Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 AStG sind jeweils unabhängig voneinander anwendbar. Bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags findet § 1 AStG nach Ansicht des BFH keine Anwendung (BFH v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. II 1988, 868), da die Zwischengesellschaft regelmäßig Geschäftsbeziehungen „im“ Ausland oder zum Inland hat (s. auch WASSERMAYER in FWB, AStG, § 1 AStG Rn. 186).

Weitergehend BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875; v. 5.4.1995 – I R 81/94, BStBl. II 1995, 629; KÖHLER, RIW 1988, 979 (985); WASSERMAYER in FWB, AStG, § 1 AStG Rn. 189, § 10 AStG Rn. 130b.

Konkurrenz und Subsidiarität: Der Anwendungsbereich des § 1 AStG ist wegen des Subsidiaritätsverhältnisses – so die hM – zu den o.g. Vorschriften grds. eingeschränkt. Gleichwohl ist es auch innerhalb der hM str., welche Auswirkungen sich daraus für die verschiedenen konkurrierenden Korrekturvorschriften hinsichtlich Rechtsfolge und Reichweite ergeben. Der BFH hat diese Frage offen gelassen (BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 243) während die FinVerw. dem Subsidiaritätsverhältnis das Wort redet (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1/2004, Tz. 1.1.2), was zur Folge hat, dass § 1 Abs. 1 AStG anwendbar bleibt, soweit dessen Rechtsfolge über die vorrangig anwendbaren (anderen) Ergebniskorrekturvorschriften hinausgeht. Diese Auffassung wird auch von Teilen des Schrifttums vertreten (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 690; WOERNER, BB 1983, 845). Schließlich wird von Teilen des Schrifttums vertreten, dass für die Rechtsfolge des (tatbestandlich erfüllten) § 1 Abs. 1 AStG nur Raum bleibt, soweit die Voraussetzungen der konkurrierenden Einkünftekorrekturvorschriften nicht eingriffen (s. BLÜMICH/MENCK, AStG, § 1 AStG Rn. 39; RAUPACH, JFStR 1977/1978, 424 [430]) und endlich wird vertreten, dass § 1 Abs. 1 AStG die Entnahmeregelungen verdrängt (BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rn. 760; s. auch KAMINSKI, AStG, § 1 AStG Rn. 51 und Fn. 3).

Einstweilen frei.

269–287

D. Gewinn- und Verlustausweis schwebender Geschäfte

I. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: s. vor Anm. 61, 200 u. 1850; IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung, Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4; Stand 23.6.2010), WPg. 2010, Supplement 3 = FN 2010, 298.

288 1. Begriff des schwebenden Geschäfts

Definition: Ein schwebendes Geschäft liegt vor, wenn ein Vertrag, der auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und der auf einer Verpflichtung beruht, noch nicht vollständig erfüllt ist (vgl. IDW, RS HFA 4, WPg. 2010, Supplement 3 Rn. 2; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461 unter 6.a; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737 unter B.I.2.]; v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594 unter II.2.]; s. Anm. 1850). „Dies ist regelmäßig der Fall, wenn beide Vertragspartner mit der Erfüllung ihrer Verpflichtung noch nicht begonnen oder einer oder beide Vertragspartner sie erst teilweise erfüllt haben“ (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421 mwN). Derartige Verträge können in einmaligen Lieferungen und Leistungen, wiederkehrenden Lieferungen (sog. Sukzessivlieferverträge; s. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 54) und Leistungen oder auch als Dauerschuldverhältnis (zB Miete) bestehen (vgl. IDW RS HFA 4, WPg. 2010, Supplement 3 Rn. 3).

Beispiele (s. auch Anm. 1865):

- Kauf-, Werk- und Werklieferungsverträge,
- Nutzungsüberlassungsverträge: Miet- und Pachtverträge, Leasing- und Kreditverträge (vgl. zB BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400),
- Dienst- und Arbeitsverträge (vgl. zB BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758).

Bedingung: Hängt die Rechtsgültigkeit eines Vertrags von einer Bedingung ab, so ist dies als schwebendes Geschäft zu behandeln (vgl. BFH v. 19.4.2005 – VIII R 68/04, BStBl. II 2005, 762; v. 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006, 15).

Unwesentliche Nebenpflichten: Stehen nur noch unwesentliche Nebenpflichten aus einem gegenseitigen Vertragsverhältnis offen, so liegt kein schwebendes Geschäft mehr vor (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109). Ob eine vertragliche Verpflichtung erfüllt ist, richtet sich hauptsächlich nicht nach den rechtl. Vorschriften, sondern nach dem wirtschaftlichen Gehalt der geschuldeten Leistung (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 76). Die Bearbeitung und Nachbetreuung von langfristigen Verträgen (zB Lebensversicherungsvertrag) kann uU als Erfüllungsrückstand beurteilt werden und somit passivierungspflichtig sein (vgl. BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 mit Nichtanwendungserlass BMF v. 28.11.2006, BStBl. I 2006, 765; BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147 = DStR 2011, 1990; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 84, 550 „Lebensversicherung“). Wenn aber ein Vertragspartner seine Leistung erbracht hat, so liegt ein bilanziell zu beachtender Erfüllungsrückstand auch dann vor, wenn das schwebende Geschäft fortbesteht (vgl. BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 betr. Urlaubsgeld beim Arbeitsverhältnis; s. Anm. 295).

Vertragsangebot: Auch die Abgabe eines Vertragsangebots reicht für das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts aus, sofern mit der Annahme sicher zu rechnen ist (vgl. BFH v. 16.11.1982 – VIII R 95/81, BStBl. II 1983, 361; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 244a; s. auch KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 55 betr. Vorvertrag und „Letter of intend“).

2. Ausgeglichenheitsvermutung

289

Nach der Entsch. des Großen Senats des BFH v. 23.6.1997 (GrS 2/93, BStBl. II 1993, 735 [737 mwN]) besteht bei schwebenden Geschäften eine Vermutung, dass „sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen“ (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1993, 735; vgl. auch v. 27.6.2001 – I 11/00, BStBl. II 2001, 758 unter II.4.b; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BFH/NV 2006, 167 unter B.1.; v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594 unter II.2.]; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 243; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 380). Diese sog. „Ausgeglichenheitsvermutung“ kann allerdings widerlegt werden (vgl. dazu KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 62).

II. Bilanzierung schwebender Geschäfte

1. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

290

Keine Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten: Grundsätzlich werden schwebende Geschäfte, soweit sie ausgeglichen sind, nicht bilanziert. Folglich werden Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, soweit sie die Zukunft betreffen, nicht angesetzt. So werden beispielsweise Dauerschuldverhältnisse bzgl. zukünftiger Perioden bilanziell nicht abgebildet. Sofern aber aus Dauerschuldverhältnissen aus vergangenen Perioden Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen, sind diese zu bilanzieren (s. Anm. 245, 250).

Beispiel: Es wird für zehn Jahre ein Mietverhältnis (zu einem angemessenen Mietpreis) abgeschlossen. Im Mietvertrag wird vereinbart, dass die Miete jeweils ein Monat später zu entrichten ist. Beim Vermieter ist zum 31.12.01 die im Januar 02 zu zahlende Miete des Monats Dezember 01 als Forderung zu aktivieren, beim Mieter ist die Miete des Monats Dezember 01 als Verbindlichkeit zu bilanzieren. Die Mieten für die Jahre 02–10, also für den noch nicht abgewickelten Teil des Dauerschuldverhältnisses (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 388) werden weder beim Vermieter noch beim Mieter bilanziert.

Keine Realisierung von (zukünftigen) Gewinnen: Entsprechend dem handelsrechtl. Realisationsprinzip können Gewinne, die zukünftige Perioden betreffen, noch nicht realisiert werden. Erträge und Aufwendungen werden folglich auch nicht in der handelsrechtl. und stl. Gewinnermittlung erfasst.

Beispiel: Die Mieten (s. obiges Beispiel) für die Jahre 02–10 werden im Jahr 01 weder als Ertrag beim Vermieter noch als Aufwand beim Mieter erfasst. Allerdings ist im Jahr 01 die Miete des Dezembers 01 beim Vermieter als Mietertrag und auch beim Mieter als Mietaufwand zu erfassen, obwohl noch keine Zahlung erfolgt ist.

Keine Erfassung von Verlusten bei „ausgeglichenen“ Geschäften: Gleichen sich Leistung und Gegenleistung aus, wovon die sog. „Ausgeglichenheitsvermutung“ (s. Anm. 289) ausgeht, können auch keine Verluste (also auch keine Aufwendungen für zukünftige Perioden) erfasst werden. Nur bei rückständigen Zahlungen sind Verbindlichkeiten (oder auch Rückstellungen) für Erfüllungsrückstand sind somit auch die Aufwendungen für vergangene Perioden zu erfassen.

sen (zB Mietaufwand für Dezember 01, der im Januar 02 bezahlt wird; vgl. zB WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 385; s. dazu Anm. 295).

Verlustausweis bei unausgewogenen Geschäften: Sind Leistungen und Gegenleistungen unausgeglichen, so sind nach dem handelsrechtl. Imparitätsprinzip Verluste auch bei schwebenden Geschäften zu berücksichtigen (s. dazu Anm. 265, 266, 267), während Gewinne (isoliert) für zukünftige Perioden noch nicht realisiert werden dürfen (s. Anm. 245, 250). Steuerlich dürfen Rückstellungen aber nur bei Erfüllungsrückstand, jedoch nicht bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften gebildet werden (s. Anm. 295, 296).

2. Anzahlungen

291 a) Geleistete Anzahlungen

Geleistete Anzahlungen sind grds. als Aktiva und selbständige WG zu bilanzieren. Dabei wird handelsrechtl. (wegen der Bewertung auch mit stl. Relevanz) zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden. Werden Anzahlungen für Sachanlagen oder immaterielle WG des Anlagevermögens geleistet, die noch nicht übergegangen – also auch noch nicht abgenommen – sind, so sind die geleisteten Anzahlungen unter den entsprechenden Positionen im Anlagevermögen (erfolgsneutral) auszuweisen. Es wird also nicht der „Sach- oder Dienstleistungsanspruch aus dem zugrunde liegenden schwebenden Geschäft“ (KOZIKOWSKI/HUBER in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 545) bilanziert. Anzahlungen wirken also wie ein (schwebendes) Kreditgeschäft, solange die andere Vertragsseite die (ggf. langfristige) Leistung nicht erbracht hat. Erfüllt die Gegenseite die Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung, so wird die durch die erfolgte Abnahme entstehende Verbindlichkeit aus dem Kauf- oder Dienstleistungspreis durch die geleistete Anzahlung gemindert (vgl. KOZIKOWSKI/HUBER in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 545, 551). Nach Abnahme der WG oder der Dienstleistung wird also das (bestellte und nun wirtschaftlich übergegangene) WG (zB Haus oder Patent) anstelle der erhaltenen Anzahlung bilanziert. Dies gilt für WG des Vorratsvermögens (zB Vorräte, Waren) nach Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der bestellten WG entsprechend (vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VII. § 266 HGB Rn. 109). Für geleistete Anzahlungen, die andere WG des Umlaufvermögens oder zukünftige Aufwendungen (zB Werbeaufwendungen für zukünftige Zeitungsanzeigen oder Fernsehspots, Beratungsleistungen) betreffen, ist handelsrechtl. ein Ausweis unter den sonstigen Vermögensgegenständen erforderlich (vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 110). Somit ist die Erfolgsneutralität der geleisteten Anzahlungen auch in diesen Fällen gewährleistet.

Verhältnis zu RAP bei schwebenden Geschäften ist strittig und teilweise ungeklärt; s. dazu Anm. 297 und 1917.

292 b) Erhaltene Anzahlungen

Anzahlungen werden von Kunden häufig bei Bestellung verlangt. Verlangt beispielsweise eine Airline im Zeitpunkt der Internetbuchung den kompletten Flugpreis, obwohl der Flug erst im nächsten Jahr erfolgt, so ist bei der Airline unter den Verbindlichkeiten in der HBil. von KapGes. die Position „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ auszuweisen (vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 223 f.). Der Ertrag aus dem Flug ist erst dann zu erfassen, wenn der Kunde den Flug in Anspruch genommen hat (bzw. der Flug wegen Nichtantritts verfallen ist), wenn also die Leistung bewirkt ist; s. dazu

Anm. 245. Bei Auftragsfertigung von Spezialerzeugnissen werden in der Praxis häufig Anzahlungen verlangt. In diesem Fall werden die Vorräte schon produziert und unter der Position fertige oder unfertige Erzeugnisse mit den HK (s. § 6 Anm. 454 ff.) bilanziert. Der Erhalt von Anzahlungen führt nicht zu einer Teilgewinnrealisierung, soweit keine Abnahme erfolgt ist. Erst wenn das WG fertiggestellt und an den Kunden das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist, kann die Verbindlichkeit im Rahmen der Umsatzbuchung (also der Ertragsrealisation) ausgebucht werden.

Handelsrechtliche Verrechnung mit den Vorräten nach § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB führt nicht zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit „Erhaltene Anzahlung“, sondern ist lediglich eine handelsrechtl. gliederungstechnische (offene) Verkürzung der Vorräte und somit der Bilanzsumme (vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 225). Dadurch erfolgt weder eine Erfolgsrealisation noch eine Abwertung der Vorräte.

Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach dem Erhalt von Anzahlungen ist grds. nicht zulässig, sofern keine verbindliche Abnahme der WG erfolgt ist. Ausnahmsweise ist nur unter sehr strengen Bedingungen eine Teilgewinnrealisierung mit entsprechender Ausbuchung der erhaltenen Anzahlungen (Netto-Buchung: Umsatzerlöse an erhaltene Anzahlungen) zulässig, wenn das Gesamtwerk in abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden kann, eine Teilabnahme vertraglich vorgesehen und auch erfolgt ist (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428; s. dazu im Detail Anm. 258–261b).

Honorarvorschuss für ein Buch oder einen Aufsatz ist beim Empfänger als erhaltene Anzahlung und somit als Verbindlichkeit zu erfassen; idR wird die Leistung erst bei Erscheinen des Buchs oder Aufsatzes (oder bei abweichender vertraglicher Regelung bei Abgabe des Manuskripts) bewirkt und somit der Ertrag realisiert.

Umsatzsteuer bei erhaltenen Anzahlungen: Bei der Bruttomethode ist Ausweis eines aktiven RAP stl. zwingend (also ist die USt. stl. erfolgsneutral; s. ausführl. Anm. 1992–1998).

3. Aktivierung von Teilleistungen

293

Unfertige Erzeugnisse/Leistungen: Ist ein WG zwar bestellt, aber noch nicht fertiggestellt und auch nicht abgenommen, so darf ein Ertrag (Umsatzerlös) grds. (zu den seltenen Ausnahmen bei Teilgewinnrealisierung s. Anm. 258–261b) nicht realisiert werden. Derartige WG sind beim Hersteller/Leistenden im Umlaufvermögen (idR Vorräte) mit den TeilHK (s. § 6 Anm. 468) zu aktivieren, wobei bei Vorräten handelsrechtl. eine gliederungstechnische Verrechnung mit den erhaltenen Anzahlungen nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB zulässig ist (s. Anm. 292).

Fertige Erzeugnisse/Leistungen: Sind die WG fertiggestellt, aber v. Besteller noch nicht abgenommen, ist aufgrund des noch fehlenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eine Ertragsrealisierung (Umsatzbuchung) nicht zulässig (s. Anm. 232 ff.). Folglich sind die fertiggestellten WG noch immer erfolgsneutral mit den HK (s. § 6 Anm. 454–467) unter den Vorräten zu bilanzieren.

Keine Bilanzierung beim Besteller: Solange keine Abnahme der WG erfolgt und somit das wirtschaftliche Eigentum nicht übergegangen ist, darf das „bestellte“ bzw. „in Auftrag gegebene“ WG nicht vom Besteller bzw. Auftraggeber bilanziert werden. Würden in derartigen Fällen Anzahlungen geleistet, so sind diese beim Besteller/Auftraggeber zu bilanzieren (s. Anm. 291).

294 **4. Immaterielle Wirtschaftsgüter**

Nutzungsrechte, Konzessionen und ähnliche Rechte: Insbesondere bei Einmalzahlungen wird häufig das konkrete Recht erworben, eine Rechtsposition (zB Nutzung einer Lizenz, eines Kundenstamms oder Markennamens) oder eine Sache (Gebäude, Maschinen ua.) für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit zu nutzen. Bei entgeltlichem Erwerb wird idR ein (immaterielles) WG nach Abs. 2 vorliegen (s. Anm. 381).

Verhältnis zu Rechnungsabgrenzungsposten: Bei zeitlich befristeten Rechten kann es strittig sein (s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 244; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 694–699), ob Abs. 2 im Verhältnis zu Abs. 5 vorrangig ist; uE ist der Begriff des WG – also Abs. 2 – vorrangig gegenüber Abs. 5, soweit die Kriterien sowohl nach Abs. 2 als auch nach Abs. 5 erfüllt sind; wenn die Kriterien eines WG nicht erfüllt sind, kann aber der Ansatz eines RAP – bei Vorliegen der Voraussetzungen – zwingend sein; s. dazu ausführl. Anm. 1914 und 1917.

295 **5. Rückstellungen bei Erfüllungsrückstand**

Rückstellungen für abgewickelten Teil: Ist ein schwebendes Geschäft zum Teil abgewickelt und besteht aus diesem Teil ein sog. Erfüllungsrückstand, so ist hierfür eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (oder bei feststehendem Grund und Höhe eine Verbindlichkeit) zu bilden, die gegenüber dem Rückstellungsverbot (Abs. 4a, s. Anm. 296) vorrangig ist (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 119). Existiert aus einem schwebenden Geschäft ein vergangenheitsorientierter Verpflichtungsüberschuss, so besteht hierfür eine Rückstellungspflicht (ebenso HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 880; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1107 f., 1189).

Beispiel: Besteht für einen Pächter eine Pächterneuerungsverpflichtung oder für einen Mieter nach Ablauf der Mietzeit eine Instandhaltungs-, Abbruch- oder Entfernungspflichtung, so ist für den abgelaufenen Zeitraum anteilig (also ratierlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d, s. § 6 Anm. 1183) eine Verbindlichkeitsrückstellung für den Erfüllungsrückstand der abgelaufenen Pacht- bzw. Mietzeit zu bilden (vgl. BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/97, BStBl. II 1993, 89; v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; s. auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 168; 171 f.; WP-Handbuch 2006, Bd. 1, Rn. E 141).

Keine Rückstellung bei Ausgeglichenheit: Bestehen bei einem laufenden schwebenden Geschäft rechtl. Verpflichtungen als Nebenpflichten, so kann hierfür keine Rückstellung gebildet werden, da regelmäßig kein Erfüllungsrückstand vorliegt (vgl. BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758, betr. Lohnfortzahlung im Krankheitsfall; ebenfalls kein Erfüllungsrückstand bei sog. Zuwachssparen mit steigendem Zins in späteren Perioden: s. BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; ähnlich bzgl. mietfreier Anfangsperiode bei einem langfristigen Mietvertrag BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593).

Beispiele für Erfüllungsrückstand: Besteht aber die Verpflichtung, künftigen Pensionären nach Eintritt in den Ruhestand Beihilfen für Krankheitskosten uÄ zu zahlen, so besteht hierfür schon in der aktiven Beschäftigungsphase des Mitarbeiters ein Erfüllungsrückstand, für den ratierlich mit der Beschäftigungsphase eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist (vgl. BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; ähnlich zu Urlaubsverpflichtungen BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 [408]; s. auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 877, 880; weitere Beispiele s. Anm. 1965 und bei SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 614). Ein Erfüllungsrückstand

ist uE auch gegeben, wenn eine Gesellschaft – aufgrund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag oder eines Beschlusses der Gesellschaftsversammlung – sich freiwillig für ein abgelaufenes Geschäftsjahr von einem Abschlussprüfer prüfen lässt (aA Nds. FG v. 26.5.2011 – 14 K 229/09, BB 2011, 2415, nrkr., Az., BFH IV R 26/11).

6. Rückstellungsverbot für drohende Verluste

296

Handelsrechtliche Verlustrückstellung: Verlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen einen Unterfall zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dar (vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 52; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 119; s. auch Anm. 268 mwN). Bilanzielle Relevanz (bis zur Einf. des Abs. 4a: in HBil. und StBil., seit dessen Einf. ab VZ 1997 nur noch in der HBil., s.u.) erlangen in Abwicklung befindliche Geschäfte, wenn deren Ausgleich gestört ist und die Ausgeglichenheitsvermutung (s. Anm. 289) widerlegt werden kann (s. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1120 f.; MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, § 8 II., 57; HOFFMANN, DStR 1999, 1545 [1546]). Hieraus resultiert dann die (handelsrechtl.) Pflicht zur Drohverlustrückstellung (zur StBil. s.u.). Es müssen am Bilanzstichtag konkrete, objektive Indizien für eine wertmäßige Asymmetrie von Leistung und zu erwartender Gegenleistung (s. auch ADS VI. § 249 HGB Rn. 145 mwN; MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, § 8 II., 57; OSER, BB 1997, 2370; WEBER-GRELLET, DB 1994, 291: Drohverlustrückstellung bei bewusster Eingehung eines verlustbringenden Geschäfts) vorliegen, die dabei für sich und nicht in wechselseitiger Abhängigkeit bewertet werden (dazu s. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 63–65 und § 253 HGB Rn. 167 ff.).

Siehe BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (738: „erweiterter Saldierungsbereich“); HERZIG/RIECK, DB 1997, 1881 (1882 f.); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2333; anders noch BFH v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 f.; aA KÜTING/KESSLER, DStR 1997, 1665; GOSCH, StBp. 1997, 325; jeweils zur „juristischen Interpretation“; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. E 1601 betr. Unternehmensverträge; ECKSTEIN/FUHRMANN, DB 1998, 530.

Steuerbilanz und Drohverlustrückstellung: Mit der Einf. des Abs. 4a (als lex specialis zu Abs. 1 Satz 1 und zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) – im Zuge des sog. Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590, s. dazu Anm. 1851) – sind Drohverlustrückstellungen ab VZ 1997 für die StBil. ausgeschlossen.

Vgl. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 15, 883a; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 51; HENNRICHS, DStJG 24 (2001), 301 (320); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl., § 17 Rn. 114; ARNDT/WIESBROCK, DStR 2000, 718; PILTZ, JbFStR 1999/2000, 221; GROH, DB 1999, 978 (980); SIEGEL, StuB 1999, 195; DORALT, DB 1998, 1357; NAUMANN, BB 1998, 527 (529); MOXTER, DStR 1998, 509; HERZIG/RIECK, BB 1998, 311; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233; STOBBE, FR 1997, 361 (363); FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427; HOFFMANN, BB 1997, 1195; GREFE, BB 1997, 2635; s. zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a Anm. 1853.

Abgrenzung von Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen: Damit gewinnt die Abgrenzung der Drohverlustrückstellung zur Verbindlichkeitsrückstellung, die ihrerseits handels- wie strechtl. zwingend geboten ist, an Bedeutung (s. dazu Anm 1855). Nach hM wird die Verbindlichkeitsrückstellung als vorrangig angesehen (s. BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85; zur Abgrenzung von Schwebezuständen bei Pfandsystem s. auch FG Rhl.-Pf. v. 22.9.

2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149 = DStRE 2011, 329; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 119, 139; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 67; MOXTER, DStR 1998, 513 f.; NAUMANN, BB 1998, 527). Diese bezieht sich auf einen sog. Erfüllungsrückstand aus einer bereits abgewickelten (nicht nur eingegangenen) vertraglichen Verpflichtung (und weist Vergangenheitsbezug auf), während Drohverlustrückstellungen mit einem Verpflichtungsüberschuss, der zum Bilanzstichtag verursacht wurde, eines eingegangenen, aber schwebenden Geschäfts in Beziehung stehen; handelsrechtlich sind in derartigen Fällen (zu-)künftige Verluste – entsprechend dem Imparitätsprinzip – zu antizipieren (vgl. BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375] vor Einf. des § 5 Abs. 4a EStG; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1107; IDW, RS HFA 4, WPg. 2010, Supplement 3, Rn. 18; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 67; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 139; ECKSTEIN/FUHRMANN, DB 1998, 529 [530]; NAUMANN, BB 1998, 527 [528]; GROH, BB 1988, 28; aA WEBER-GRELLET, DB 1997, 2235). Der Aufwand, der aus einer etwaigen Verbindlichkeitsrückstellung resultiert, steht mit den realisierten Erträgen aus dem abgewickelten Geschäft in Zusammenhang, während Drohverlustrückstellungen mit noch zu realisierenden Erträgen aus einem noch nicht abgewickelten Geschäft in Beziehung stehen (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1107; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 67; MOXTER, DStR 1998, 514; MOXTER, DB 1997, 1479; BÜCHELE, DB 1997, 2448).

Anschaffung von Drohverlusten bei einem Unternehmenskauf: Werden Verluste aus schwebenden Geschäften im Rahmen eines Betriebserwerbs mit entsprechender Schuldfreistellung übernommen, ist das Rückstellungsverbot des § 5 Abs. 4a nicht anwendbar, da hier das Erfolgsneutralitätsprinzip für Anschaffungsvorgänge (s. § 6 Anm. 269) vorrangig zu beachten ist (so zutr. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566).

297 7. Rechnungsabgrenzungsposten

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Werden bei einem schwebenden Geschäft (zB Versicherungsvertrag) Beträge für eine zu beziehende Leistung für einen bestimmten Zeitraum (s. Anm. 1925–1926a) im Voraus geleistet und wird dafür kein immaterielles WG (zu dessen Vorrang s. Anm. 1914, 1917 „Immaterielle Wirtschaftsgüter“) erworben, so ist der Betrag noch nicht als Aufwand zu erfassen, sondern als aktiver RAP zu aktivieren (zB Zahlung einer Versicherungsprämie im Dezember 01 für das Jahr 02). Dadurch wird sichergestellt, dass der Aufwand nicht im Zeitpunkt der Zahlung, sondern erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung durch Auflösung des aktiven RAP als Aufwand erfasst wird (Buchung im Jahr 02 des Beispiels: Versichersicherungsaufwand an aktiver RAP).

Einmalzahlungen zur Ausbeutung von Mineralien (sog. Ausbeutevertrag, der als Pachtvertrag vom BFH interpretiert wird) sind als vorausbezahlte „Pachtzinsen“ zu sehen und daher im Zeitpunkt erfolgsneutral über die Bildung eines aktiven RAP abzugrenzen (vgl. BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; s. dazu STOBBE, FR 1995, 399), der dann über die Abbaumenge aufwandswirksam aufzulösen ist.

Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Werden bei einem schwebenden Geschäft (zB Miete) VorausZ für eine noch zu erbringende Leistung, die sich über einen bestimmten (zukünftigen) Zeitraum erstreckt, geleistet (Zahlung der Miete oder Pacht im Dezember 01 für das Jahr 02), so kann diese Zahlung beim Empfänger der Zahlung noch nicht als Ertrag erfasst werden. Vielmehr ist beim

Zahlungseingang ein passiver RAP (Buchung im Dezember 01: Bank an passiver RAP) zu bilden. Wird die Leistung erbracht, so ist der passive RAP erfolgswirksam als Ertrag aufzulösen (Buchung im Jahr 02: Passiver RAP an Mietertrag).

Abgrenzung einer Einmalzahlung: Übernimmt ein Erbbauberechtigter Erschließungskosten, so sind diese beim Grundstückseigentümer zu aktivieren. Der Grundstückseigentümer hat diese Zahlung des Erbbaurechtigten zwar als Ertrag zu erfassen, er kann aber in gleicher Höhe einen passiven RAP bilden (und somit den Ertrag im Jahr der Aktivierung wiederum eliminieren), der über die Laufzeit des Erbbaurechts erfolgswirksam (als Ertrag) anteilig aufzulösen ist (vgl. BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569).

Einstweilen frei.

298–299

E. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung

I. 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 *Festschr. Forster, Düsseldorf* 1992, 27; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, *DB* 1992, 1353; WULFMEIER, Rückstellungen für quasi-permanente Steuerlatenz aus Ergänzungsbilanzverlusten, *BB* 1995, 1179; FISCHER/VIELMEYER, Bilanzierung der Aufwendungen für die Erstellung von Internetauftritten nach US-GAAP, *IAS* und *HGB*, *BB* 2001, 1294; KÜTING/ULRICH, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände (Teil I), *DStR* 2001, 953; WASSERMEYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, *DB* 2001, 1053; WENGEL, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, *DStR* 2001, 1316; HÜTTSCHE, Bilanzierung von Websites und Domaines – Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz in der Praxis, *BC* 2002, 217; 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.

1. Begriff der Aktivierung und Passivierung

300

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 (die Bewertung).

Aktivierung setzt Aktivierungsfähigkeit voraus. Stl. aktivierungsfähig sind Wirtschaftsgüter (WG), aktive Rechnungsabgrenzungsposten und geleistete Anzahlungen.

► **Abstrakte/konkrete Aktivierungsfähigkeit:** Bei WG unterscheidet man zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit.

▷ **Abstrakte Aktivierungsfähigkeit:** Unter abstrakter Aktivierungsfähigkeit wird die generelle Eignung eines Guts, als Aktivposten in einer Bilanz angesetzt zu werden, verstanden.

SEIDEL/GRIEGER/MUSKE, *BB* 2009, 1286 (1287); vgl. auch FISCHER/VIELMEYER, *BB* 2001, 1294 (1299 f.); RADE/STOBBE, *DStR* 2009, 1109 (1111); LÜDENBACH/HOFFMANN, *DStR* 2006, 1382; ähnlich WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 422*.

Jedes WG ist abstrakt aktivierungsfähig.

▷ **Konkrete Aktivierungsfähigkeit:** Ein WG ist dann konkret aktivierungsfähig, wenn der Ansatz im konkreten Fall zulässig ist, wenn ihm insbes. kein Bilanzierungsverbot entgegensteht (WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 422*). Bilanzierungsverbote können sich aus dem Gesetz ergeben (zB das Verbot des Ausweises nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des Anlagevermögens nach Abs. 2, dazu Anm. 1650 ff.), aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung enthalten Bilanzierungsverbote (zB das Verbot des Ansatzes von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, dazu Anm. 330). Vgl. allg. zu Aktivierungsverboten Anm. 325 ff.

Die konkrete Aktivierungsfähigkeit ist jedoch nicht nur eine Frage des Nichtvorliegens von Bilanzierungsverboten (zu eng insoweit HÜTTSCHE, *BC* 2002,

217; KÜTING/ULRICH, DStR 2001, 953 [956]). Auch eine Reihe anderer Kriterien sind im Rahmen der konkreten Aktivierungsfähigkeit zu prüfen, so zB die Zurechnung eines Guts zum Vermögen des Bilanzierenden (dazu Anm. 309 ff.) und die Zugehörigkeit zum BV.

► *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. 320. Zum stl. Aktivierungsgebot bei handelsrechtl. Wahlrecht vgl. Anm. 302.

Passivierung setzt Passivierungsfähigkeit voraus. Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten (zT auch als negative WG bezeichnet), passive Rechnungsabgrenzungsposten, erhaltene Anzahlungen, ungesteuerte Rücklagen und Rückstellungen.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich allerdings auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind. Es handelt sich hier um das Eigenkapital sowie Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, nämlich Kapital- und Gewinnrücklagen. Diese Posten stellen den Saldo zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz dar. „Echte“ Aktiv- und Passivposten beeinflussen das Ergebnis der Bilanzierung, der Saldo ist der Ausdruck dieses Ergebnisses.

► *Abstrakte/konkrete Passivierungsfähigkeit*: Für Passivposten wird die Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit selten getroffen; so von BAETGE in Festschr. Forster, 1992, 27 (29, 35); WULFMEIER, BB 1995, 1179 (1183); THOMS-MEYER, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsrückstellungen, 1996, 13; HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U. S. GAAP, 2000, 54; WENGEL DStR 2001, 1316 (1322).

obwohl es auch Passivierungsverbote gibt. 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 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. 302.

301 Einstweilen frei.

302 2. Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht

Nach gefestigter Rspr. des BFH gelten handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte nicht für die StBil. Handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte führen vielmehr stl. zur Aktivierungspflicht, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte stellen stl. Passivierungsverbote dar.

Grdl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (293); ebenso BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616 (620); v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400 (401); v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178); glA PEZZER, DStJG 14 (1991), 3 (18); WASSERMEYER, DB 2001, 1053, unter Hinweis auf stl. Sachgesetzlichkeiten; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 31; krit. HEY in TIPKE/LANG XX. § 17 Rn. 81; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 6 (30).

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 Grundsatz-

zes 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 aaO).

Seit In-Kraft-Treten des AktG 1965 sind allerdings die Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven drastisch eingeschränkt. Auch das Bilanzrichtlinien-Gesetz und das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 – BilMoG –) geben kaum neue Spielräume zur Bildung stiller Reserven. Stl. 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 Anlagevermögens (§ 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 erheblich an Bedeutung verloren.

II. Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung

303

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. KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 278 ff.), aus der regelmäßig (am Ende eines jeden Wj., vgl. dazu § 4a, § 8b EStDV) ein Abschluss entwickelt wird. Dieser Abschluss ist die Bilanz.

Wegen der gem. § 242 Abs. 2 HGB bestehenden Pflicht zur Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung ist es heute allerdings erforderlich, die doppelte Buchführung zu verwenden (KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 294). 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 (KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 26). Nur die doppelte Buchführung arbeitet mit verschiedenen Konten. Sie unterscheidet zwischen Bestands- und Erfolgskonten sowie gemischten Konten (KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 286). Die Erfolgskonten sowie der den wirtschaftlichen Erfolg darstellende Teil der gemischten Konten ermöglichen das Aufstellen einer Gewinn- und Verlustrechnung.

Inhalt der Verweisung: Abs. 1 Satz 1 verweist auf die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“. Dies wird allgemein als Maßgeblichkeitsgrundsatz bezeichnet (HEY in TIPKE/LANG XX, § 17 Rn. 40); die Bilanzierung in der HBil. ist danach grds. maßgeblich für die Bilanzierung in der StBil. Solange das HGB nur sehr rudimentäre Regelungen über Buchführung und Bilanzierung enthielt (§§ 38 ff. HGB aF), machte die Verweisung keine Schwierigkeiten. Seit der umfassenden Kodifizierung des Bilanzrechts in den §§ 238 ff. HGB aufgrund der 4. EG-Bilanzrichtlinie ist jedoch str., wie sie zu verstehen ist (vgl. dazu auch oben Anm. 15).

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); KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 111.

Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung im Steuerrecht sind das reine Steuerbilanzrecht sowie das deckungsgleiche Handels- und Steuerbilanzrecht. Das reine Handelsbilanzrecht hingegen hat für die stl. Aktivierung und Passivierung keine Bedeutung (anders LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 340, der das reine Handelsbilanzrecht als Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ansieht).

► *Reines Steuerbilanzrecht*: Originär strechtl. Vorschriften über Aktivierung und Passivierung enthalten Abs. 1a (Saldierungsverbot, Übernahme des Ergebnisses handelsrechtl. Bewertungseinheiten), Abs. 2 (Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens), 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) und Abs. 5 (Voraussetzungen für die Bildung aktiver und passiver Rechnungsabgrenzungsposten).

► *Deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht*: Dieses ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.

304 Einstweilen frei.

III. Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen

305 1. Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung

Schrifttum: HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; ROSS, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluss, Düsseldorf 1994; HOFFMANN, Kritische Anmerkungen zum sog. Einlagebeschluss des Großen BFH-Senats, DB 1998, 1983; MARX, Bilanzierungsprobleme des Franchising, DStR 1998, 1441; SÖFFING, G., Pensionsrückstellungen für Personengesellschafter, BB 1999, 40.

Das Bilanzrecht kennt keinen allgemeinen Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten.

BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (509); v. 24.5.1995 – VIII B 153/94, BFH/NV 1995, 1078 (1079); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1555); HOFFMANN, DB 1998, 1983 (1985). Zur korrespondierenden Bilanzierung bei den Beteiligten an Franchiseverträgen vgl. MARX, DStR 1998, 1441 (1444, 1447).

Die Aktivierungsfähigkeit beim Gläubiger hängt also nicht von der Passivierungsfähigkeit beim Schuldner ab. Auch für andere Bilanzposten als Forderungen und Verbindlichkeiten gilt, dass die bilanziellen Folgen eines Lebenssachverhalts grds. für alle beteiligten Stpfl. gesondert zu beurteilen sind. Häufig führt allerdings ein einheitlicher Sachverhalt bei den Beteiligten auch zu einander entsprechenden bilanziellen Folgen.

Beispiele: 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 Rechnungsabgrenzungspostens erforderlich.

Etwas anderes kann sich jedoch insbes. aus dem Vorsichts- und dem Imparitätsprinzip ergeben, die besagen, dass Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen, Gewinne hingegen erst dann, wenn sie realisiert sind.

Beispiele: Ein Schadensersatzberechtigter darf eine Schadensersatzforderung erst dann aktivieren, wenn der Schuldner sie anerkannt hat oder aber der Gläubiger ein ob siegendes 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: 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: 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).

2. Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung

306

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.

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. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (550); v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246 (247 f.); v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (716); 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. oben Anm. 305 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 bspw. 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 aaO).

Die korrespondierende Beurteilung setzt jedoch die allgemeinen Regeln des Handels- und Steuerbilanzrechts nicht außer Kraft. So führt das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zB nicht zu einer vorzeitigen Gewinnrealisierung. Bei Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH ist folglich die Passivierung der Ausschüttungsverpflichtung unabhängig von der Aktivierung des Gewinnanspruchs des Besitzunternehmens zu beurteilen.

BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86 aaO; zur Aktivierung des Gewinnanspruchs bei dem Besitzunternehmen vgl. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185 und v. 31.10.2000 – VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447.

Auch ist bei der Bewertung von Forderungen das Vorsichtsprinzip zu beachten (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86 aaO [716]).

3. Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern

Schrifttum: DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFfStR 1978/79, 300; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; DÖLLERER, Neues Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ 1983, 179; SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, Köln 1991; LANG Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in Festschr. L. Schmidt, München 1992, 291; 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; 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; GSCHWENDTNER, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; DREHER, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 1996, 139; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; PAUS, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1999, 121; SÖFFING, G., 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.

307 a) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters

Die gewerblichen Einkünfte eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft bestimmen sich, sofern der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, nach seinem Gewinnanteil entsprechend dem Ergebnis der aus der HBil. abgeleiteten StBil. der Gesellschaft (erste Gewinnermittlungsstufe) zuzüglich allfälliger – im Rahmen der ersten Gewinnermittlungsstufe vom Gewinn der Gesellschaft abgezogener – Sondervergütungen sowie des sonstigen Ergebnisses der Sonderbilanz (zweite Gewinnermittlungsstufe).

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); GOSCH, DStZ 1994, 193 (194); GSCHWENDTNER, DStR 1995, 914 (915); GROH, ZIP 1998, 89 (94); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Ein-

kommensteuerrecht, 1999, 197; SÖFFING, BB 1999, 40 (41); SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 400 f.; HEY in TIPKE/LANG XX. § 18 Rn. 13.

In der ersten Gewinnermittlungsstufe sind dabei auch die Ergebnisse einer evtl. 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); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 197; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 401.

Das SonderBV ist im Rahmen einer Sonderbilanz zu erfassen, für die ebenso wie für die StBil. der Gesellschaft die Regeln des BV-Vergleichs gelten.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); GOSCH, DStZ 1994, 193 (195).

b) Methode der Ermittlung der Einkünfte

308

Additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung: Nach Ansicht der Rspr. und der hM im Schrifttum sind die Ergebnisse der StBil. der Gesellschaft und der Sonder- und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters zusammenzurechnen, wobei aber die Gesellschaft in ihrer StBil. und der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz stets korrespondierend zu bilanzieren haben.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 (176); v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); LINDWURM, DStR 2000, 53 (60); RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 (493); SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 404.

Dabei wird zT von einer „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ gesprochen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96 aaO; v. 12.12.1995 – VIII R 59/92 aaO [226]), zT wird diese Denkfigur, der eine praktische Bedeutung im Rahmen der additiven Gewinnermittlung nicht zukommt, für überflüssig gehalten (GROH, StuW 1995, 383 [389]).

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 (dazu Anm. 305), im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine Anwendung.

BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 (874); vgl. auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 (944); LANG in Festschr. L. Schmidt, 1992, 291 (303 f.); GOSCH, DStZ 1994, 193 (194); KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 331; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 404.

Die heute hM liegt damit jedenfalls im Ergebnis auf einer Linie mit den früher zur Ermittlung der Einkünfte eines Gesellschafters vertretenen Ansichten.

► *Konsolidierte Gesamtbilanz:* Zunächst hatte DÖLLERER den Gedanken entwickelt, dass die Gesellschaftsbilanz und die Sonderbilanzen der Gesellschafter zu einer konsolidierten Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft zusammenzufassen seien, in der wie bei einem Konzern wechselseitige Forderungen sowie Zwischengewinne und -verluste zu eliminieren seien.

DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 (216 f.); DÖLLERER, DStZ 1980, 259 (261); DÖLLERER, DStZ 1983, 179 (183); ähnlich noch L. SCHMIDT, DStZ 1992, 702 (703).

Der so ermittelte Gesamtgewinn ist danach – entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – auf die Gesellschafter zu verteilen.

Das Imparitätsprinzip kann 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 werden.

► *Strukturierte Gesamtbilanz*: Die Theorie DÖLLERERS wurde von UELNER – ohne dass sich an den Ergebnissen etwas änderte (UELNER, JbFfStR 1978/79, 300 [309]) – dahingehend modifiziert, dass zwar Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu eliminieren, wohl aber „strukturiert“ auszuweisen seien. Die Rechtsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern sollten dadurch transparent gemacht werden (UELNER, JbFfStR 1978/79, 300 [313]).

Auch nach der Vorstellung UELNERS sollte das Imparitätsprinzip für die Bilanzierung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht gelten.

Additive Gewinnermittlung ohne korrespondierende Bilanzierung: Nach der heute kaum noch vertretenen Gegenansicht sind Gewinnanteil des Gesellschafters nach der StBil. der Gesellschaft und das Ergebnis der Ergänzungs- und Sonderbilanzen des Gesellschafters zusammenzurechnen. Eine korrespondierende Bilanzierung von Gesellschaft und Gesellschafter wird dabei abgelehnt. Die allg. Bilanzierungsregeln sollen vielmehr auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gelten.

RAUPACH, DStZ 1992, 692 (699); KUSTERER, DStR 1993, 1209 (1212); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1993, 37 (43); DREHER, DStR 1996, 139 (140); SÖFFING, G., BB 1999, 40 (96, 97 ff.); im Erg. ebenso HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 221; ähnlich, aber mit eigenem Lösungsansatz PAUS, FR 1999, 121 (124).

Additive Gewinnermittlung mit nur teilweise korrespondierender Bilanzierung: Eine vermittelnde Ansicht spricht sich für korrespondierende Bilanzierung bei Gewinnauszahlungsansprüchen und den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Sondervergütungen aus, lehnt sie hingegen für Darlehensforderungen, Aufwendungsersatzansprüche sowie Regressforderungen für Inanspruchnahme aus Bürgerschaft 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.]).

IV. Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva

1. Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962; STENDEL, 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; 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.

a) 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. 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 (dazu Anm. 300).

WG sind grds. in der Bilanz des Eigentümers auszuweisen; anders jedoch dann, wenn sie einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. für die handelsrechtl. Rechnungslegung § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Im Zweifel ist also die wirtschaftliche Zurechnung – häufig auch als „wirtschaftliches Eigentum“ bezeichnet – maßgeblich.

BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, DStRE 1998, 541 (542); v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152 (155); v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (534); v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (183); KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033; MELLWIG/WEINSTOCK, DB 1996, 2345 (2346); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 152.

Wirtschaftliches Eigentum an Sachen, Forderungen und Rechten: Nicht nur die Zurechnung von Sachen, sondern auch die Zurechnung von Forderungen und Rechten wird aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise entschieden, so dass das „wirtschaftliche Eigentum“ (besser insoweit: die wirtschaftliche Zurechnung) auch für Forderungen und Rechte von Bedeutung ist.

Vgl. zum wirtschaftlichen Eigentum an Forderungen FG Münster v. 2.12.2008, DStRE 2010, 106, nrkr., Rev. Az. BFH I R 17/09; zum wirtschaftlichen Eigentum an Aktien BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; FG Berlin-Brandenb. v. 16.12.2008, DStRE 2009, 722, nrkr., Rev. Az. BFH I R 12/09; BMF v. 6.10.2000, BStBl. I 2000, 1392; zum wirtschaftlichen Eigentum an Film- und Fernsehrechten Anm. 318; zur wirtschaftlichen Zurechnung eines Milchkontingents FG Köln v. 25.4.2007, EFG 2008, 30.

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, BStBl. I 1976, 576 [582]) – derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtl. Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung darauf ausschließen kann.

BFH v. 22.7.2008 – IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004 (2005); v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); v. 1.10.1997 – X R 91/94, BStBl. II 1998, 203 f.; v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); ebenso FEYOCK/HEINTEL, ZUM 2008, 179 (183).

► *Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache:* Die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG übt dabei idR derjenige aus, der im Besitz der Sache ist und Gefahr, Nutzen und Lasten trägt.

BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (60); v. 18.7.2001 – X R 39/97 aaO; v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382 (383); v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398 (399 f.); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (897); JOUSSEN, WPg. 1999, 388 (392); HOFFMANN/LÜDENBACH, DStR 2005, 1331 (1333); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 152; einschränkend insoweit aber BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (184); vgl. auch BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747 (kein wirtschaftliches Eigentum des Verkäufers bis zum Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten, wenn das zivilrechtl. Eigentum schon auf den Käufer übergegangen ist).

► *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. 18.7.2001 – X R 39/97 aaO; v. 18.7.2001 – X R 15/01 aaO; v. 12.4.2000 – X R 20/99 aaO; v. 27.11.1996 – X R 92/92 aaO; v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (166); v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (183 f.); SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 90; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 513; RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498 (499); FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 6.

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 aaO; SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 64.

► *Substanz und Ertrag beim wirtschaftlichen Eigentümer*: Der wirtschaftliche Eigentümer „verbraucht“ das WG aufgrund seiner Nutzungsbefugnis (aA STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 150). Damit steht ihm die Substanz des WG zu.

Beispiel: Der Mieter oder Pächter einer Sache ist grds nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer, da der Vermieter oder Verpächter einen Herausgabeanspruch hat, den er nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit geltend machen wird (vgl. auch BFH v. 23.9.2009 – IX B 84/09, BFH/NV 2010, 395; v. 29.3.2007 – IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471). Bei einem Mietvertrag, der für eine Zeit abgeschlossen wird, die der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Mietsache entspricht, ist der Mieter hingegen als wirtschaftlicher Eigentümer der Mietsache anzusehen, da diese nach Ablauf der Mietzeit wirtschaftlich verbraucht ist und dem bestehenden Herausgabeanspruch des Vermieters daher kein Wert beizumessen ist (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116).

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; STENGEL aaO, 155; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 116; zweifelnd aber WINNEFELD aaO Rn. D 110.

Dagegen wird jedoch zu Recht eingewandt, dass der Ertrag eines WG häufig beim zivilrechtl. Eigentümer verbleibt, obwohl man wegen des Verbrauchs der Substanz durch den Nutzenden diesem die Sache als wirtschaftliches Eigentum zurechnen muss (SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2000 § 42 Rn. 90; ähnlich KUSSMAUL in KÜTING/PFITZER/WEBER V. Kap. 6 Rn. 12).

Beispiel: Im Fall der Vermietung eines Gegenstands für einen seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Zeitraum liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Mieter, der die Substanz verbraucht, obwohl der Ertrag der Sache in Form des Mietzinses dem zivilrechtl. Eigentümer zusteht.

Es ist demgegenüber nicht zutreffend, wenn die Ansicht vertreten wird, dass die Annahme wirtschaftlichen Eigentums stets ausgeschlossen sei, wenn der Nutzende laufende Zahlungen an den zivilrechtl. Eigentümer zu zahlen hat (so aber ADS VI. § 246 HGB Rn. 400; JOUSSEN, WPg. 1999, 388 [395]). Ein Grundsatz, dass man für sein Eigentum nicht zu zahlen habe (so JOUSSEN aaO), 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 allg. 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; dazu auch Anm. 1190).

► *Rechtlich abgesicherte Position des wirtschaftlichen Eigentümers:* Die wirtschaftliche Zurechnung setzt eine rechtl. abgesicherte Position des wirtschaftlichen Eigentümers voraus, dh. es bedarf eines wirksamen Rechtsverhältnisses, auf dessen Grundlage er die Sachherrschaft über das Gut ausübt.

Nur für die handelsrechtl., nicht aber für die strechtl. Rechnungslegung ebenso MAYER, WPg. 2003, 925 (930 ff.).

Nicht erforderlich ist hingegen, dass der wirtschaftliche Eigentümer befugt ist, das WG zu veräußern oder zu belasten.

BFH v. 18.9.2003 – XI R 21/01, BFH/NV 2004, 306 (307); v. 27.11.1996 – X R 92/92 aaO; v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (827); v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 (283); v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133 (135); MAYER, WPg. 2003, 925 (930 ff.); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 513; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 7.

b) Verhältnis zu § 39 AO

310

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 allg. stl. Zurechnungsvorschrift § 39 AO anzusehen.

Vgl. auch Anm. 90; glA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 (1037); KORT, FR 2001, 53 (54); SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 (2142 f.); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rz 89; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 511; HERZIG in KÜTING/PFITZER/WEBER V. Kap. 3 Rn. 11; TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Rn. 11; wohl auch BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (742); v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); aA MAYER, WPg. 2003, 925 (934 ff.); KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 33; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 231; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 151.

Abs. 1 iVm. den GoB enthält besondere Regelungen für die stl. Gewinnermittlung, die nach der allgemeinen Gesetzssystematik den für alle Einkunftsarten geltenden Vorschriften der AO vorgehen.

c) Bedeutung der Zurechnung

311

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 dann, wenn das veräußerte Gut dem Erwerber und nicht mehr dem Veräußerer wirtschaftlich zuzurechnen ist (HOFFMANN/LÜDENBACH, DStR 2005, 1331 [1333]). Das ist der Fall, wenn der Veräußerer seine Hauptpflicht aus dem Kaufvertrag – Übergabe und Übereignung der Sache – erfüllt hat.

Die Kaufpreisforderung des Verkäufers ist zu diesem Zeitpunkt mit hinreichender Sicherheit entstanden; sie wird nur noch durch die allfällige Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen oder die mögliche Zahlungsunfähigkeit des Käufers gefährdet (BFH v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202 [204]; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 [897]). Der Verkäufer hat sie nach dem Realisationsprinzip somit zu aktivieren. Entsprechend muss der verkaufte Gegenstand bei ihm ausgebucht werden, da er nicht gleichzeitig die verkaufte Sache und die Kaufpreisforderung ausweisen darf. Der verkaufte Gegenstand kann dann nur – als wirtschaftliches Eigentum – in der Bilanz des Käufers aktiviert werden (BALLWIESER in Beck'sches Handbuch Rechnungslegung, B 131 Rn. 69 ff., auch zum Zusammenhang zwischen Realisationsprinzip und wirtschaftlichem Eigentum in anderen Fallgruppen; zum Zusammenhang zwischen wirtschaft-

licher Zurechnung und Gewinnrealisierung auch BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 511).

312 2. 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 von dem rechtl. als auch von einem wirtschaftlich zur Erfüllung verpflichteten Stpfl. zu bilanzieren ist (ähnlich FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 51; anders aber WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 105, der allein auf den zivilrechtl. Schuldner abstellt).

3. Einzelfälle

313 a) 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 fremdem Grund und Boden, DStR 1997, 522; STEPHAN, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DB 1997, 1049; NEUFANG, Gebäude auf fremdem Grund und Boden aus der Sicht der Steuerbilanz und der Wohnungseigentumsförderung, Inf. 1998, 705; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; FISCHER, Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude auf fremdem Grund und Boden, DStR 2001, 2014; GROSSE, Wirtschaftliches Eigentum an Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, DStR 2002, 1517; SCHUSTER, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStZ 2003, 369; STRAHL, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; HENSGENS, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, NJW 2004, 264; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Grundsatz: Zu unterscheiden ist zwischen Scheinbestandteilen und wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Bauten, die ein Stpfl. auf eigene Rechnung, aber auf fremdem Grund und Boden errichtet, werden, sofern es sich nicht um Scheinbestandteile iSd. § 95 Abs. 1 BGB handelt, gem. §§ 93, 94 Abs. 1, 946 BGB als wesentlicher Bestandteil zivilrechtl. Eigentum des Grundstückseigentümers.

Scheinbestandteile sind Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck (TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Rn. 77; ebenso BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; sehr weitgehend insoweit BFH v. 15.9.1977 – V R 74/76, BStBl. II 1977, 886 [887]; zust. HHSp./FISCHER, § 39 AO Rn. 85) oder in Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück (BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Rn. 77), zB eines Erbbaurechts (vgl. auch die Aufzählung bei NEUFANG, Inf. 1998, 705), errichtet werden. Errichtet ein Mieter Bauten und andere Anlagen auf dem gemie-

teten 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 zu aktivieren.

Wesentliche Bestandteile des Grundstücks: Wird das errichtete Gebäude oder die errichtete Anlage wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, so wird der Errichtende nicht schon dann dessen wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er es mit dem Einverständnis des Grundstückseigentümers, im eigenen Interesse oder auf eigene Kosten errichtet hat (SCHUSTER, DStZ 2003, 369 [370]; aA KÖRNER/WEIKEN, BB 1992, 1033 [1040]). Er erlangt aber wirtschaftliches Eigentum, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes und die Dauer der Nutzungsberechtigung annähernd decken (BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 [1203]; NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 [1504]) oder wenn er nach Beendigung der Nutzung ein Wegnahmerecht oder einen Ersatzanspruch gem. § 951 BGB hat.

BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743 f.); glA STRAHL, FR 2003, 447 (449); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Bauten auf fremdem Grund und Boden“; 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); für einen Ausgleichsanspruch nach §§ 539, 581 BGB ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008, DStRE 2008, 1336 (1338), rkr.; strenger noch die frühere Rspr., vgl. zB BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (wirtschaftliches Eigentum des Errichtenden nur bei ausdrückliche Vereinbarung über Entschädigung zwischen Gebäudeeigentümer und Errichtendem).

Bei Bestehen eines Wegnahmerechts hinsichtlich des Gebäudes bzw. eines Ausgleichsanspruchs nach § 951 BGB steht dem Errichtenden die Substanz des Gebäudes zu, und zwar zunächst durch die Nutzung selbst, nach deren Beendigung dann in Form des Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des Zeitwerts des Gebäudes (GROH, BB 1996, 1487 [1489]). Der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers, der das Gebäude nach Beendigung der Nutzung quasi zurückkaufen muss (GROH, BB 1996, 1487 [1489]; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 [917]), hat demgegenüber keine wirtschaftliche Bedeutung.

Wirtschaftliches Eigentum des Stpfl. an einem auf einem fremdem Grundstück errichteten Gebäude ist hingegen dann zu verneinen, wenn der nach Beendigung der Nutzung zu leistende Ersatz deutlich hinter dem Zeitwert zurückbleibt (zB weniger als 75 % beträgt, vgl. GROH, BB 1996, 1487 [1490]) oder ganz ausgeschlossen ist (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 [744]; NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 [1505]; vgl. aber für einen Fall eines stark eingeschränkten Entschädigungsanspruchs FG Köln v. 11.5.2005, EFG 2007, 570, insoweit offen gelassen von BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, DB 2010, 817), wenn der Hersteller das Gebäude in der Absicht errichtet, es dem Eigentümer zuzuwenden (NEUFANG/KÖRNER aaO) und wenn der Eigentümer dem Hersteller die Aufwendungen erstattet (NEUFANG/KÖRNER aaO).

b) Gesamtgläubigerschaft/Gesamtschuldnerschaft

314

Schrifttum: HOFFMANN, Doppelbilanzierung von Schulden?, StuB 2010, 165.

Gesamtgläubigerschaft 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 Gesamtgläubiger, dh. jedem Gesamtgläubiger ist der Anteil an der Forderung zuzurechnen, der ihm im Innenverhältnis zusteht (BFH v. 22.3.1988 – VIII R 289/84, BStBl. II 1988, 880 [881] für Oder-Konto von Ehegatten; ADS VI. § 246 HGB Rn. 412). Dabei steht die Leistung gem. § 423 BGB den Gesamtgläubigern 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 Gesamtgläubigern gegenüber bestehende Ausgleichsverpflichtung zu passivieren, so dass ihm im Ergebnis der ihm an der Gesamtleistung zustehende Anteil verbleibt. Leistet der Schuldner an einen anderen Gläubiger als den Stpfl., so hat der Stpfl. den ihm gegenüber dem entsprechenden anderen Gläubiger zustehenden Ausgleichsanspruch – der wiederum der Höhe des ihm zustehenden Anteils an der Leistung entspricht – zu aktivieren (ADS VI. § 246 HGB Rn. 413).

Gesamtschuldnerschaft bedeutet gem. § 421 BGB, dass mehrere eine Leistung in der Weise schulden, dass jeder einzelne verpflichtet ist, die Leistung zu bewirken, der Gläubiger sie jedoch insgesamt nur einmal fordern darf.

Im Zweifel hat jeder der Gesamtschuldner die Verbindlichkeit in voller Höhe zu passivieren, aber gleichzeitig allfällige Ausgleichsforderungen gegen die anderen Gesamtschuldner, soweit sie werthaltig sind, zu aktivieren (dazu – zweifelnd – HOFFMANN, StuB 2010, 165 f.). Damit weist der Stpfl. im Ergebnis stets denjenigen Betrag als Passivposten aus, mit dem er letztlich wirtschaftlich belastet ist.

315 c) Mieterein- und -umbauten

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 Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 215; MOXTER, Zur bilanzrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; NEUFANG, Mietereinbauten – ein neues Spannungsfeld in der Steuerberatung, Inf. 1998, 65; SAUREN, Die neue Rechtslage bei Mietereinbauten, DStR 1998, 706; STRAHL, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825.

Begriff: Mieterein- und -umbauten liegen vor, wenn der Mieter (Gleiches gilt für einen Pächter) die Mietsache auf eigene Kosten verändert, zB indem er in gemieteten Räumen Zwischenwände einzieht oder vorhandene entfernt, Lastenfahrräder oder Heizungsanlagen einbaut, Teppichboden verlegt uä. Derartige Ein- und Umbauten werden grds. gem. §§ 93, 94 Abs. 2, 946 BGB zivilrechtl. Eigentum des Vermieters, es sei denn, dass es sich um Scheinbestandteile iSd § 95 Abs. 2 BGB 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. 14.2.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); v. 2.2.

1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 f.; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 781; MOXTER, BB 1998, 259 (261); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (66); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX, § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Betriebsvorrichtungen sind Einrichtungen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbebetrieb stehen und denen in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebs eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt (vgl. auch unten Anm. 396).

BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06 aaO (959); v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100 (103); vgl. auch § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

Sie sind, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes und somit zivilrechtlich Eigentum des Gebäudeeigentümers darstellen, gleichwohl vom Mieter als bewegliche materielle WG zu aktivieren.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96 aaO; v. 11.6.1997 – XI R 77/96 aaO; v. 2.2.1990 – III R 188/85 aaO; WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); STRAHL, FR 2003, 447 (448); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 782; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX, § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Sonstige wesentliche Bestandteile des Gebäudes: Sofern Aufwendungen des Mieters auf die Mietsache zu wesentlichen Bestandteilen des Gebäudes führen, die weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen sind, ist zunächst danach zu differenzieren, ob es sich um HK oder Erhaltungsaufwand handelt.

► *Erhaltungsaufwand:* Aufwendungen, die als Erhaltungsaufwand anzusehen sind, führen nach allg. Ansicht nicht zu einem beim Mieter aktivierungsfähigen Mieterein- oder -umbau.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85 aaO; glA KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826 f.); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 789; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX, § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“; zur Anwendung der Grundsätze des anschaffungsnahen Aufwands in diesem Zusammenhang MOXTER, BB 1998, 259 (261).

Die Vereinfachungsregel der R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008, nach der Aufwendungen von bis zu 4000 € pro Baumaßnahme auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, gilt dabei auch für den ein- oder umbauenden Mieter (ebenso zur früheren Fassung der EStR NEUFANG, Inf. 1998, 65 [66]).

► *Herstellungskosten:* Bei Aufwendungen, die als HK des Gebäudes zu qualifizieren sind, kommt eine Aktivierung beim Mieter jedenfalls nur dann in Betracht, wenn ein selbständiges WG entsteht (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]). Die Rspr. verfuhr dabei in der Vergangenheit großzügig und nahm etwa bei der Entfernung von Zwischenwänden (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533), dem Anbringen von Wandanstrichen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164), dem Verlegen von Fußböden (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92 aaO) und der Installation von Elektroanlagen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92 aaO) selbständige WG an. In neuerer Zeit hat sie jedenfalls vereinzelt verlangt, dass das herzustellende WG – wenn auch nicht das Gebäude selbst – durch die Baumaßnahme in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922 [923]). Diese Einschränkung ist uE zu begrüßen.

Sofern das Vorliegen eines selbständigen WG zu bejahen ist, ist zu unterscheiden zwischen Gebäudebestandteilen, die als wirtschaftliches Eigentum des Mieters anzusehen sind, und Gebäudebestandteilen, die zwar nicht wirtschaftliches

Eigentum des Mieters sind, die 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 in Festschr. Beisse, 1997, 215 (232); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 784; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 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); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 784; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

- ▷ Dem Mieter steht nach Beendigung der Mietzeit ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts zu.

BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06 aaO (959); v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); v. 11.6.1997 – XI R 77/96 aaO (776); v. 28.7.1993 – I R 88/92 aaO (166); WEYAND/REITER, Inf. 1995, 646 (647); GSCHWENDTNER in Festschr. Beisse, 1997, 215 (232); NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); STRAHL, FR 2003, 447 (448); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 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 allg. Ansicht den Ein- oder Umbau als unbewegliches materielles WG zu aktivieren.

BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96 aaO (775); v. 2.2.1990 – III R 188/85 aaO; NEUFANG, Inf. 1998, 65 (67); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Dementsprechend bestimmt sich die Höhe der AfA nach den für das Gebäude geltenden Grundsätzen (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94 aaO; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“).

► *Kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters*: WG, 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. 19.8.1998 – XI R 8/96 aaO; v. 11.6.1997 – XI R 77/96 aaO; v. 28.7.1993 – I R 88/92 aaO; v. 2.2.1990 – III R 188/85 aaO; aus neuerer Zeit FG Köln v. 7.9.2005, EFG 2005, 1918, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009, 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); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Es handelt sich insoweit um unbewegliche WG (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [827]).

316 d) Nießbrauch

Schrifttum: WALTER, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; LEY, Steuerrechtliche Zurechnung von Nießbrauchsgegenständen, DStR 1984, 676; TIEDTKE, Entnahme und Ent-

nahmegewinn 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, 8. Aufl. Herne 2009.

Begriff: Nießbrauch ist gem. §§ 1030, 1068, 1085 BGB die Belastung einer Sache, eines übertragbaren Rechts oder eines Vermögens in der Weise, dass der durch die Bestellung des Nießbrauchs Begünstigte (Nießbraucher) berechtigt ist, die Nutzungen der Sache, des Rechts oder des Vermögens zu ziehen. Der Nießbraucher darf zB die mit dem Nießbrauch belastete Sache vermieten, verpachten oder einem anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen; nach hM ist er aber grds. nicht berechtigt, in die Substanz einzugreifen oder dingliche Verfügungen zu treffen (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 3 mwN, 48 f.).

Der Nießbrauchsbesteller bleibt grds. zivilrechtl. Eigentümer der Sache bzw. zivilrechtl. Berechtigter des Rechts oder des Vermögens; bei der Bestellung des Nießbrauchs an einer Sache hat jedoch der Nießbraucher gem. § 1036 Abs. 1 BGB das Recht zum Besitz. Im Fall der Bestellung des Nießbrauchs an verbrauchbaren Sachen oder an bestimmten Inhaber- oder Orderpapieren wird allerdings gem. §§ 1067, 1084 BGB der Nießbraucher zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter.

Arten des Nießbrauchs:

- ▶ *Zuwendungsnießbrauch* liegt vor, wenn der Nießbrauch vom Rechtsinhaber (also zB dem Eigentümer einer Sache) bestellt wird, ohne dass ein Vorbehaltsnießbrauch vorliegt (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).
- ▶ *Vorbehaltsnießbrauch* ist gegeben, wenn der Nießbrauch im Zusammenhang mit der Übertragung der Rechtsinhaberschaft (zB des Eigentums an einer Sache) in der Weise vereinbart wird, dass dem ursprünglichen Rechtsinhaber (zB dem Eigentümer der Sache) der Nießbrauch eingeräumt wird (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).
- ▶ *Vermächtnisnießbrauch* ist ein Nießbrauch, der dem Nießbraucher aufgrund einer letztwilligen Verfügung von dem oder den Erben bestellt wird. Es handelt sich um eine besondere Art des Zuwendungsnießbrauchs (JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 211).

Zurechnung:

- ▶ *Grundsatz:* Der Nießbraucher wird idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG.

BFH v. 24.1.2008 – X B 87/07, BFH/NV 2008, 605 (606) – Vorbehaltsnießbrauch; v. 20.12.2005 – X B 128/05, BFH/NV 2006, 704; v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444) – Vorbehaltsnießbrauch; v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 (264); v. 1.3.1994 – VIII R 35/82, BStBl. II 1995, 241 (246); ADS VI. § 246 HGB Rn. 396; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 218; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 48; für Vorbehaltsnießbrauch ebenso LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 598.

Das gilt auch dann, wenn der Vorbehaltsnießbraucher sich den Nießbrauch auf Lebenszeit vorbehalten hat.

BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01 aaO; v. 6.12.2002 – III B 58/02 aaO; v. 26.11.1998 – IV R 39/98 aaO (265); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 8. Aufl. 2009, Rn. 222; 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 Rückkauflassungsvormerkung gesichert ist.

BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02 aaO mwN; JANSEN/JANSEN, *Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht*, 8. Aufl. 2009, Rn. 222.

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 (dazu Anm. 309).

Beim Vermächtnisnießbrauch ist eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung auch dann nicht vorzunehmen, wenn dem Vermächtnisnießbraucher das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht nach § 14 HöfeO zusteht (BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440 [441]).

► *Ausnahmen:*

▷ Der Nießbraucher wird ausnahmsweise zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter an der belasteten Sache oder dem belasteten Recht (so bei verbrauchbaren Sachen sowie Inhaber- und Orderpapieren, vgl. §§ 1067, 1084 BGB). In diesen Fällen sind diese Gegenstände dem Nießbraucher auch wirtschaftlich zuzurechnen; sie bleiben nicht wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchsbestellers (LEY, DStR 1984, 676 [678]). Bei der Bestellung des Nießbrauchs an einem Unternehmen wird somit der Nießbraucher zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer des Umlaufvermögens, nicht jedoch des Anlagevermögens, das sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich im Eigentum des Nießbrauchsbestellers verbleibt (WALTER, BB 1983, 1151 [1154]; BIERGANS, DStR 1985, 327 [330]).

▷ Wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers ist dann zu bejahen, wenn der Nießbrauch für einen Zeitraum bestellt wurde, der mindestens genauso lang wie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des belasteten WG ist.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 397; JANSEN/JANSEN, *Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht*, 8. Aufl. 2009, Rn. 221; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 48.

Gleiches gilt, wenn der Nießbrauch zwar für eine kürzere Zeit bestellt worden ist, der Nießbraucher aber Anspruch auf eine angemessene Entschädigung hat. Ebenso kann der Fall zu beurteilen sein, wenn dem Nießbraucher bei Beendigung des Nießbrauchs eine Option auf den Eigentumserwerb zusteht (ADS VI. § 246 HGB Rn. 397).

▷ Der Nießbraucher wird wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG, wenn er – was allerdings selten der Fall sein dürfte –, berechtigt ist, auf eigene Rechnung über die Substanz des WG zu verfügen.

ADS VI. § 246 HGB Rn. 397; JANSEN/JANSEN, *Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht*, 8. Aufl. 2009, Rn. 220; FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 48.

▷ Wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers wird schließlich bejaht, wenn er sich den Widerruf der Schenkung vorbehält bzw. ein Rücknahmerecht einräumen lässt. In diesem Fall kann der Vorbehaltsnießbraucher den zivilrechtl. Eigentümer durch Ausübung des Widerrufsrechts auf Dauer von der Einwirkung auf den Nießbrauchsgegenstand ausschließen, so dass es gerechtfertigt ist, ihn als wirtschaftlichen Eigentümer des Nießbrauchsgegenstands anzusehen.

Hess. FG v. 26.6.1997, 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. Veräuße-

rungsverbot allein führt nicht dazu, dass ein Gegenstand nicht dem zivilrechtl. Eigentümer zuzurechnen ist. Etwas anderes kann nicht deshalb 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 aaO [265]).

e) Pfandgut

317

Schrifttum: KÖHLER, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbes. 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.

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 es dem Händler und dieser wiederum dem Hersteller zurück. Auf beiden Stufen wird typischerweise für die Überlassung des Pfandguts ein Pfandgeld vereinnahmt, das bei Rückgabe des Pfandguts zurückerstattet wird. Zu unterscheiden ist dabei zwischen Individualleergut, Einheitsleergut und Brunneneinheitsflaschen.

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]). Individualleergut bleibt zivilrechtl. stets Eigentum des Herstellers (BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07 aaO; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05, NJW 2007, 2913 [2914]). Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung des Leerguts kommt nicht in Betracht (wie hier KÖHLER, StBp. 2001, 153 [158]; aA wohl KÜSPERT, FR 2008, 711 [716]), da der Herausgabeanspruch des Herstellers nicht wirtschaftlich wertlos, sondern durch das Pfandgeld gesichert ist.

Einheitsleergut 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 aaO; KÜSPERT, FR 2008, 710 [711]). 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 aaO; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05 aaO; KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 710 (711).

Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung ist nicht geboten, da der jeweilige Eigentümer – wenn er das Leergut nicht zurückgeben, sondern behalten möchte – nicht gehindert ist, es weiterhin zu nutzen, so dass ihm die Substanz daran zusteht.

Gegen wirtschaftliche Zurechnung beim Hersteller auch KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 711 [715]; aA JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598).

Ein Herausgabeanspruch des Herstellers besteht nicht (KÜSPERT, FR 2008, 711 [715]).

Standardisiertes Einheitsleergut ist Leergut, das von einer bestimmten Gruppe von Herstellern, zB dem Verband Deutscher Mineralbrunnen e.V. (sog. Brunneneinheitsflasche), verwendet wird (BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07 aaO; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57). Die zivilrechtl. Eigentumsfrage bei der Verwendung von Brunneneinheitsflaschen ist durch die Rspr. noch nicht geklärt

(vgl. BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07 aaO); jedoch spricht in Ermangelung der Möglichkeit der Zuordnung zu einem bestimmten Hersteller viel dafür, dass das Leergut – wie bei Einheitsleergut – auf jeder Handelsstufe den Eigentümer wechselt.

Ebenso KÖHLER, StBp. 2001, 153 (158); KÜSPERT, FR 2008, 711 (715); aA DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (58), unter Berufung auf die von dem Verband Deutscher Mineralbrunnen e. V. empfohlenen Allgemeinen Geschäfts- und Lieferbedingungen, die indes nach BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05 aaO insoweit unbeachtlich sein dürften.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Brunneneinheitsflaschen den Aufdruck „Leihflasche Deutscher Brunnen“ sowie das Zeichen „GDB“ (Genossenschaft Deutscher Brunnen e.G.) tragen (darauf weisen DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 [59], hin), denn jedenfalls der GDB ist nicht Eigentümer der Flaschen, sondern einer der deutschen Brunnen (vgl. DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 [58]), und welcher dies jeweils ist, ist den Flaschen weder anzusehen noch für den Händler oder Endabnehmer feststellbar.

Ebenso wie bei Einheitsleergut kommt daher eine vom zivilrechtl. Eigentum abweichende wirtschaftliche Zurechnung nicht in Betracht (ebenso KÖHLER, StBp. 2001, 153 [158]).

318 f) Weitere Einzelfälle

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 ff.).

Leasing: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Leasingverhältnissen s. Anm. 1166 ff.

Wertpapierdarlehen, -leihe, Pensionsgeschäfte: Zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapierdarlehen, Wertpapierleihe und Pensionsgeschäften s. Anm. 1552, 1560, 1565.

319

V. Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bilanzierung

In die StBil. werden – neben Rechnungsabgrenzungsposten und geleisteten bzw. erhaltenen Anzahlungen sowie dem Eigenkapital (dazu Anm. 50) – WG aufgenommen, und zwar aktive oder positive WG auf der Aktivseite (dazu Anm. 300) und Verbindlichkeiten/Rückstellungen bzw. negative WG auf der Passivseite. In der HBil. werden diese Posten demgegenüber als Vermögensgegenstände und Schulden und nicht etwa als positive und negative Vermögensgegenstände bezeichnet (BALLWIESER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung B 131 Rn. 1).

F. Bilanzierung der Aktivposten

Schrifttum: MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; LEY, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, 2. Aufl. Bergisch Gladbach 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 Akti-

vierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1997; TIEDCHEN, Posten der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung, HdJ Abt. II/11, 2007; LUTZ/SCHLAG, Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht, HdJ Abt. I/4, 2007.

I. 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 Dividendenvereinbarung 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.

1. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

320

Aktivierungsfähigkeit: Stl. aktivierungsfähig sind WG, aktive Rechnungsabgrenzungsposten und geleistete Anzahlungen (dazu auch Anm. 300). Nicht aktivierungsfähig in der StBil. sind hingegen die handelsrechtl. in bestimmten Fällen zugelassenen Bilanzierungshilfen.

- ▶ *Wirtschaftsgüter* sind werthaltige Positionen. Ihr Zugang erhöht, sofern sie dem Stpfl. zuzurechnen sind (dazu Anm. 309 ff.), dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit ihnen auf der Passivseite Eigen- und nicht Fremdkapital gegenübersteht. Zum Begriff des WG vgl. Anm. 350 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 Rechnungsabgrenzungsposten (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rn. 43 ff.).
- ▶ *Bilanzierungshilfen* sind Bilanzposten, die weder Vermögensgegenstände noch Rechnungsabgrenzungsposten oder geleistete Anzahlungen sind. Der Sache nach handelt es sich um sofort abziehbaren Aufwand. In der HBil. ist die Aktivierung von Bilanzierungshilfen – zumeist verbunden mit einer strikten Abschreibungsregelung – erlaubt, aber nicht vorgeschrieben, um den sonst uU drohenden Ausweis der rechnerischen Überschuldung des Unternehmens zu vermeiden. Da sie für Ausgaben gebildet werden, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern, kommt ihre Aktivierung in der StBil. grds. (zu Ausnahmen s. Anm. 365) nicht in Betracht.

HOFFMANN, DStR 2000, 1809 (1812); KERSENBRÖCK/RODEWALD, DStR 2002, 653 (654); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 652; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 317; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 32.

Aktivierungspflicht: Soweit ein Posten – ein WG sowohl abstrakt als auch konkret (vgl. dazu Anm. 300) – aktivierungsfähig ist, ist er stl. auch aktivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Aktivierungswahlrecht (dazu Anm. 321 ff.) oder Aktivierungsverbot (dazu Anm. 325 ff.) besteht.

2. Aktivierungswahlrechte

321 a) 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.

Beispiel: 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.

322 b) Steuerliche Aktivierungswahlrechte

Grundsatz: Im Steuerrecht 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); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 669.

Ausnahmen: Obwohl es explizite Aktivierungswahlrechte nicht gibt, steht die Aktivierung eines Postens auch in der StBil. in einigen Fällen faktisch im Ermessen des Stpfl.

► *Wesentlichkeitsprinzip:* Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Wesentlichkeitsprinzip kann der Stpfl. auch in der StBil. von der Aktivierung solcher Posten, die als unwesentlich anzusehen sind, absehen.

SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 84; vgl. aber auch Hess. FG v. 6.11.2008, DStRE 2010, 329, nrkr., Rev. Az. BFH X R 20/09; 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]).

323 c) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte

Schrifttum: GÜNKEL, Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Ubg. 2008, 126; KÜTING, Geplante Neuregelungen der Bilanzansatzwahlrechte durch das

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BB 2008, 1330; LAUBACH, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, DB 2008, Beilage 1, S. 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; LOITZ, Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, DB 2009, 913.

Aktivierungsfähige Positionen: Sofern das Handelsrecht Wahlrechte zum Ansatz grds. aktivierungsfähiger Positionen vorsieht, besteht strechtl. nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291 [293]) stets Aktivierungspflicht (vgl. dazu Anm. 302).

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 Anlagevermögens,

– dazu HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976; GÜNKEL, Ubg. 2008, 126 (129 f.); LAUBACH, DB 2008, Beilage 1, S. 16 ff. –

das in § 250 Abs. 3 HGB gewährte Wahlrecht zur Aktivierung des Disagios (dazu KÜTING, BB 2009, 1330 [1331]) sowie das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB.

Dazu HERZIG/VOSSEL, BB 2009, 1174 (1176); KÜTING/SEEL, DB 2009, 922 (923 f.); LOITZ, DB 2009, 913 (914).

Strechtl. besteht für selbst geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens gem. Abs. 2 ein Aktivierungsverbot (dazu Anm. 1650); das Disagio ist gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 aktivierungspflichtig, soweit die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.

Bilanzierungshilfen, die handelsrechtl. stets aktivierungsfähig, aber nicht aktivierungspflichtig sind, dürfen in der StBil. nicht angesetzt werden (vgl. dazu Anm. 320). Dementsprechend kommt die Aktivierung latenter Steuern stl. nicht in Betracht.

3. Aktivierungsgebote

324

Ausdrückliche Aktivierungsgebote sieht weder das Handels- noch das Steuerrecht vor. Auch Abs. 2 enthält nicht ein Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens (so aber GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1994, 140; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 161), sondern ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens (dazu Anm. 326). Ebensowenig enthält Abs. 5 ein Bilanzierungsgebot für transitorische Rechnungsabgrenzungsposten ieS (so aber SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 242), sondern ein Bilanzierungsverbot für transitorische Rechnungsabgrenzungsposten iwS (dazu Anm. 331).

Das Gebot des Ansatzes aller aktivierungsfähigen Positionen, für die weder ein Aktivierungswahlrecht (dazu Anm. 321 ff.) noch ein Aktivierungsverbot (dazu Anm. 325 ff.) vorliegt, ergibt sich aus dem im Handels- und Steuerrecht gleichermaßen geltenden Vollständigkeitsprinzip (ähnlich PICKERT, DStR 1992, 1252 [1254]).

4. Aktivierungsverbote

325 a) Überblick

Aktivierungsverbote ergeben sich teilweise ausdrücklich aus dem Gesetz und teilweise aus den GoB. Handelsrechtl. Aktivierungsverbote sind jedenfalls dann, wenn sie gleichzeitig als GoB anzusehen sind, auch für die StBil. zu beachten.

326 b) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Abs. 2

Abs. 2 verbietet die Aktivierung selbst geschaffener oder unentgeltlich erworbener immaterieller WG des Anlagevermögens (zur Abgrenzung immaterieller von materiellen WG vgl. Anm. 377, zur Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen vgl. Anm. 373). Handelsrechtl. besteht seit In-Kraft-Treten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 – BilMoG) hingegen gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht; lediglich Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare Vermögensgegenstände sind gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen.

Für entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens sowie für immaterielle WG des Umlaufvermögens besteht demgegenüber sowohl handels- wie auch strechtl. nach dem Vollständigkeitsprinzip Aktivierungspflicht.

MARX, BB 1994, 2379 (2381); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 161; ebenso für immaterielle WG des Umlaufvermögens PICKERT, DStR 1992, 1252 (1255); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 448; für das Handelsrecht FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 Rn. 14.

Eines besonderen Aktivierungsgebots bedarf es dafür nicht (vgl. dazu auch Anm. 324).

327 c) 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 (Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICH, § 248 HGB Rn. 7; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 Rn. 2), 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 Rechnungsabgrenzungspostens nach § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB.

BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 2; Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICH, § 248 HGB Rn. 6; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 Rn. 1.

Daher wäre ihre Aktivierung auch ohne die gesetzliche Regelung nicht möglich.

► *Steuerbilanz:* Da es folglich auch an einem WG oder einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten 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 Anm. 300), sind sie ebensovienig in der StBil. zu auszuweisen.

BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 1; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 HGB Rn. 5.

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts: Die Kosten der Gründung eines Unternehmens sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen.

Beispiel: Der BFH hielt es jedenfalls für denkbar, dass die Kosten für ein Steuergutachten sowie für ein Betriebskonzept einer Reederei nicht Kosten der Gründung des Unternehmens, sondern Teil der AK des – offenbar einzigen – Schiffs seien (BFH v. 21.5.1992 – IV R 107/90, BFH/NV 1993, 296 [297 f.]).

Insbesondere bei Konzeptionskosten stellt sich für die Rspr. stets die Frage, ob es sich um Gründungskosten des Unternehmens oder um die Anschaffung eines immateriellen WG „Betriebskonzeption“ handelt (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538, [542 m. Nachw. zum Streitstand]).

d) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals

328

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.

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, 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); Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICHS, § 248 HGB Rn. 9.

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 Rechnungsabgrenzungspostens.

BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 4, ADS VI. § 255 HGB Rn. 200; Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICHS, § 248 HGB Rn. 6.

► *Steuerbilanz:* Entsprechend können diese Kosten mangels abstrakter Aktivierungsfähigkeit (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit Anm. 300) auch in der StBil. nicht aktiviert werden.

BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 1, FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 HGB Rn. 5.

Abgrenzung von Kosten der Fremdkapitalbeschaffung: Abzugrenzen sind die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung von den Kosten der Beschaffung von Fremdkapital, die nach dem eindeutigen Wortlaut nicht unter § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB fallen. Zu letzteren gehören zB Kapitalvermittlungsgebühren.

Auch die Kosten der Fremdkapitalbeschaffung führen nicht zum Erwerb eines WG und sind daher regelmäßig sofort abziehbar.

BFH v. 21.12.1977 – I R 20/76, BStBl. II 1978, 346 (347); PYSZKA, DSStR 1996, 807 (808); BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 7.

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. 27.12.1989 – V B 138/88, BFH/NV 1990, 487; v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962 (963); WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2408); WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 (122); ADS VI. § 255 HGB Rn. 206.

Nach der uE zutreffenden Gegenansicht stellt das handelsrechtl. Wahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB jedoch eine Bilanzierungshilfe in der Form einer Bewertungshilfe dar.

BORDEWIN, DSStZ 1994, 513 (516); BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 500; ebenso ELLROTT/BERNDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 502; PYSZKA, DSStR 1996, 807 (811).

Da Bilanzierungshilfen in der StBil. nicht angesetzt werden dürfen (dazu Anm. 320), kommt stl. die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen in die HK des finanzierten WG nicht in Betracht (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 500). UU erfüllen Fremdkapitalzinsen aber die Voraussetzungen der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens 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.

Beispiele: Eigenkapitalvermittlungsprovisionen, die eine Fondsgesellschaft an Banken zahlt, um Eigenkapital einzuwerben, sind nach Auffassung des FG Münster v. 13.3.2009 (EFG 2009, 1109, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 15/09) Kosten der Eigenkapitalbeschaffung und nicht AHK des von der Fondsgesellschaft betriebenen WG (im Streitfall eine Windkraftanlage). Zu den Besonderheiten bei geschlossenen Immobilienfonds vgl. aber BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717.

329 e) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

Begriff: 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 und Schulung der Mitarbeiter (BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 46; Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICH, § 248 HGB Rn. 32).

Bilanzierung: Die genannten Kosten dürfen nicht aktiviert werden.

► *Handelsbilanz:* Für die HBil. findet sich ein ausdrückliches Aktivierungsverbot in § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Die Vorschrift wurde zunächst als § 248 Abs. 3 durch das Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) in das HGB eingefügt. Sie übernahm die bis dahin in § 56 Abs. 2 VAG geltende Regelung, so dass das Aktivierungsverbot nicht nur für Versicherungsunternehmen, sondern für alle Kaufleute galt, wenngleich es für Kaufleute, die nicht Versicherungsunternehmen sind, ohne praktische Bedeutung sein dürfte. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102

– BilMoG –) wurde lediglich die Stellung der Bestimmung innerhalb des § 248 HGB geändert. Die Regelung ist deklaratorisch (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 Rn. 7), denn die entsprechenden Aufwendungen führen nicht zu Vermögensgegenständen oder RAP (BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 47; Münchener Kommentar zum AktG/HENNRICHS, § 248 HGB Rn. 31).

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

ADS VI. § 248 HGB Rn. 26; BAETGE/D. FEY/C.-P. WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 Rn. 47; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 248 HGB Rn. 7.

f) Ansprüche aus schwebenden Geschäften

330

Schrifttum: PILTZ, Verbindlichkeit versus Drohverlust – welche Rückstellungen sind noch erlaubt?, StbJb. 1999/2000, 221; WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; 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, Anm. zu BFH I R 17/02, DStR 2003, 681; HOFFMANN, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; SCHULZE-OSTERLOH, Anm. zu BFH I R 17/02, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, Anm. 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, Beihefter zu DStR 47/2008, 81; HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127.

Begriff: Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete, Verträge iSd. § 320 BGB,

BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2254 f.); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (225 f.); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869;

insbesondere auch Dauerschuldverhältnisse,

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04 aaO,

bei denen der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat.

BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03 aaO; v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 23.6.1997 – GrS 2/93 aaO; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (226); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 76; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 53 f.; aA CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; WINNFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 471;

KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 76 (Vertrag, der von keiner Seite erfüllt oder von einem oder beiden Vertragspartnern erst teilweise erfüllt worden ist).

Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 55) und endet mit der Erfüllung des zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung verpflichteten Vertragsteils.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (558); v. 5.4.2006 – I R 43/05 aaO; HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); HOFFMANN, StuB 2003, 543 (545); KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Beihefter zu DStR 47/2008, 81 (85); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 56; aA KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 76; HRUBY, DStR 2010, 127 (130) – Schwebezustand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat.

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

SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 76; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 56; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 471; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 76 (Schwebezustand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat); ähnlich BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04 aaO; v. 25.4.2006 – VIII R 40/04 aaO; v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (128); zust. HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329 (1330); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (870); krit. demgegenüber 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. 13.9.2007 – I B 197/07, BFH/NV 2008, 1355 (1356); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04 aaO; v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238 (240); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (904); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); KÜTINGHELLEN/BRAKENSIEK, BB 1998, 1465 (1473); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); HAHNE, BB 2005, 819 (821); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2181); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); HOFFMANN, DStR 2007, 1783 (1784); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 595; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 76; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 76; GOSCH, DStR 2002, 977 (980); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 57.

Es besteht demnach ein Aktivierungsverbot für den Anspruch des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft. Hinsichtlich dieses – abstrakt durchaus aktivierungsfähigen – Anspruchs fehlt es damit an der konkreten Aktivierungsfähigkeit.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 78; LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382 (1383).

Die Aktivierung ist allerdings nicht wegen der Geltung des Vorsichts- oder Realisationsprinzips ausgeschlossen.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 75 f.; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 471 f.; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 76; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 76; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 57 (Realisationsprinzip).

Danach wäre nämlich jedenfalls eine Aktivierung des Anspruchs des Stpfl. in Höhe der von ihm geschuldeten Leistung, also ohne Ausweis des aus dem Geschäft zu erwartenden Gewinns, nicht untersagt. Es handelt sich vielmehr um eine Vereinfachungsregel.

TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 75; KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 76 f.; ähnlich CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 f. – Nichtausweis ist pragmatisch zu begründen; abw. WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234) – schwebendes Geschäft wird wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Wj. zugeordnet.

Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils führen zur Bilanzierung geleisteter bzw. erhaltener Anzahlungen.

► *Steuerbilanz*: Das Bilanzierungsverbot gilt auch für die StBil. (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 381). Ansprüche aus schwebenden Geschäften dürfen daher auch in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden; Vorleistungen werden als geleistete bzw. erhaltene Anzahlungen erfasst.

Bilanzierung bei drohendem Verlust aus schwebendem Geschäft und Erfüllungsrückstand: vgl. Anm. 468.

g) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

331

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/11 Rn. 1 f.).

Abgrenzung: Transitorische Posten iwS sind abzugrenzen von transitorischen Posten ieS und von antizipativen Posten.

► *Aktive transitorische Posten ieS* sind Ausgaben, die vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rn. 2; vgl. auch Anm. 1916).

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

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rn. 4; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VII. § 250 Rn. 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.

Einstweilen frei.

332–339

II. Allgemeine Erläuterungen zur Aktivierung

Schrifttum: BECKER, Einkommensteuerrecht: Fragen der Aktivierung und Passivierung. Insbesondere der Gegenstand der einzelnen Aktivierung oder Passivierung, StuW 1929 Sp. 144; BECKER, Zum neuen Einkommensteuergesetz, StuW 1934 Sp. 1241; KUHN/WIENEKE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 5. Aufl. Berlin 1930; BLÜMICH, Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, 2. Aufl. Berlin 1937; KAEMMEL/BACCIOCCO, Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, 2. Aufl. München/Berlin 1938; OERMANN/MEUSCHEL, Grundriß der Einkommensteuer, Stuttgart 1949; BÖRNSTEIN, Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1957, 553; BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Bonn 1963; BARSKE, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964, 1569; DÖLLERER, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, DB 1965, 1405; GAIL, Steuerrechtliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg. 1969, 273; NISSEN, Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes, DStZ 1969, 129; RAU, Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften, DB 1969, 676; THIEL, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; GLANEGGER, Bewer-

tungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in Festschr. L. Schmidt, München 1993, 145; WESTERFELHAUS, Zwei-Stufen-Ermittlung zum Bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, DB 1995, 885; WINTER, Aktivierungsfähigkeit von Finanzderivaten, BB 1996, 2083; WASSERMEYER, 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.

1. Rechtsentwicklung

340 a) Einkommensteuergesetz 1925

Rechtslage: Bereits § 13 Satz 1 EStG 1925 verknüpfte die stl. Gewinnermittlung mit den handelsrechtl. GoB. Gleichzeitig waren aber gem. § 13 Satz 2 EStG 1925 die weiteren Bestimmungen des Gesetzes über Entnahmen, abziehbare Ausgaben und Bewertung zu beachten. Für die Frage der Aktivierung wurde danach § 16 Abs. 2 EStG 1925 als zentrale Vorschrift angesehen (vgl. RFH v. 10.4.1929, StuW 1929 Sp. 964; 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 Anm. 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 Urt. 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]; v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; v. 27.11.1929, StuW 1930 Sp. 1150 [1151]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Anm. 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]; 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; v. 20.11.1929, StuW 1930 Sp. 154 f.; v. 27.11.1929, StuW 1930 Sp. 1150 [1151]; v. 21.10.1931, StuW 1932 Sp. 492 [495]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Anm. 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 Be-

triebs 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; 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 (dazu 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 Steuerrechts vom Handelsrecht vollzogen (ebenso EIBELSHÄUSER aaO, 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]).

b) Einkommensteuergesetz 1934

341

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, EStG, 2. Aufl. 1937, § 5 Anm. 8) Guts änderte sich durch das In-Kraft-Treten 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); v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 (299); BLÜMICH, EStG, 2. Aufl. 1937, § 5 Anm. 8; KAEMMEL/BACCIOCCO, EStG, 2. Aufl. 1938, § 5 Anm. 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.

342 c) Einkommensteuergesetz 1947

Rechtslage: Das EStG 1947 war die Neubekanntmachung des EStG 1939, das im Hinblick auf die Gewinnermittlung keine Änderung gegenüber dem EStG 1934 enthielt.

Begriff Wirtschaftsgut: Der Begriff WG blieb weiterhin zentral für die stl. Aktivierung.

Steuerliche Aktivierungspflicht: Der OFH und später auch der BFH setzten die Rspr. des RFH fort.

BFH v. 28.2.1948, StuW 1948 II Sp. 9 (10); BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl. III 1956, 349 (351); v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565; v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); ebenso BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 1963, §§ 4, 5 Anm. 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 f.; v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327 (328); v. 16.7.1964 – IV 33/60 U, BStBl. III 1964, 526 (527); ebenso BARSKE, DB 1964, 1569; BÖRNSTEIN, BB 1957, 553 (556); heute noch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 591, 594; 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. dazu nunmehr BFH 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); v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); vgl. aber BARSKE, DB 1964, 1569, der den Hinweis auf die kaufmännischen GoB für die Frage der stl. Aktivierung als „völlig neben der Sache“ liegend bezeichnete.

Gelegentlich berief sich der BFH demgegenüber auf die Bilanzierungsfähigkeit „nach den Grundsätzen des Steuerrechts“.

BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350 (351); v. 22.2.1962 – IV 58/59 U, BStBl. III 1962, 367 (368); krit. dazu 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 (dazu Anm. 54 aE) fortführte.

d) Einkommensteuergesetz 1969

343

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 Anlagevermögens verbietet. Außerdem wurde der Einleitungssatz des § 6 EStG „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); GAIL, WPg. 1969, 273 (274); NISSEN, DSStZ 1969, 129 (130); RAU, DB 1969, 676; THIEL, FR 1969, 165 (166); GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1994, 138 f.

Begriff Wirtschaftsgut: Auch in der Neufassung des EStG hielt der Gesetzgeber an dem 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.

BTDDrucks. 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. 340) – Begriffsbestimmung fest (dazu auch Anm. 350 ff.).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Stl. aktivierungspflichtig sind nur solche Positionen, die nach den handelsrechtl. GoB aktivierungspflichtig oder jedenfalls aktivierungsfähig (dazu s. Anm. 302) sind (aA COSTEDE, *StuW* 1995, 115 [120]).

Maßgeblichkeit: Mit der Klarstellung, dass die stl. Aktivierungspflicht an die handelsrechtl. GoB anknüpft, sollte die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. durchgesetzt sein. Entsprechend beruft sich der BFH nunmehr in Entscheidungen, in denen die Aktivierungsfähigkeit einer Position umstritten ist, auf die handelsrechtl. GoB.

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

344 2. Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs

Wie die Darstellung der Rechtsentwicklung der stl. Aktivierungsgrundsätze gezeigt hat (Anm. 340 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 „Verkenning des Begriffs ‚Wirtschaftsgut‘“, auf (RFH v. 26.1.1939, RStBl. 1939, 553 [556]).

Seit In-Kraft-Treten 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. Stl. 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, S. 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.

345 3. Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand

Die stl. Aktivierungsfähigkeit und -pflicht richtet sich, wie spätestens nach der Änderung des § 6 Abs. 1 durch das EStG 1969 geklärt ist, gem. Abs. 1 Satz 1 nach den handelsrechtl. GoB (dazu Anm. 344). Handelsrechtl. 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. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (352); ebenso bereits BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); glA SCHULZE-OSTERLOH, *StuW* 1991, 284 (286); GLANEGGER in *Festschr. L. Schmidt*, 1993, 145 (147); JANKE, *StuW* 1994, 214 f.; WESTERFELHAUS, *DB* 1995, 885; LUTZ/SCHLAG in *Hdj*, *Abt. I/4 Rn. 40*; KÖHLER, *StBp.* 2009, 232 (233); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 93; aA MUJKANOVIC, *BB* 1994, 894 (895); COSTEDE, *StuW* 1995, 115 (116).

Die Rspr. definiert die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ dabei zwar einheitlich, jedoch in der Weise, wie der RFH bereits den Begriff „Wirtschaftsgut“ bestimmt hatte (dazu Anm. 340), nämlich als Sachen, Rechte,

tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sonstige Vorteile, die der Bilanzierende sich etwas kosten lässt, die idR einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert haben und die einer selbständigen Bewertung fähig, also als Einzelheit greifbar sind.

StRspr.; BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05 aaO; v. 19.10.2006 – III R 6/05 aaO; v. 14.3.2006 – I R 109/04 aaO; v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 7.8.2000 – GrS 2/99 aaO; ebenso WESTERFELHAUS, DB 1995, 885 (886 f.); RAU, DStR 2006, 627 (628); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 308; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233).

Die – vom handelsrechtl. Schrifttum überwiegend für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands für erforderlich gehaltene – selbständige Verkehrsfähigkeit hält die Rspr. demgegenüber für verzichtbar und sieht es als hinreichend an, wenn das Gut zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann.

BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05 aaO; v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); v. 7.8.2000 – GrS 2/99 aaO; v. 26.2.1975 – I R 72/73 aaO; zust. GLANEGGER in Festschr. L. Schmidt, 1993, 145 (148); BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 107; KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 93; SCHREIBER, DStR 2005, 1351 (1353 mit Fn. 35); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 308.

Diese Rspr. wird im Schrifttum uE zu Recht kritisiert.

EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 247ff.; COSTEDE, StuW 1995, 115 (116); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 41 ff.

Da Abs. 1 Satz 1 nunmehr unbestritten auf die handelsrechtl. GoB verweist, hat sich die Begriffsbestimmung der übereinstimmend zu definierenden Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ nach dem handelsrechtl. Verständnis des Begriffs „Vermögensgegenstand“ zu richten. Dieses erfordert nach wohl hM die Einzelveräußerbarkeit, nach aA jedenfalls die Einzelverwertungsfähigkeit oder Einzelvollstreckbarkeit eines Guts.

Überblick bei WINTER, BB 1996, 2083 (2084 ff.); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 93 ff.; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rz. 24 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. dazu auch WASSERMEYER, DB 2001, 1053; HÜTTICHE, BC 2002, 217 [218]).

Einstweilen frei.

346–349

III. Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs

Schrifttum: BECKER, Zur Rechtsprechung, StuW 1928, Sp. 804.

1. Die Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung

a) Selbständige Bewertungsfähigkeit

350

Das heute noch nach Ansicht der Rspr. zentrale Merkmal des Begriffs „Wirtschaftsgut“ ist die selbständige Bewertungsfähigkeit.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. (juris); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); Schl.-Holst. FG v. 30.9.2009, EFG 2010, 129, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 46/09; ebenso WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 312; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 602.

Eine Position gilt dann als selbständig bewertungsfähig, wenn sie als Einzelheit von Bedeutung ist.

BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (543); v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); Schl.-Holst. FG v. 30.9.2009, EFG 2010, 129, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 46/09.

Maßgeblich ist die Verkehrsanschauung.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. (juris); v. 8.2.1996 aaO; v. 8.2.1992 – XI R 34/88 aaO; v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); v. 28.9.1990 – III R 77/89 aaO; v. 20.6.1990 – I R 160/85, BStBl. II 1990, 913 (914); v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 (795); zur Feststellung und Berücksichtigung abweichender Verkehrsanschauung in den neuen gegenüber den alten Bundesländern vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93 aaO (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 den 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.

351 b) 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. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); Schl.-Holst. FG v. 30.9.2009, EFG 2010, 129, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 46/09; ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (307); ebenso BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 304.

Häufig wird darauf abgestellt, ob ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens für das Gut ein besonderes Entgelt ansetzen würde.

BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95 aaO; v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894f.); v. 10.5.1990 – IV R 41/89, BFH/NV 1991, 585; v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15 (16); v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 18.6.1975 – I R 24/73 aaO; ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (308).

Allerdings relativiert die Rspr. dieses Erfordernis selbst dahingehend, dass „im Falle der Veräußerung des Unternehmens eine nachvollziehbare Relation zwischen dem Vorhandensein des immateriellen Wirtschaftsguts und der Höhe des Kaufpreises“ bestehen müsse (BFH v. 22.3.1989 – II R 15/86, BStBl. II 1989, 644 [645]; v. 10.8.1989 X R 176–177/87 aaO) 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 aaO).

Damit wird diese letztgenannte Umschreibung des Merkmals der Greifbarkeit aber ausgesprochen unscharf; eine besondere Aussagekraft kommt ihr nicht mehr zu.

c) Vorliegen von Aufwendungen

352

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. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14.

Daraus ist uE aber nicht zu schließen, dass der Stpfl. tatsächlich Ausgaben getragen haben muss (ebenso BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 305). Es muss vielmehr ausreichen, dass ein ordentlicher Kaufmann für die Erlangung des Vorteils etwas aufwenden würde. In dieser Allgemeinheit kommt dem Merkmal allerdings eine Abgrenzungsfunktion praktisch nicht mehr zu (ebenso LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 601).

d) Mehrjähriger Nutzen

353

Nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG ist die Erbringung eines mehrjährigen Nutzens durch den Vorteil (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 306; krit. zu diesem Merkmal auch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 600). Die frühere Rspr. hatte zwar gefordert, dass ein Vorteil, um als WG qualifiziert werden zu können, einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert für das Unternehmen haben müsse (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14). Dieses Abgrenzungsmerkmal wird aber von der neueren Rspr. zu Recht nicht mehr aufgegriffen.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. (juris); v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); etwas einschränkend bereits BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879) – „... in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen...“.

Insofern wird zu Recht der Umkehrschluss aus § 7 Abs. 1 Satz 1 gezogen (so BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 306).

e) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb

354

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 (dazu auch Anm. 345).

2. Kritik

355

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 WG erwähnt BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394). IE ebenso JANKE, *StuW* 1994, 214 (221); glA wohl schon BECKER, *StuW* 1928 Sp. 809 (832f.)

Allerdings ist auch das Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit, selbst in der Konkretisierung durch das Merkmal der Greifbarkeit, bislang unscharf geblieben (ebenso JANKE, *StuW* 1994, 214 [220]). Weder der Gedanke der Abgrenzbarkeit des Vorteils vom Geschäfts- oder Firmenwert noch der der Berücksichtigung des Vorteils im Kaufpreis bei der gedachten Übertragung des gesamten Unternehmens lassen eindeutige Entscheidungen darüber zu, ob eine Position als WG zu qualifizieren ist oder nicht. Die Einordnung eines Guts als WG hängt vielmehr in hohem Maße von subjektiven Einschätzungen ab (ähnlich schon TIEDCHEN, *Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht*, 1991, 61). Letztlich verbleibt es damit dabei, dass als WG anzusehen ist, was nach der Verkehrsanschauung als selbständig bewertungsfähig angesehen wird.

356–359 Einstweilen frei.

IV. 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*, in *Festschr. Forster*, Düsseldorf 1992, 653; VEIT, *Die Funktionen von Bilanzierungshilfen*, DB 1992, 101; MARK, *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.

1. 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.

360 a) Begriff

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten 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 Rechnungsabgrenzungsposten iES (vgl. dazu auch Anm. 331). Diese Ausgaben werden als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert, so dass eine Gewinnauswirkung zunächst nicht eintritt. Der Rechnungsabgrenzungsposten 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.

LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 801; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 9; WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch IV*. Rn. D 720.

Häufig kommen aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte, die in der Bilanz als solche nicht ausgewiesen werden dürfen (dazu Anm. 330), vor. Typische Anwendungsfälle für aktive

Rechnungsabgrenzungsposten sind zB vorausgezahlte Miete, vorausgezahlte Versicherungsprämien, aber auch vorausgezahlte Kraftfahrzeugsteuer uä.

Hinsichtlich der vorausgezahlten Kraftfahrzeugsteuer ist die Möglichkeit der Bildung eines RAP allerdings in neuerer Zeit in Zweifel gezogen worden; vgl. FG Thüringen v. 25.2.2009, EFG 2009, 1738, nrkr., Rev. Az. BFH I R 65/09; dazu HOFFMANN, StuB 2010, 81; TIEDCHEN, FR 2010, 160.

b) Abgrenzung

361

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/11 Rz. 114 ff.). Überschneidungen kann es daher nicht geben. Eine Position kann entweder die Voraussetzungen eines WG oder die eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens 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); KSM/BAUER, § 5 Rn. F 58; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 801; aA BABEL, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 131; KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 695. Weitere Nachw. zum Streitstand bei TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 35.

2. Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen

Schrifttum: KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, Teil I, StBp. 1998, 320, Teil II, StBp. 1999, 8.

a) Begriff

362

Geleistete Anzahlungen sind Zahlungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts auf noch ausstehende Lieferungen oder Leistungen des anderen Vertragsteils (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315]). Die Zahlung müsste mangels aktivierungsfähigen Gegenpostens eigentlich zu einer Vermögensminderung führen, was jedoch gegen den Grundsatz der Erfolgsneutralität des schwebenden Geschäfts bis zur Beendigung des Schwebezustands verstieße. Daher wird der Abgang des Bar- oder Buchgelds durch die Aktivierung der geleisteten Anzahlung buchmäßig ausgeglichen (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91 aaO; KÖHLER, StBp. 1998, 320 [324]). Auch geleistete Anzahlungen sind also Verrechnungsposten, die der Neutralisierung von Ausgaben dienen (ebenso SCHULZE-OSTERLOH in Festschr. Forster, 1992, 653 [660]; zur Abgrenzung von den transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten iCS vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 43 ff.).

b) Abgrenzung

363

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; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 51 mit Fn. 79; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 731.

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 verkörpern geleistete Anzahlungen uE jedoch nicht den Anspruch auf die ausstehende Lieferung oder Leistung, sondern stellen ebenso wie aktive Rechnungsabgrenzungsposten lediglich Verrechnungsposten dar. Dies ergibt sich schon aus der identischen Funktion der Posten: Ebenso wie die Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens 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 aaO, 146, für eine „aktive Wertberichtigung“ der – aktivierten! – Anzahlung hingegen KÖHLER, StBp. 1998, 320 [324]; für die Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf geleistete Anzahlungen KÖHLER, StBp. 1999, 8 [9]). Damit wäre jedoch die Neutralisierung der Zahlung ganz oder teilweise wieder aufgehoben. Geboten wäre in diesem Fall vielmehr die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die indes durch Abs. 4a untersagt wird und deren wirtschaftliches Ergebnis uE auch nicht auf dem Umweg der Abschreibung einer geleisteten Anzahlung erreicht werden kann.

3. Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen

364 a) 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 Rechnungsabgrenzungspostens möglich oder geboten (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 650). Die zeitliche Begrenzung der durch die Bilanzierungshilfe angebotenen Erleichterung ergibt sich daraus, dass diese idR innerhalb einer gesetzlich festgelegten Zeit (häufig vier Jahre) aufzulösen ist. Zu den Bilanzierungshilfen gehört zB die nach Art. 44 EGHGB gegebene Möglichkeit, selbst geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens, die mit der Währungsumstellung auf den Euro zusammenhängen (zB Datenverarbeitungsprogramme), zu aktivieren.

Dazu BETSCHE/BETSCH, DStR 1998, 1805 (1808), HAKENBERG, BB 1998, 1491 (1494).

Für KapGes. ist ferner die aktive Steuerabgrenzung gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB zu nennen.

Nach Auffassung des BFH stellt auch ein handelsrechtl. phasengleich aktivierter Dividendenanspruch (dazu Anm. 412) eine Bilanzierungshilfe dar (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [637]). Dem steht uE jedoch entgegen, dass der Ansatz einer Bilanzierungshilfe typischerweise ausdrücklich gesetzlich zugelassen und mit einer festen Abschreibungsregelung sowie für KapGes. mit einer Ausschüttungssperre verbunden ist (krit. insoweit auch HOFFMANN, DStR 2000, 1809 [1812]).

365 b) Bilanzierung

Bilanzierungshilfen dürfen in der StBil. grds. nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 320).

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 ei-

ner Ausgleichsforderung gem. § 24 Abs. 1 DMBilG sind, zu aktivierende Beteiligungsentwertungskonto sowie die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 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 (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 317).

c) Abgrenzung

366

Die einer Bilanzierungshilfe zugrunde liegende Zahlung ist regelmäßig nicht als WG zu qualifizieren, so dass die Notwendigkeit der Abgrenzung entfällt (aA hinsichtlich der Notwendigkeit der Abgrenzung SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 101). 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 Anlagevermögens (dazu Anm. 326); 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.

d) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert

367

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.

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; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 455; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 613; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 221.

Rechtsnatur: Bei dem 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. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 (925); v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (458); v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 616; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 721 f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 222.

Im handelsbilanzrechtl. Schrifttum war die Rechtsnatur des Geschäfts- oder Firmenwertes hingegen umstritten (vgl. die Nachw. bei VELTE, StuW 2010, 93 [95]).

Bilanzierung: Der Streit kann hier unentschieden bleiben, da das Steuerrecht, 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 In-Kraft-Treten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 – BilMoG) 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]).

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]). 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 Steuerrecht aus Abs. 2 (für das Handelsrecht im Erg. ebenso MUJKANOVIC, StuB 2010, 167, und VELTE, StuW 2010, 93 [94], die diese Rechtsfolge aber – jedenfalls auch – der Regelung des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB entnehmen).

368–369 Einstweilen frei.

V. 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/SÖFFING, A., 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.

1. 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; v. TWICKEL, Und ewig (?) rauschen die Wälder, FR 2008, 612; WITTWER, Auf der Suche nach dem Holz im Wald, FR 2008, 617.

a) Allgemeines

370

Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist auf das BV beschränkt. PV kann demgegenüber nie dem Anlagevermögen (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/80, BStBl. II 1990, 27 [28]) – aber auch nicht dem Umlaufvermögen – zugerechnet werden.

b) Begriff des Anlagevermögens

371

Nach der auch für das Steuerrecht nutzbar zu machenden Definition des § 247 Abs. 2 HGB gehören zum Anlagevermögen diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (59); v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59); HOFFMANN, StuB 2008, 285; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233).

„Dauernd“ iSd. der Definition des Anlagevermögens darf nicht als reiner Zeitbegriff iSv. „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden, sondern bedeutet, dass der betreffende Gegenstand zum mehrmaligen Gebrauch und – im Unterschied zum Umlaufvermögen – nicht zum alsbaldigen Verbrauch bzw. zur alsbaldigen Veräußerung gedacht ist.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 608; WITTWER, FR 2008, 617 (620); vgl. auch HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.).

Allein die Absicht des Stpfl., einen Gegenstand nach Beendigung der Nutzung für betriebliche Zwecke zu veräußern, führt nicht zur Annahme von Umlaufvermögen.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04 aaO; v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289 (294); zust. v. TWICKEL, FR 2008, 612, (613).

In Anlehnung an die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB lassen sich als Beispiele für Anlagevermögen 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 Anlagevermögens, sonstige Ausleihungen) nennen. 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 Anlagevermögen anzusehen sind, zB Websites und Internet-Domains.

Zur Qualifikation als WG Anm. 1683 und 1760 Stichwort „Internet-Website“; vgl. auch HÜTTICHE, BC 2002, 217 (220); WÜBBELSMANN, DStR 2005, 1659 (1660).

In besonders gelagerten Fällen können auch Positionen, die in aller Regel zum Anlagevermögen zählen, dem Umlaufvermögen zuzurechnen sein.

Beispiele: Grundstücke gehören zwar typischerweise zum Anlagevermögen, bei Unternehmen, die gewerblichen Grundstückshandel betreiben, sind sie jedoch grds. Teil des Umlaufvermögens (BFH v. 6.3.2007 – IV B 118/05, BFH/NV 2007, 1128; v. 26.7.2001 – X B 5/01, nv. [juris]; DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685; zu Ausnahmen davon Nds. FG v. 19.1.2000, EFG 2000, 615); ebenso von Banken ersteigerte Grundstü-

cke (FG Saarl. v. 30.9.1992, BB 1992, 2472 [2473]; KOLBINGER, BB 1993, 2119). Werkzeuge sind in aller Regel Anlagevermögen, nicht jedoch dann, 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]).

Zu dem in der Bilanzgliederung unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 367; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. und II.4 HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 362.

372 c) Begriff des Umlaufvermögens

Zum Umlaufvermögen gehören alle Gegenstände, die nicht als Anlagevermögen anzusehen sind, sondern die dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht zu werden.

BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59 f.); KÖHLER, StBp. 2009, 232 (233).

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB sind Beispiele für das Umlaufvermögen Vorräte (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren), Forderungen, Wertpapiere, soweit sie nicht zum Anlagevermögen zählen (Anteile an verbundenen Unternehmen, sonstige Wertpapiere), Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

Wie auch im Rahmen des Anlagevermögens (Anm. 371) führt die wirtschaftliche Entwicklung dazu, dass auch über die Qualifikation von nicht in der Bilanzgliederung genannten Posten zu entscheiden ist. Dem Umlaufvermögen sind nach hM zB Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (dazu auch Anm. 1724) zuzurechnen.

STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1119 f.); HOMMEL/WOLF, BB 2005, 1782 (1783); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (113 f.).

UU können auch Positionen, die typischerweise zum Umlaufvermögen zählen, dem Anlagevermögen zuzurechnen sein.

Beispiele: Die Waren eines Händlers sind grds. Umlaufvermögen, 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, BFH/NV 2009, 443; KÖHLER, StBp. 2009, 232 [234]), Vorführgewagen eines Autohändlers (vgl. BFH v. 9.5.1996 – III R 198/90, BFH/NV 1997, 148 mwN; dazu auch WEHRHEIM, BB 2003, 2508) oder 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. 362.

373 d) Abgrenzung

Maßgeblich für die Abgrenzung ist die Zweckbestimmung.

BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); ADS VI. § 247 HGB Rn. 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).

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. 16.12.2009 – IV R 48/07 aaO; v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00 aaO; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (59);

LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 608; 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 Anlage- oder Umlaufvermögen sein (BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 [708]; v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744 [745]).

UU muss jedoch auf eine Vielzahl von Indizien zurückgegriffen werden.

Beispiele: Bei der Beurteilung, ob ein Fernsehrecht eines Fernsehsenders zum Anlage- oder Umlaufvermögen 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 Produktions- oder AK, der Aktualitätsbezug, die Qualität der Sendung, das Parallelprogramm anderer Sender sowie die Sendezeit der Erstaussstrahlung sein (vgl. HERZIG/SÖFFING, A., WPg. 1994, 601 [606]; dazu auch FORSTER, WPg. 1988, 321 [322 f.]; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293 f.]). Filmrechte gehören zum Anlagevermögen des Filmherstellers, wenn sie zeitlich und örtlich begrenzt zur alleinigen Verwertung überlassen werden, und zum Umlaufvermögen, wenn das Filmrecht endgültig einem Dritten überlassen wird (Anm. 1724; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [322]; dazu auch HRUSCHKA, DStR 2003, 1559 [1561 f.]). 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, 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, EFG 2000, 251, rkr.; zu Investmentanteilen vgl. HÄUSELMANN, BB 1992, 312 (318); zu Leergut DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57; KÜSPERT, FR 2008, 710 (715); zu stehendem Holz, stehender Ernte sowie Dauerkulturen (Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen) BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (973); WITTMER, FR 2008, 617 (620); zu Waldbestand auch v. TWICKEL, FR 2008, 612 (613).

Ohne Bedeutung ist hingegen die Art der Finanzierung eines Gegenstands (BFH v. 24.1.1990 – I R 54/86, BFH/NV 1991, 406 [408]).

Ein Gegenstand kann innerhalb eines Unternehmens seinen Charakter als Anlage- oder Umlaufvermögen ändern (LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 609).

Beispiele: Ein Gegenstand des Anlagevermögens wird zu Umlaufvermögen, 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. 23.5.1990 – III R 192/85, BFH/NV 1990, 734 [736]; v. 26.2.1987 – IV R 61/84, BFH/NV 1988, 24 [25 f.]; vgl. aber auch BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 [290]). Keine Umwidmung von Anlage- zu Umlaufvermögen 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 Anlagevermögen; werden sie aber aufgeschlossen, so werden sie zu Umlaufvermögen (KANZLER, DStR 2007, 1101 [1104]).

e) Bedeutung der Abgrenzung

374

Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen hat Bedeutung für die Bilanzierung eines Gegenstands dem Grunde nach sowie für seine Bewertung; sie ist aber auch in Bereichen des Steuerrechts 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 Anlagevermögens, nicht solcher des Umlaufvermögens.

Bewertung: § 6 unterscheidet in Nr. 1 – iVm. § 7 – und Nr. 2 für die Bewertung von WG ua. nach solchen des Anlage- und solchen des Umlaufvermögens. §§ 7d und 7f enthalten weitere Sonderregeln für bestimmte WG des Anlagevermögens.

Reinvestition: § 6b begünstigt die Veräußerung bestimmter WG des Anlagevermögens 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 Umlaufvermögen geworden sein (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Sonderabschreibungen werden teilweise nur für bestimmte WG des Anlagevermögens gewährt, vgl. zB § 7g, § 2 FördG. Sonderabschreibungen nach § 4 FördG können hingegen auch auf Herstellungsarbeiten an Gebäuden des Umlaufvermögens vorgenommen werden (BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518).

Investitionszulagen werden ebenfalls nur für bestimmte WG des Anlagevermögens gewährt, vgl. § 2 InvZulG 2010.

2. Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Schrifttum: LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; PFEIFFER, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes, StuW 1984, 326; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; SCHULZE-OSTERLOH, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in Festschr. 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; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997; REHM/LINDAUER, Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen für die Leasingbranche, BB 2000, Beilage 5, S. 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.

375 a) 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. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 [423]; v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 [512]) und Tiere iSd. § 90a BGB (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 332; aA KIRCHHOF/CREZELIUS IX, § 5 Rn. 63).

Das HGB nennt in der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A.II. als Sachanlagen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen und die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als materielle WG werden somit auch grundstücksgleiche Rechte angesehen, obwohl sie nicht körperlich sind (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 333; BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 [72] für das Erbbaurecht). 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 sind gleichfalls materielle WG.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 464; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Bodenschätze“.

Zu den unter § 266 Abs. 2 A.II.4. und B.I.4. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 362.

b) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

376

Immaterielle WG sind unkörperliche Güter (BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 [423]).

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 in Festschr. Forster, 1992, 653 [658]).

Nicht zu den immateriellen WG, obgleich auch unkörperlich, zählt man Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere (LITTMANN, DSr 1969, 321 [322]; PFEIFFER, StuW 1984, 326 [334]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 333), anders hingegen für Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2008, 109 [113]). Die Finanzwerte werden teils als materielle WG, teils als besondere Gruppe von „finanziellen“ oder „monetären“ WG angesehen.

Materielle WG: BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 [512]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 333; besondere Art der immateriellen WG: KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (614); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 604; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 6 f.; KÜTING/ULRICH, DSr 2001, 953 (954).

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.

v. 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, DSr 2001, 953 (954), alle für Vermögensgegenstände.

Zu dem unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 367; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 362.

c) Abgrenzung

377

Grundsatz: Die Unterscheidung von materiellen und immateriellen WG mit Hilfe des Merkmals körperlich bzw. unkörperlich ist nur ein erster Anhaltspunkt. Grds. sind zwar körperliche Gegenstände als materielle und unkörperliche Güter als immaterielle WG anzusehen, jedoch gibt es auch eine Reihe unkörperlicher Güter, die als materielle WG eingestuft werden (zB grundstücksgleiche Rechte sowie die sog. finanziellen WG); ebenso sind Fälle denkbar, in denen ein körperlicher Gegenstand als immaterielles WG zu qualifizieren ist

(vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634 [635]: Prototyp einer Maschine als immaterielles WG; diff. 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. 1708 ff.

378 d) Bedeutung der Abgrenzung

Bilanzierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Abs. 2 verbietet den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller, nicht aber materieller, WG des Anlagevermögens.

Bewertung: Die Sofortabschreibung für geringwertige WG nach § 6 Abs. 2 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. dazu auch Anm. 383 ff.).

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 336, 339; KÖHLER, StBp. 2009, 232 (235); diff. nach planmäßiger AfA einerseits und Sonderabschreibungen andererseits HERZIG/SÖFFING, A., 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“.

3. Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: HEUER, Die AfA-Fähigkeit von Kunstgegenständen, DStR 1983, 356; BEATER, Absetzung für Abnutzung bei antiken Möbeln, BB 1990, 1869; LÜCK, Antiquitäten im Steuerrecht, DStZ 1990, 216; LÜCK, Nochmals: Antiquitäten im Steuerrecht und Möglichkeit der Abschreibung, DStZ 1991, 322; EISOLT, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz auf Kunstgegenstände, DStR 1993, 1471; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; FÖRSTER/HEYERES, Steuerliche Gefahren bei der Aufnahme neuer Gesellschafter in eine freiberufliche Einzelpraxis, DStR 1995, 1693; STEIN/ORTMANN, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, BB 1996, 787; BARTH/KNEISEL, Entgeltlich erworbene Warenzeichen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg. 1997, 473; STEIN/ORTMANN, Planmäßige Abschreibung von Warenzeichen?, BB 1997, 199; BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 27.2.1998, DStR 1998, 421 –, DStR 1998, 1113; GOLD, Steuerliche Abschreibungsfähigkeit für Marken?, DB 1998, 956; MEFFERT/BURMANN, Abnutzbarkeit und

Nutzungsdauer von Marken – Ein Beitrag zur steuerlichen Behandlung von Warenzeichen, in Festschr. 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; v. SCHÖNBERG, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; MANK, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut – Anmerkungen zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2004, DStR 2005, 1294; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzrecht, BC 2007, 298; EBLING, „Gebrauchskunst“ – ein Zauberwort – Die Problematik der wirtschaftlichen Abnutzung von Kunstwerken, DStR 2008, 1522; WINKEMANN, Realteilung von Freiberuflersozietäten – Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308.

a) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts

379

Abnutzbare WG sind solche, deren Nutzbarkeit sich für den Stpfl. aufgrund wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehr erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 341; BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 208 ff.

Wirtschaftlicher und technischer Wertverzehr sind jeweils gesondert zu beurteilen; bereits das Vorliegen einer der beiden Möglichkeiten führt zur Abnutzbarkeit des WG.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07 aaO; LÜCK, DStZ 1990, 216 (217); vgl. aber LÜCK, DStZ 1991, 322 (323); aA wohl KSM/WERNDL, § 7 Rn. B 186b.

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 aaO; BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 209). Es reicht aus, wenn das WG einer nicht unbedeutenden technischen Abnutzung unterliegt, auch wenn ein wirtschaftlicher Wertverzehr nicht eintritt oder es wirtschaftlich sogar zu einem Wertzuwachs kommt (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07 aaO). 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 aaO; Nds. FG v. 16.4.1997, EFG 1997, 953 [954], rkr.).

Materielle WG einschließlich der wie materielle WG zu aktivierenden (dazu Anm. 315) Mieterein- und -umbauten unterliegen in aller Regel technischem Wertverzehr (zu den Ausnahmen s. Anm. 381).

Wirtschaftlicher Wertverzehr liegt vor, wenn die Nutzbarkeit eines WG aus wirtschaftlichen Gründen zeitlich beschränkt ist (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07 aaO; BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 209). Das ist etwa dann 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]).

b) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts

380

Nicht abnutzbar sind WG, die keinem Wertverzehr, sei er wirtschaftlicher oder technischer Art, unterliegen.

381 c) Abgrenzung

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 brach liegen lässt, ist damit nicht schon aus diesem Grund ein Wertverlust verbunden. Grundstücke gehören daher zu den nicht abnutzbaren WG.

► *Stehendes Holz* wird ebenfalls als nicht abnutzbar angesehen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]; v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [973]).

► *Finanzielle WG* – sofern man sie als materielle WG ansieht (dazu Anm. 376) – unterliegen keinem Wertverzehr allein durch Zeitverlauf und sind daher nicht abnutzbar (glA KÖHLER, StBp. 2009, 232 [233, 234]).

► *Edelmetalle und Edelsteine* unterliegen ebenso wie finanzielle WG keinem Wertverzehr durch Zeitverlauf (FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007, 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 denn 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, EFG 2008, 530, rkr.; LÜCK, DStZ 1990, 216 (217); EISOLT, DStR 1993, 1471 (1473); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 348; dazu 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.); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 348; 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.

HM, BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194 (Meistergeige); v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922 (923); v. 31.1.1986 VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355 (356); aA Nds. FG v. 16.4.1997, EFG 1997, 953, rkr. (150 Jahre alter Empire-schrank); FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996, 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 aaO; EISOLT, DStR 1993, 1471 (1473); krit. zu dieser Differenzierung EBLING, DStR 2008, 1522 (1523 f.).

Demgegenüber erscheint es uE sachgerecht, Kunstwerke jeglicher Art sowie antike Sammlungs- und Gebrauchsgegenstände einheitlich zu behandeln und sie aufgrund des technischen Wertverzehrs, dem – wenngleich in geringerem Umfang als Gebrauchsgegenstände – auch Kunstgegenstände und als Ausstellungsstücke verwandte Objekte unterliegen, als abnutzbar anzusehen (ebenso HEUER, DStR 1983, 356 [358]). Allein das Vorliegen technischen Wertverzehrs reicht für die Einstufung eines WG als abnutzbar aus (vgl. Anm. 379); darauf, dass damit wirtschaftlich uU kein Wertverzehr einhergeht, kommt es dann ebensowenig an wie darauf, dass durch Erhaltungsmaßnahmen sogar eine wirtschaftliche Wertsteigerung zu verzeichnen sein kann. Zu beachten ist auch, dass 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 aaO; v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [52]; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007, EFG 2008, 530, rkr.) nicht dazu führen darf, 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. Auch bei zeitlich begrenzten Rechten ist jedoch von einer unbegrenzten Nutzungsmöglichkeit auszugehen, wenn das Recht im Regelfall verlängert wird und eine Ende der Nutzung deshalb nicht absehbar ist (BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28).

▶ *Abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter:* Die folgenden immateriellen WG sind danach als abnutzbar einzustufen:

▷ *Arzneimittelkonzessionen:* Nach Ablauf der Schutzfrist zugunsten des Erstantragstellers ist die Zulassung für weitere Antragsteller erheblich erleichtert, so dass nach Ablauf dieser Zeit die Zulassung beträchtlich an Wert verliert; sie ist daher abnutzbar.

BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53 (56); BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113 (1117); SCHUBERT, FR 1998, 541 (543); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Arzneimittelzulassungen“; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 633 und 740 „Arzneimittelhersteller“; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 30.

▷ *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/SÖFFING, A., 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 kon-

tinuierlich sinken (RADAU, A., 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.
Diff. BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06 aaO mwN; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 633.
- ▷ *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, EFG 2000, 1177 (1178), rkr.; BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; STEIN/ORTMANN, BB 1996, 787 (790 f.); BARTH/KNEISEL, WPg. 1997, 473 (477); BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113 (1115); GOLD, DB 1998, 956 (959); MEFFERT/BURMANN in Festschr. Börner, 1998, 87 ff.; SCHUBERT, FR 1998, 92 (93 f.); SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 30.
- ▷ *Praxiswert*: Der Praxiswert einer freiberuflichen Praxis ist abhängig vom Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber. Wird dieses nicht gepflegt, so verliert der Praxiswert an Wert; er ist folglich abnutzbar.
BFH v. 24.2.1994 – IV R 33/93, BStBl. II 1994, 590; v. 15.5.1997 – IV R 33/95, DStRE 1998, 476 (478); FÖRSTER/HEYERES, DStR 2005, 1693 (1695); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 228; WINKEMANN, NJW 2009, 1308 (1309).
- ▷ *Zeitlich befristete Rechte* bestehen nicht dauerhaft und werden daher als abnutzbar angesehen, gleichgültig, ob sich die Befristung aus rechtl. oder tatsächlichen Umständen ergibt.
BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623 (625); v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 (39).
- ▷ *Software* unterliegt wirtschaftlichem Wertverzehr durch die Entwicklung neuer und besserer Programme.
Voss, FR 1989, 358 (362); im Erg. ebenso EISOLT, DStR 1994, 233 (234); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Software“.
- ▷ *Verlagsrechte*: Ein Verlagsrecht ist gem. § 8 VerlagsG das ausschließliche Recht eines Verlegers zur Vervielfältigung und Verbreitung eines Werks der Literatur oder der Tonkunst. Verlagsrechte unterliegen einem Wertverlust durch Zeitablauf, da es für ein Werk nicht eine endlose Zahl von Abnehmern gibt, sondern ab einer bestimmten Anzahl von Vervielfältigungen kaum mehr Erträge aus dem Verlagsrecht erwirtschaftet werden können (im Erg. ebenso BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [471]).
- ▷ *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 aaO [472]). Sie sind nach hM als abnutzbare WG anzusehen.
BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 (776); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 633 und 740 „Verlag“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 233.
- ▷ *Wettbewerbsverbote* werden in der Rspr. grds. als abnutzbar angesehen, weil sie im Zweifel mit dem Tod des Verpflichteten erlöschen; anders aber uU, wenn die tatsächlichen Umstände den Schluss zulassen, dass der Wert des Wettbewerbsverbots sich nicht innerhalb einer bestimmten oder zumindest bestimmbareren Zeitspanne erschöpft (BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06 aaO)
- ▷ *Zuckerrübenlieferrechte* sind abnutzbar, weil sie von der EU-Zuckermarktordnung abhängen, die ihrerseits nur für begrenzte Zeit gültig ist.

BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06 aaO; v. SCHÖNBERG. DStZ 2001, 145 (152f.); aA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 30.

► *Nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter*: Die folgenden immateriellen WG werden demgegenüber als nicht abnutzbar angesehen:

▷ *Ackerprämienberechtigung* nach der Kulturpflanzen-Ausgleichs-Verordnung wird in der Rspr. als nicht abnutzbar eingestuft (Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008, EFG 2008, 1273 [1275], nrkr., Rev. Az. BFH IV R 28/08).

▷ *Brennrechte* sind Kontingente, die einer Brennerei für die innerhalb des jeweiligen Kontingents hergestellte und abgelieferte Alkoholmenge ein kostendeckendes 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; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 233.

▷ *Domain-Namen* unterliegen weder einer rechtl. noch wirtschaftlichen Abnutzung.

BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06 aaO; differenzierend nach „generic domains“ (nicht abnutzbar) und „qualified domains“, die aus einem Schutzrecht, zB einer Marke, abgeleitet werden (offen gelassen) BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (303f.), der letztgenannten Entscheidung im Hinblick auf generic domains zust. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 30; ebenso (und für Abnutzbarkeit von qualified domains) WÜBBELSMANN, DStR 2005, 1659 (1664); krit. zu der Entscheidung hingegen HOFFMANN, BC 2007, 298 (299); aA (Domains stets abnutzbar) HÜTTICHE, BC 2002, 217 (221); MANK, DStR 2005, 1294 (1295).

▷ *Linienkonzessionen* werden zwar zeitlich begrenzt vergeben, jedoch kann der Stpfl. bei unveränderten sonstigen Gegebenheiten mit deren Verlängerung rechnen, so dass die Werthaltigkeit einer Güterfernverkehrsgenehmigung auch ohne weitere Bemühungen des Stpfl. allein durch den Zeitablauf nicht sinkt.

BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 (544); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 233.

▷ *Envide Rechte* sind zeitlich unbefristete Rechte an nicht abnutzbaren Gegenständen. Sie bestehen dauerhaft und verlieren durch den reinen Zeitablauf nicht an Wert.

GLA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 348; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 233.

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]).

d) Bedeutung der Abgrenzung

382

Bewertung: Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und § 7 sind AfA nur bei abnutzbaren WG vorzunehmen. Auch die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 kann nur für abnutzbare WG in Anspruch genommen werden.

Sonderabschreibungen/Investitionsabzugsbetrag nach § 7g sowie nach §§ 2, 3 FördG können ebenfalls nur für abnutzbare WG in Anspruch genommen werden.

Investitionszulage: Die Gewährung von Investitionszulagen ist ebenfalls auf die Anschaffung bzw. Herstellung abnutzbarer WG beschränkt, vgl. § 2 Inv-ZulG 2010.

4. Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Schrifttum: KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DSStZ 2006, 825; SCHULZ, Zulässigkeit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG für Flugzeuge?, DB 2006, 526.

383 a) Allgemeines

Die Unterscheidung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG betrifft nur materielle WG. Immaterielle WG sowie finanzielle WG (zum Begriff vgl. Anm. 376) entziehen sich dieser Einteilung; sie sind weder beweglich noch unbeweglich.

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873; v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016 (1017); KSM/WERNDL, § 7 Rn. A 264; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 606; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 339; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115.; aA offenbar KESSLER, DB 1998, 1341 (1348 ff.), der Websites gleichzeitig als unbewegliche und als immaterielle WG einstuft.

384 b) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts

Bewegliche WG sind alle Sachen iSd. § 90 BGB, grds. jedoch mit Ausnahme der Grundstücke und Gebäude. Als bewegliche WG werden danach insbes. angesehen

▷ *bewegliche Sachen;*

LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 606; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 337; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115;

▷ *Scheinbestandteile von Grundstücken und Gebäuden* iSv. § 95 BGB;

Nds. FG v. 16.9.2009, EFG 2010, 200 Tz. 48, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/09; FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007, DSStRE 2007, 1219 (1220), rkr.; KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 337; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 26;

▷ *Schiffe;*

BFH v. 5.3.1992 – IV B 178/90, BStBl. II 1992, 725 (726); KSM/WERNDL, § 7 Rn. A 261; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115;

▷ *Betriebsvorrichtungen* iSv. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG;

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115;

▷ *Feldinventar und stehende Ernte* (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 115).

385 c) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts

Unbewegliche WG sind alle WG, die nicht zu den beweglichen WG gehören. Zu den unbeweglichen WG zählen daher insbes.

▷ *Grundstücke und Gebäude* (BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 [1813]; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 606; für Grund und Boden ebenso KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 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;

- ▷ *Bodenschätze*, soweit sie nicht als unselbständige Teile des Grundstücks, auf dem sie sich befinden (dazu unten Anm. 399), anzusehen sind;
FG Düss. v. 9.11.2005 – 7 K 3096/04, insoweit nicht abgedruckt in EFG 2006, 394, (aus anderen Gründen aufgeh. durch BFH v. 11.3.2008 – II R 84/05, BFH/NV 2008, 1454); KIESEL, DSStR 1999, 1214 (1215); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 336 und 464 ff.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Bodenschätze“;
- ▷ *Strand-, Sport- und Gartenanlagen* (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 336);
- ▷ *Einfriedungen und Umzäunungen eines Grundstücks* (vgl. dazu auch Anm. 401);
- ▷ *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); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 604; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 336;
- ▷ *Luftfahrzeuge*;
BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 (468); v. 2.5.2000 – IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14 (15); krit. dazu SCHULZ, DB 2006, 526.
- ▷ *Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen*, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind;
KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 336;
- ▷ *Zubehör*, sofern es nicht als Betriebsvorrichtung und somit als bewegliches WG anzusehen ist (SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 7 Rn. 26).

d) Abgrenzung

386

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. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233 (234).

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 aaO); 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. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 28.9.2000 – III R 26/99 aaO.

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. 14.3.2006 – I R 109/04 aaO; v. 28.9.2000 – III R 26/99 aaO; v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442; v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 (614).

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. 21.11.1996 – III B 164/94 aaO; v. 11.7.1996 – III R 69/95, BFH/NV 1997, 49; v. 25.4.1996 – III R 47/93 aaO.

Auch mobile Baumarkthallen (BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94 aaO) 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 aaO), 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).

► *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 (dazu Anm. 315) sind (BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 [775]).

387 e) 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 Anlagevermögens (zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen vgl. Anm. 373) 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 Anlagevermögens möglich.

Sonderabschreibungen gem. § 2 FördG können nur für bewegliche WG des Anlagevermögens 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 Anlagevermögens in Anspruch genommen werden.

Investitionszulagen nach dem InvZulG 2010 werden gem. § 2 des Gesetzes nur für bewegliche WG gewährt.

388–389 Einstweilen frei.

VI. Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: FREUDENBERG, Das Wirtschaftsgut „Grundstück“, Inf. 1991, 342; GRUBE, Außenanlagen bei Wohngebäuden und Einkommensteuer, DStZ 1991, 97; KUPSCH, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in Festschr. Forster, Düsseldorf 1992, 339; WACKER, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB 1995, Beilage 18, S. 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 Festschr. 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 (Mietereinbauten) und vom 27.8.1997, XI R 35/91 (Arbeitszimmer) –, DStR 1998, 913; SCHOOR, Bilanzierungswahlrecht bei Grundstücks- und Gebäudeteilen von untergeordnetem Wert, DStZ 2003, 227; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; WISCHOTT/KROHN/NOGENS, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; LÜDENBACH, Aktivierung von Werbelackierungen und -beschriftungen auf Fahrzeugen, StuB 2010, 317; URBAHNS, Abschreibung und Nutzungsdauer von Windkraftanlagen und damit in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern in einem Windpark, StuB 2010, 302.

1. Allgemeines

390

In der StBil. wird jeweils das einzelne WG angesetzt und – entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz – bewertet; AfA werden – sofern es sich um ein abnutzbares WG handelt – einheitlich, dh. nach derselben Methode und über denselben Zeitraum vorgenommen (WISCHOTT/KROHN/NOGENS, DStR 2009, 1737 [1740]). Ebenso kann eine Teilwertabschreibung bei einem einheitlichen WG nur einheitlich, nicht auf unselbständige Teile des WG vorgenommen werden (BFH v. 6.12.1978 – I R 33/75, BStBl. II 1979, 259 [260]).

Beispiel: Ein Kfz. ist ein WG und wird als solches über den Zeitraum seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben, ungeachtet der Tatsache, dass einzelne unselbständige Teile des Fahrzeugs kurzlebiger sein mögen als das Fahrzeug als Ganzes. Wird das Kfz. in einem Unfall beschädigt, so ist ggf. der Wert des Fahrzeugs als Ganzes durch eine Teilwertabschreibung zu korrigieren, nicht die Werte der durch den Unfall besonders betroffenen Teile. Eine auf einem Kfz. angebrachte Werbelackierung oder -beschriftung ist ebenfalls Teil des WG Fahrzeug und kein eigenständiges Wirtschaftsgut (LÜDENBACH, StuB 2010, 317).

Ein Windkraftwerk besteht bilanzrechtl. aus den WG Windkraftanlage, Zuwegung, Windparkverkabelung und Umspannwerk. Die Windkraftanlage stellt ein einheitliches WG dar, das die unselbständigen Teile Turm, Turbine und Rotorblätter enthält (WISCHOTT/KROHN/NOGENS, DStR 2009, 1737 [1740]; vgl. auch URBAHNS, StuB 2010, 302 ff.).

Aus diesem Grund ist es jeweils erforderlich, das einzelne WG von unselbständigen Teilen eines WG einerseits und von einer Mehrheit von WG andererseits abzugrenzen.

2. Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten

391

Wesentliche Bestandteile einer Sache iSd. §§ 93, 94 BGB können strechtl. selbständige WG darstellen (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 133). So sind etwa Grund und Boden einerseits und ein darauf befindliches Gebäude an-

dererseits strechtl. eigenständige WG, obwohl das Gebäude zivilrechtl. gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist (dazu Anm. 398). Wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder eines Gebäudes sind als selbständige WG anzusehen, wenn sie die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung erfüllen (dazu Anm. 396).

Sachgesamtheiten: Andererseits können mehrere Gegenstände, die miteinander verbunden sind, als ein einheitliches WG qualifiziert werden. Damit soll eine „Atomisierung“ der WG verhindert werden (BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59 [60]). Insoweit ist zu unterscheiden, ob es sich um eine einheitliche Sache handelt oder nur um eine Sachgesamtheit, die zwar wirtschaftlich als Einheit erscheint, aber aus verschiedenen selbständigen Sachen besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 [843]).

3. Abgrenzungsmerkmale

392 a) Selbständige Bewertungsfähigkeit

Für die Abgrenzung greift die Rspr. zunächst auf die allg. Definition des Begriffs WG zurück (vgl. dazu Anm. 350 ff.). Ein selbständiges WG liegt danach vor, wenn ein Gegenstand einen eigenen wirtschaftlichen Wert verkörpert, von greifbarem längerfristigen Nutzen ist und selbständig bewertet werden kann. Maßgeblich für die Frage der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist letztlich die Verkehrsanschauung. Für das einzelne WG müssen grds. eindeutig abgrenzbare Aufwendungen getätigt worden sein.

BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); ebenso KUPSCH in Festschr. Forster, 1992, 339 (342 f.).

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.

393 b) 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. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 (167); ebenso bezogen auf Gebäude-
teile KAHLE/HEINSTEIN, DSzZ 2006, 825 (826).

Unvollständigkeit bzw. ein negatives Gepräge ist zu bejahen, wenn das WG ohne den betrachteten Teil nicht nutzbar ist (KUPSCH in Festschr. Forster, 1992, 339 [343]). Dies ist etwa der Fall bei einem Gebäude ohne Heizungseinrichtung oder ohne Dach.

394 c) 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. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); v. 9.11.1990 – III R 50/88, BStBl. II 1991, 425 (427); v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); krit. zu diesem Abgrenzungsmerkmal KUPSCH in Festschr. 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 aaO).

d) Nutzungs- und Funktionszusammenhang

395

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 iS einer „Zweckseinheit“ zu einem einheitlichen WG zusammenzufassen.

BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (198); GRUBE, DSStZ 1991, 97 (98); missverständlich insoweit KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826) – der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Gebäude und unselbständigen Gebäudeteilen lasse „eine Einheit entstehen“.

4. Einzelfälle

a) Betriebsvorrichtungen

396

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. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (140); v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215 (217); v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (165); KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826).

Demgegenüber reicht es nicht aus, dass eine Anlage für den Betrieb nützlich, notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist.

BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99 aaO; v. 28.9.2000 – III R 26/99 aaO; v. 28.7.1993 – I R 88/92 aaO; v. 26.6.1992 – III R 43/91, BFH/NV 1993, 436 (437).

Selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut: Betriebsvorrichtungen werden, auch wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes sind, als eigenständige bewegliche WG angesehen.

BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04 aaO; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (20); WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); MARX, DSStR 1998, 1441 (1447); KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 (826); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 415.

Dies liegt an dem eigenständigen, von der eigentliche Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Betriebsvorrichtung (dazu Anm. 395).

Abgrenzung:

► *Betriebsvorrichtung/Gebäude:* Die Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen richtet sich nach dem Gebäudebegriff. Das bedeutet, dass

eine Baulichkeit, die alle Merkmale eines Gebäudes aufweist, nie als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren ist.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); v. 28.9.2000 – III R 26/99 aaO (139); v. 2.1.1995 – III B 39/93, BFH/NV 1995, 546; v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618 (619); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826).

► *Betriebsvorrichtung/Gebäudeteile/Außenanlagen*: Gebäudeteile sowie Außenanlagen hingegen 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 aaO); 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 selbständiger Teil des Gebäudes anzusehen, und zwar selbst dann, wenn das betriebene Unternehmen geräuschintensiv ist, weil die allgemeine Funktion einer Decke auch darin zu sehen ist, der Übertragung des Schalls entgegenzuwirken (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300 für einen Barbetrieb; v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH/NV 1990, 598 für Gaststätten und Diskotheken). Sie kann jedoch als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sein, wenn der Betrieb des Stpfl. besonderen, über das übliche Maß hinausgehenden Lärm verursacht (BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751 für die Flaschenabfüllanlage einer Brauerei).

397 b) Bruchteileigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum

Bruchteileigentum: Beim Bruchteileigentum 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 Bruchteileigentum (Miteigentum) mehrerer Personen stehen, stellen jedenfalls so viele selbständige WG dar, wie Eigentümer vorhanden sind.

BFH v. 14.5.2002 – VIII 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743); v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); WACKER, BB 1995, Beil. 18, S. 1 (12); EHMCKE, DStR 1996, 201 (208); SCHOOR, DStZ 2003, 227 (228); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 373; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX, § 5 Rn. 132.

Entsprechend bilanziert jeder Miteigentümer seinen ideellen Anteil an der Sache selbst – nicht ein Anteilsrecht – als selbständiges WG.

BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 (560); v. 26.2.1987 – IV R 106/83 aaO; EHMCKE, DStR 1996, 201 (208).

Gesamthandseigentum: Auch beim Gesamthandseigentum steht jedem Gesamthänder der Gegenstand ganz zu, jedoch beschränkt durch die Rechte des oder der anderen Gesamthänder (PALANDT/BASSENGE, BGB, 69. Aufl. 2010, § 903 Rn. 3).

Gegenstände, die im Gesamthandseigentum stehen, sind gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist. Dies führt indes nicht dazu, dass bilanzrechtl. stets so viele WG vorliegen wie Gesamthänder an dem Gegenstand beteiligt sind, denn für die Bilanzierung ist eine anteilige Zurechnung idR nicht erforderlich. Vielmehr werden die im Gesamthandseigentum stehenden Gegenstände einheitlich bei der Gesamthandsgemeinschaft ausgewiesen.

Wohnungs- oder Teileigentum ist nach § 1 Abs. 2 und 3 WEG das Sonder Eigentum an einer Wohnung (bei Wohnungseigentum) oder an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen (bei Teileigentum) in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Die im Wohnungs- oder Teileigentum stehenden Räume sind jeweils ein selbständiges WG.

BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BFH/NV 2009, 1701 (1704); v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72 (75); EHMCKE, DStR 1996, 201 (209); WILHELM, BB 1996, 1319 (1321).

c) Grund und Boden/Gebäude

398

Ein Gebäude ist zivilrechtl. gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, auf dem es errichtet ist. Strechtl. werden der Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits jedoch als selbständige unbebewegliche WG angesehen.

BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (110); vgl. auch BFH v. 13.8.2008 – IX B 91/08, BFH/NV 2009, 11; v. 17.3.2008 – IX B 172/07, BFH/NV 2008, 1147 f.; v. 24.1.2007 – IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104; v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); EHMCKE, DStR 1996, 201; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 (915); SCHOOR, DStZ 2003, 227; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825; LBP/HOFFMANN, § 4, 5 Rn. 657, 661; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 380.

Eine bilanzrechtl. Trennung der zivilrechtl. einheitlichen Sache ist deshalb erforderlich, weil der Grund und Boden nicht abnutzbar ist, das Gebäude hingegen jedenfalls der technischen Abnutzung unterliegt und es daher möglich sein muss, AfA auf das Gebäude vorzunehmen, obwohl das Grundstück nicht planmäßig abgeschrieben werden kann.

Obwohl es sich bei Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits um zwei voneinander zu unterscheidende WG handelt, sind sie doch insoweit miteinander verbunden, als das Grundstück wegen der notwendig vorliegenden Identität der Nutzung zwingend die Einstufung des Gebäudes als PV oder BV teilt.

BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395 (396); v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740 (741); v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5 (7); v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; EHMCKE, DStR 1996, 201 (205); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 384; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 134.

Ist das Gebäude wegen unterschiedlicher Nutzung teils als PV, teils als BV anzusehen (dazu Anm. 400), so ist auch das Grundstück entsprechend aufzuteilen.

Vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749; v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); EHMCKE, DStR 1996, 201 (205); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 386, 435.

d) Grund und Boden/Bodenschätze

399

Schrifttum: 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. Seine Entdeckung macht allein macht ihn noch nicht zu einem selbständigen WG (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 [451 mwN]; v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256). Er wird zu einem selbständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung begonnen wird oder jedenfalls mit der alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. (juris); v. 24.1.2008 – IV R 45/05 aaO; v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513 f.); v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 (2066); v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); v. 20.4.2001 – IV B 53/00 aaO; v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317 (318); KIESEL, DStR 1999, 1214 (1215); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 464; KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 658; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Bodenschätze“; BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221 f.

Davon ist auszugehen, wenn alle für den Abbau erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Genehmigungen oä. vorliegen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05 aaO; v. 20.3.2003 – IV R 27/01 aaO; BMF v. 7.10.1998 aaO). 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 Abbauunternehmen 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]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 464), es sei denn, es stünde fest, dass in absehbarer Zeit nicht mit dem Beginn der Aufschließung durch den Erwerber zu rechnen ist (BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. [juris]; v. 24.1.2008 – IV R 45/05 aaO; v. 20.4.2001 – IV B 53/00 aaO; v. 4.9.1997 – IV R 88/96 aaO). Unerheblich ist in dem 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. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv. (juris); v. 24.1.2008 – 45/05 aaO; v. 20.4.2001 – IV B 53/00 aaO; v. 4.9.1997 – IV R 88/96 aaO; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 464.

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 aaO [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 aaO).

400 e) 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.

Grdl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); ebenso BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); WILHELM, BB 1996, 1319 (1320); PYSZKA, BB 1996, 1979; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 661; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 421 f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 135.

Die Rspr. hat dazu vier Kategorien eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs entwickelt: eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, Nutzung zu Wohnzwecken durch Vermietung und Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71 aaO; v. 21.4.2005 – III R 4/04 aaO; v. 14.7.1989 – III R 29/88, BStBl. II 1989, 903 (905); glA FREUDENBERG, Inf. 1991, 342; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 422.

Einheitlichkeitsgrundsatz: Dient ein Gebäude verschiedenen Zwecken, so stellen jeweils alle Gebäudeteile, die demselben Zweck dienen, ein einheitliches WG dar (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 427). Ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude oder Gebäudeteil ist deshalb auch dann ein einheitliches WG, wenn die eigenbetriebliche Nutzung sich auf verschiedene Betriebe des Stpfl. bezieht.

KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (827); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 426.

Ebenso ist ein fremdbetrieblich genutztes Gebäude oder Gebäudeteil ein einheitliches WG, wenn es verschiedenen Nutzern für deren Betriebe überlassen wird. Gleiches gilt für ein fremden Wohnzwecken dienendes Gebäude oder Gebäudeteil, wenn es verschiedenen Personen zu Wohnzwecken überlassen wird (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [827]).

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 vorneherein teilweise dem BV und teilweise dem PV zuzuordnen (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]). Bei späteren Nutzungsänderungen sind aber die Regeln über Entnahmen und Einlagen vorrangig zu beachten (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03 aaO; v. 21.4.2005 – III R 4/04 aaO). 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 aaO: 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 aaO: keine „Zwangsanlage“).

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]; vgl. dazu auch Anm. 397).

f) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen; Platzbefestigungen

401

Grundsatz: Mehrere Gebäude auf einem Grundstück sind verschiedene WG.

BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (372); v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 661; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 394; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 135.

Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob die Gebäude einheitlich genutzt werden, also zB sämtlich dem Betrieb des Unternehmens des Stpfl. dienen.

BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04 aaO; v. 28.6.1983 – VIII R 179/79 aaO; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 394.

Ebensowenig maßgeblich ist es, ob die Gebäude einheitliche Versorgungsanlagen haben.

BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04 aaO; v. 28.6.1983 – VIII R 179/79 aaO; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 394.

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]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 390).

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 aaO).

Freistehende Gebäude werden dann 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. 22.9.2005 – IX R 26/04 aaO; v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); v. 28.6.1983 – VIII R 179/79 aaO; KUPSCH in Festschr. Forster, 1992, 339 (343); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 395.

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 aaO; andererseits BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04 aaO; v. 28.9.1990 – III R 178/86 aaO; dazu auch BFH v. 5.11.2003 – X R 16/01, BFH/NV 2004, 485 (486); v. 2.6.1999 – X R 16/96 aaO; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 395.

Ein freistehender Wintergarten oder eine freistehende Gartenlaube gehören jedoch nicht als unselbständige Teile zum Hauptgebäude (BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96 aaO); ebensowenig eine freistehende Schwimmhalle (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 395).

Umzäunung eines bebauten Grundstücks stellt unabhängig von der Art der Bebauung ein selbständiges WG dar und ist nicht unselbständiger Teil des aufstehenden Gebäudes.

GIA BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688); v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086 (1089) für Betriebsgrundstücke; ebenso GRUBE, DStZ 1991, 97 (100); aA BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210 (211); v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688), für Wohngrundstücke.

Umzäunung eines unbebauten Grundstücks ist ebenfalls ein selbständiges WG und nicht ein unselbständiger Teil des Grundstücks.

Platzbefestigungen werden als selbständige, vom Grundstück zu unterscheidenden WG angesehen (SCHOOR, DStZ 2003, 227).

**g) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen,
Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten**

402

Ladenein- und -umbauten, Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten sind grds. selbständige, vom Gebäude zu unterscheidende WG.

BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (620); v. 20.2.1975 IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510 (512); v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291 (292); v. 31.7.1964 – VI 123/63 U, BStBl. III 1964, 555; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913 (918); KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 (826); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 418; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 138.

Das gilt selbst dann, wenn sie in einen Neubau eingefügt werden (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [826]). Unabhängig von ihrer technischen Nutzungsdauer ist nämlich jedenfalls die wirtschaftliche Nutzungsdauer derartiger Anlagen idR kürzer als die des restlichen Gebäudes, da sie dem jeweiligen, sich immer schneller wandelnden Geschmack des Publikums angepasst werden und entsprechend häufig erneuert werden müssen.

Es handelt sich um unbewegliche WG (KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [826]; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 418).

h) Scheinbestandteile

403

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); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 139.

Es handelt sich um materielle bewegliche WG.

BFH v. 26.6.1992 – III R 43/91, BFH/NV 1993, 436 (437); v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286 (287); v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300; v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (619); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 417; alle für Gebäudebestandteile.

Gebäude, die als Scheinbestandteile eines Grundstücks anzusehen sind, sind hingegen unbewegliche WG.

BFH v. 1.12.1970 – VI R 170/69, BStBl. II 1971, 159; v. 30.3.1971 – VI R 202/68, BStBl. II 1971, 451.

Einstweilen frei.

404–409

VII. Zeitpunkt der Aktivierung

1. Vorbemerkung

410

Die Aktivierung eines WG setzt grds. voraus, dass dieses am Bilanzstichtag vorhanden und dem Stpfl. zuzurechnen ist (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. C 337; aA BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 [103]). Zur Zurechnung vgl. oben Anm. 309 ff.

411 **2. Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts**

Schrifttum: BORDEWIN, Zur Bewertung teilfertiger Erzeugnisse nach Handels- und Steuerrecht, BB 1975, 1472; SÖFFING, G., Die Unvereinbarkeit des Redaktionskostenurteils mit dem Bauplanungsurteil, FR 1977, 34; v. 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); v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; BORDEWIN, BB 1975, 1472; GLANEGGER, DB 1987, 2115 (2117); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 313; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 91.

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. 13.10.1983 – IV R 160/78 aaO (103); v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); SÖFFING, FR 1977, 34 (36); GLANEGGER, DB 1987, 2115 (2116); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 313 f.

ZT wird eine solche Bilanzierung sogar für nicht zulässig gehalten (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75 aaO [145]; dagegen zutr. MATHIAK, DSStJG 7 [1984], 97 [130]).

Kriterium der Identität: Die Rspr. ging zunächst davon aus, dass eine Aktivierung der vor dem Bilanzstichtag anfallenden Kosten voraussetze, dass das bislang Hergestellte mit dem Fertigprodukt identisch sein müsse und sich ihm gegenüber lediglich als ein „Weniger“ darstellen dürfe.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235 (236); v. 23.11.1978 – IV R 20/75 aaO; zust. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 311.

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. 16.12.1998 – X R 153/95, BFH/NV 1999, 782 (783); v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 (64); v. 23.11.1978 – IV R 20/75 aaO (144); v. 11.3.1976 – IV R 176/72 aaO.

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 aaO; SÖFFING, FR 1977, 34 (35); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 311.

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: UE kommt hingegen eine Aktivierung von AHK erst in Betracht, wenn das WG, für das sie aufgewendet wurden, dem Vermögen des Stpfl. zuzurechnen ist. Entsprechend wird nach allg. Ansicht bei der Anschaffung eines WG auch der vorausgezahlte Kaufpreis vor Erlangung der Sachherrschaft als geleistete Anzahlung und nicht als Teil der AK des WG aktiviert. Folgte man der hM hinsichtlich der „vorbereitenden Anschaffungskosten“, so kommt man zu einem paradox anmutenden Ergebnis, wenn der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag die Maklerprovision und den Kaufpreis zahlt, die Sache jedoch erst nach dem Bilanzstichtag erlangt. Nach der hM müsste er am Bilanzstichtag zwar die Maklerprovision als AK des WG aktivieren; die eigentlichen AK, den Kaufpreis, hingegen dürfte er nur unter den geleisteten Anzahlungen ausweisen. Zutreffend erscheint demgegenüber die Aktivierung der vor der Erlangung des WG anfallenden AHK als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten oder – ebenso wie der vorausgezahlte Kaufpreis – als geleistete Anzahlung. Gegen einen Ausweis als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten lässt sich dabei nicht einwenden, dass es hier am Merkmal der „bestimmten Zeit“ fehle. Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ ist 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/11 Rn. 95 ff.; TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2473 f.]). Vorzugswürdig ist gleichwohl der Ausweis unter den geleisteten Anzahlungen, weil Vorauszahlungen, die auf den Erwerb eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG zielen, regelmäßig unter diesem Posten aktiviert werden (vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 49).

3. Aktivierung von Dividenden

412

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 Festschr. 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 Festschr. Welf Müller, München 2001, 755; PEZZER, Anm. zu BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, FR 2001, 643; SCHULZE-OSTERLOH, Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, ZGR 2001, 497; WASSERMEYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; KERSENBRÖCK/RODEWALD, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; MOXTER, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243.

Gesellschafter von KapGes. haben einen Anspruch auf einen Anteil am Bilanzgewinn (vgl. § 58 Abs. 4 AktG, § 29 Abs. 1 GmbHG). Dieser Anspruch ist zunächst ein mitgliedschaftlicher Gewinnanspruch, der nicht selbständig verkehrsfähig ist (HÜFFER, AktG, 8. Aufl. 2008, § 58 Rn. 26; HUECK/FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 29 Rn. 48). Mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses wandelt sich dieses Recht in einen selbständig verkehrsfähigen konkreten Zahlungsanspruch (HÜFFER aaO Rn. 28; HUECK/FASTRICH aaO Rn. 49). Grds. kommt eine Aktivierung des Dividendenanspruchs erst zu diesem Zeitpunkt in Betracht. 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 bei dem 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 dann 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.

Grdl. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); ebenso in nunmehr stRspr. BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340; v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; v. 20.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409. Dem Großen Senat im Erg. zust. LUTTERMANN, FR 2000, 1131; SCHULZE-OSTERLOH, ZGR 2001, 497 (507); WASSERMAYER, DB 2001, 1053 ff.; wohl auch HOFFMANN, DStR 2000, 1809; krit. hingegen BLAUM/KESSLER, StuB 2000, 1233; GROH, DB 2000, 2444; MOXTER, DB 2000, 2333; KAMINSKI in Festschr. Strobel, 2001, 91, 100; KRAFT, WPg. 2001, 2; KRAFT in Festschr. Welf Müller, 2001, 755; KERSENBRÖCK/RODEWALD, DStR 2002, 653 (655); MOXTER, DStZ 2002, 243 ff.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 270 „Dividendenansprüche“.

Danach wäre eine phasengleiche Aktivierung uU denkbar, wenn aufgrund langjähriger Übung am Bilanzstichtag ein sicherer Schluss auf die Gewinnausschüttung der KapGes. im Folgejahr gezogen werden kann oder wenn das zuständige Organ der KapGes. spätestens am letzten Tag des Geschäftsjahres über den erwarteten Gewinn berichtet und der Stpfl. sich dann nachweislich festlegt, wie er sein Stimmrecht hinsichtlich der Gewinnverwendung ausüben will.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (549); GROH, DB 2000, 2444; KEMPERMANN, FR 2000, 1130 (1131).

Ist die KapGes. eine GmbH, die vor dem Bilanzstichtag des Stpfl. eine Vorabausschüttung beschlossen hat, so kommt eine phasengleiche Aktivierung der restlichen Dividende hingegen nicht in Betracht.

BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94 aaO; 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; WASSERMAYER, GmbHR 2000, 1111; KRAFT, WPg. 2001, 2 (11); KRAFT in Festschr. Welf Müller, 2001, 755 (772).

Abweichung von früherer Rechtsprechung des BFH und zivilrechtlicher Handhabung: Abweichend von der nunmehr stRspr. des BFH wurde es früher auch strelchl. 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 – C-234/94 [Tomberger], EuGHE I 1996, 3133 = DStR 1996, 1093, idF des Berichtigungsbeschlusses v. 10.7.1997, BB 1997, 1577 = DStR 1997, 1416)

als zulässig angesehen, den Dividendenanspruch phasengleich zu aktivieren, wenn der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter der KapGes. war, das Geschäftsjahr der KapGes. spätestens am Bilanzstichtag endete und bis zur Aufstellung der Bilanz des Stpfl. ein Gewinnverwendungsbeschluss oder -vorschlag der KapGes. vorlag oder sicher zu erwarten war (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714). Der Große Senat des BFH begründet die Abweichung von der handelsrechtl. Beurteilung damit, dass der Dividendenanspruch erst mit der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses ein aktivierungsfähiges WG darstelle (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99 aaO [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 aaO [637]).

Übergangsregelung der Verwaltung: Die FinVerw. beanstandete es allerdings nicht, wenn für Gewinnausschüttungen, die auf einem Gewinnausschüttungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen, für die letztmals das kstl. Anrechnungsverfahren gilt, die Grundsätze der phasengleichen Aktivierung weiterhin angewendet werden (BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510; vgl. dazu auch HOFFMANN, DStR 2000, 1997).

Einstweilen frei.

413–449

G. Bilanzierung der Passivposten

I. Passivierungsvorschriften

1. Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht

450

Schrifttum: DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; MERKERT/KOTHs, Rückstellungen – keine Spielwiese für „kreative“ Steuerpolitik!, DB 1998, 1937; GLADE, Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlußflöcher“, 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.

Passivierungsfähigkeit: Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, unversteuerte Rücklagen, passive Rechnungsabgrenzungsposten und erhaltene Anzahlungen.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich darüber hinaus auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind, nämlich das Eigenkapital sowie Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, also die Kapital- und Gewinnrücklagen (dazu auch Anm. 300). Das Eigenkapital ist das Betriebsreinvermögen 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. Zu den Verbindlichkeiten gehören auch erhaltene Anzahlungen und Erfüllungsrückstände (dazu Anm. 485 Stichworte „Erhaltene Anzahlungen“ und „Erfüllungsrückstand“).

► *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 f.; dagegen MERKERT/KOTHs, DB 1998, 1937 ff.; 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 (Anm. 473, 1850 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 (zu Einzelheiten Anm. 490 ff.). Aufwandsrückstellungen liegt hingegen keine Außenverpflichtung zugrunde; sie werden gebildet, um Ausgaben eines späteren Wj. als Aufwand des laufenden Jahres zu berücksichtigen (vgl. Anm. 520 ff.).

► *Unversteuerte Rücklagen* sind erst mit ihrer Auflösung zu versteuern.

► *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 Rechnungsabgrenzungsposten (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 43 ff.).

Passivierungspflicht: Grds. ist ein Posten, der passivierungsfähig ist, auch passivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Passivierungswahlrecht (dazu Anm. 451 ff.) oder Passivierungsverbot (dazu Anm. 470 ff.) besteht.

2. Passivierungswahlrechte

Schrifttum: SIEKER, Rückstellungen für Verpflichtungen aus unmittelbaren Pensionszusagen in der Steuerbilanz nach Reform des Bilanzrechts, BB 1987, 1851.

451 a) Allgemeines

Begriff: Ein Passivierungswahlrecht ist gegeben, wenn der Stpfl. eine passivierungsfähige Position in der StBil. ansetzen darf, aber nicht ansetzen muss.

Beurteilungsspielraum: Die Frage, ob ein Passivposten auszuweisen ist, hängt häufig von der Beurteilung des Stpfl. ab. Dieser Beurteilungsspielraum eröffnet jedoch kein Passivierungswahlrecht; der Stpfl. muss vielmehr die tatsächlichen Gegebenheiten würdigen und sich danach entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Passivierung geboten erscheint. Der Beurteilungsspielraum besteht dabei allerdings seltener in Bezug auf die Frage des Ansatzes eines Passivpostens, sondern häufiger hinsichtlich seiner Bewertung.

Beispiel: Ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des Ansatzes eines Passivpostens besteht in Bezug auf Verbindlichkeitsrückstellungen, die nur gebildet werden dürfen, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich ist. Hier hat der Stpfl. also abzuwägen, welche Umstände für und welche gegen seine Inanspruchnahme durch den Anspruchsinhaber sprechen. Häufiger ist aber die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht zweifelhaft, wohl aber die Frage, in welcher Höhe er in Anspruch genommen werden wird. So ist es etwa, wenn der Stpfl. einem Dritten zum Schadensersatz verpflichtet ist, aber die Schadenshöhe oder die Höhe der Mitverantwortung des Anspruchsinhabers noch nicht bekannt ist.

452 b) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte

Stl. bestehen Passivierungswahlrechte für die Bildung unverteuerter Rücklagen. Solche Rücklagen neutralisieren zunächst einen im VZ eingetretenen Gewinn und sind zumeist zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder in einem bestimmten späteren Zeitraum gewinnerhöhend aufzulösen, so dass eine Steuerstundung gewährt wird. Im Einzelnen handelt es sich um die nachstehend aufgeführten Posten.

453 c) Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b Abs. 3

Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt im Regelfall dazu, dass die dadurch realisierten stillen Reserven zu versteuern sind. § 6b gestattet es dem Stpfl. jedoch, die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) realisiert werden, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG zu übertragen, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Gemäß § 6b Abs. 3 darf der Stpfl. statt dessen 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. 88 ff.

d) Euroumrechnungsrücklage gemäß § 6d Abs. 1 Satz 2 454

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. Zu Einzelheiten s. § 6d Anm. 27 ff.

e) Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 aF 455

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.

f) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 456

§ 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. $\frac{1}{5}$ des Gewinns, der durch die erstmalige Anwendung dieser Vorschrift entstanden ist. Die Rücklage war 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.

g) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10 457

§ 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 Risikoabschlages 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 EStG eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden, die im folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen ist.

h) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR 458

Erhält ein Stpfl. einen öffentlichen oder privaten Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung eines WG des Anlagevermögens, so kann er nach R 6.5 Abs. 2

ESTR 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 2005, in Höhe des noch nicht verwendeten Zuschussbetrags eine stfreie Rücklage zu bilden, die bei Anschaffung oder Herstellung des WG auf dieses zu übertragen ist.

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.

459 i) 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 Festschr. 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.

Grundsatz: Scheidet ein WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV aus und erhält der Stpfl. dafür eine Entschädigung, kann dieser Vorgang zur zwangsweisen Aufdeckung der in dem WG ruhenden stillen Reserven führen. Gleiches gilt bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Ein allgemeiner Grundsatz, dass eine Gewinnrealisierung entfällt, wenn ein WG gegen oder ohne den Willen des Stpfl. aus dem BV ausscheidet, besteht nicht.

BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 (331); v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 (43); EBLING, Festschr. Moxter 1994, 1005 (1023); WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Stpfl. die stillen Reserven jedoch auf ein ErsatzWG übertragen bzw. für die zu erwartende Übertragung eine Rücklage bilden. Die durch das Ausscheiden des WG aus dem BV erlangten Beträge sollen ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung verwendet werden können, was nicht möglich wäre, wenn sie der Besteuerung unterlägen (vgl. BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [219]).

Rechtswicklung: Die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung geht auf die Rspr. des RFH zurück.

RFH v. 18.6.1929, RStBl. 1929, 523; v. 22.11.1933, RStBl. 1934, 430; v. 31.10.1934, StuW 1934, Nr. 727; v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 915; v. 14.9.1938, RStBl. 1938, 1062; v. 3.5.1944, RStBl. 1944, 619; zur Rspr. des RFH vgl. auch EBLING, Festschr. Moxter, 1994, 1005 (1007 ff.).

Der BFH führte diese Rspr. fort.

BFH v. 4.9.1956 – I 95/56, BStBl. III 1956, 332; v. 9.5.1957 – IV 406/55 U, BStBl. III 1957, 261; v. 3.9.1957 – I 315/56 U, BStBl. III 1957, 386; v. 22.9.1959 – I 51/59 U, BStBl. III 1961, 1; vgl. auch EBLING, Festschr. 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).

Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung:

► *Wirtschaftsgut* kann ein WG des notwendigen und des gewillkürten BV, auch des SonderBV, sowie des Anlage- oder Umlaufvermögens sein.

► *Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen* bedeutet, dass das WG in der Folge nicht mehr im BV des Stpfl. vorhanden ist, weil es entweder nicht mehr dem Stpfl. zuzurechnen oder untergegangen ist.

► *Beschädigung eines Wirtschaftsguts* berechtigt ebenfalls zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R. 6.6 Abs. 7 EStR; WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459).

► *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. 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, EFG 2002, 1288, rkr.). Danach liegt höhere Gewalt vor bei Diebstahl (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 983; aA EBLING, Festschr. Moxter, 1994, 1005 [1023]), Unterschlagung (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 983), Raub (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 983), Brandstiftung, einem unverschuldeten Autounfall (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99 aaO), Bergschäden an Gebäuden (FG Köln v. 23.5.2002 aaO) und Abriss eines Gebäudes kurze Zeit nach Fertigstellung wegen Baumängeln (BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84 aaO; krit. dazu EBLING, Festschr. 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 aaO [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. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); v. 29.3.1979 – IV R 1/75, BStBl. II 1979, 412 (413); v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 (429).

Ein Eingriff liegt in der Entziehung des WG, zB durch Enteignung oder wegen Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]; v. 14.11.1990 – X R 85/87 aaO). 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); FG Düss. v. 11.8.2009, EFG 2010, 133, nrkr., Rev. Az. BFH I R 79/09; Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000, EFG 2001, 620, rkr.

oder behördlich angeordnete Betriebsunterbrechungen

BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87 aaO; FG Düss. v. 11.8.2009, EFG 2010, 133, nrkr., Rev. Az. BFH I R 79/09; Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000, EFG 2001, 620, rkr.

stellen Eingriffe in diesem Sinne dar.

Behördliche Eingriffe sind nur hoheitliche Maßnahmen (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91 aaO); allerdings auch solche durch beliebige Unternehmer (FG Düss. v. 11.8.2009 aaO). Keine behördliche Maßnahme in diesem Sinne sind

daher Maßnahmen eines Hoheitsträgers auf privatrechtl. Grundlage (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]; v. 21.2.1978 – VIII R 5/74 aaO), zB die Geltendmachung eines vertraglich vereinbarten Wiederkaufsrechts (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74 aaO) oder die Kündigung eines Mietvertrags durch eine Behörde; noch weniger Maßnahmen eines privaten Rechtsträgers (FG Düss. v. 11.8.2009 aaO, 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 aaO; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 987). Die Verhinderung von Struktur Anpassungen 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 aaO).
- ▷ *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 aaO). 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 aaO).

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 aaO). Es bedarf dann aber eines kausalen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Ausscheiden des WG und der Vermeidung des behördlichen Eingriffs (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 [831]; v. 14.11.1990 – X R 85/87 aaO [224]). Am notwendigen kausalen Zusammenhang fehlt es zB dann, 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 aaO); 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). IdR wird der Stpfl. das ErsatzWG 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 ErsatzWG schon zuvor zu beschaffen, wenn sich eine günstige Gelegenheit bietet (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00 aaO; v. 14.11.1990 – X R 85/87 aaO).

- ▶ *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 (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 989). Eine Entnahme aus dem BV ist regelmäßig kein Ausscheiden gegen Entschädigung (BFH v. 24.5.1973 – IV R 23-24/68, BStBl. II 1973, 582; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 989); ebensowenig die Veräußerung eines durch höhere Gewalt beschädigten WG. Auch die Leistung vertraglich vereinbarten Schadensersatzes wegen Beschädigung eines WG ist keine Entschädigung, die zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung berechtigt (BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148). Eine Verzinsung des Entschädigungsanspruchs darf nicht in die Rücklage einbezogen werden, sondern stellt eine sofort zu erfassende BE dar (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [218]).

- ▷ *Gegen Entschädigung* bedeutet, dass die Ersatzleistung gerade für die Aufgabe des WG als solches bewirkt werden muss. Entschädigungen für anderweitige Nachteile oder für Folgeschäden werden nicht erfasst. Keine rücklagefähige Entschädigung ist zB gegeben bei der Leistung einer „Entschädigung für Erwerbsverluste“, die in Ertragsausfällen des Veräußerers in den Folgejahren bestehen (FG Meck.-Vorp. v. 13.11.2008, EFG 2009, 914, rkr.) oder bei Entschädigungen für sonstige künftige Nachteile (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96 aaO [219]).
- ▶ *Absicht der Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:*
- ▷ *Ersatzwirtschaftsgut:* Das zum Ersatz des ausgeschiedenen WG anzuschaffende oder herzustellende ErsatzWG muss im Betrieb des Stpfl. im Wesentlichen dieselbe Funktion haben (sog. Funktionsgleichheit).

BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09 aaO; v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 (490); WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459 (460).

Unschädlich ist die Anpassung an zwischenzeitlichen technischen Fortschritt (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 993). Das WG muss jedoch für denselben Betrieb angeschafft oder hergestellt werden.

BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02 aaO; zust. WEBER-GRELLET, StuB 2004, 459 (461); WEBER-GRELLET, BB 2004, 36 (40).

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. 29.4.1999 – IV R 7/98 aaO; v. 3.10.1985 – IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208).
- ▷ *Anschaffung oder Herstellung:* Der Stpfl. muss das ErsatzWG anschaffen oder herstellen. Die Anschaffung kann auch im Wege des Tauschs geschehen (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 991). Eine Einlage eines ErsatzWG berechtigt jedoch nicht zur Übertragung der stillen Reserven (BFH v. 11.12.1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250 [251]).
- ▷ *Frist:* Der Stpfl. hat Ersatz für ein bewegliches WG im Regelfall innerhalb des ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres und für ein Grundstück oder Gebäude innerhalb von zwei Jahren nach Bildung der Rücklage zu beschaffen. Diese Fristen verlängern sich in angemessener Weise, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119 [122]; Nds. FG v. 16.12.2008, DStRE 2009, 1419; Rev. Az. BFH IV R 4/09). Derartige besondere Gründe können zB in einem Lieferengpass für das anzuschaffende ErsatzWG (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06 aaO [123]) oder in der Verzögerung bei der Erteilung einer Baugenehmigung bestehen. In der Rspr. ist eine Frist von sechs Jahren für die Wiedererrichtung einer Halle noch für hinnehmbar gehalten worden, ein darüber hinausgehender Zeitraum hingegen nicht, weil nach Verstreichen eines noch längeren Zeitraums davon auszugehen sei, dass der Stpfl. die Absicht zur Beschaffung eines Ersatzes zwischenzeitlich aufgegeben habe (Nds. FG v. 16.12.2008 aaO).
- ▶ *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 ErsatzWG sogleich um die erhaltene Entschädigung kürzen oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung des ErsatzWG 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; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 996). Eine Glaubhaftmachung des Bestehens einer Ersatzbeschaffungsabsicht ist zum Zeitpunkt der Bildung der Rücklage nicht erforderlich (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06 aaO [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) setzt die Bildung der Rücklage keine entsprechende Bilanzierung in der HBil. mehr voraus.

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. dazu BMF v. 21.9.1999, BStBl. I 1999, 835).

► *Höhe der Rücklage:* Bei der Rücklage handelt es sich um eine Gewinnrücklage, die sich auf den Teilbetrag des ohne Rücklagenbildung realisierten Gewinns bezieht. Der Teilbetrag errechnet sich aus dem Saldo zwischen der als BE anzusetzenden Entschädigung und dem Buchwert des ausgeschiedenen WG ohne Rücksicht auf den Teilwert des ausgeschiedenen WG (BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561 [562]). 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 aaO). 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 ErsatzWG an oder stellt er ein solches her, ist die Rücklage im Wj. der Anschaffung oder Herstellung durch Übertragung auf die AHK des ErsatzWG aufzulösen, dh. die AHK werden um den Betrag der Rücklage gekürzt. Bemessungsgrundlage für die AfA des ErsatzWG 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 ErsatzWG 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 ErsatzWG objektiv nicht mehr möglich ist (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06 aaO; DÖTSCH, FR 2007, 589 [594]). Wenn der Stpfl. nicht innerhalb angemessener Frist ein ErsatzWG anschafft oder herstellt, ist davon auszugehen, dass er die entsprechende Absicht aufgegeben hat oder die Anschaffung oder Herstellung unmöglich geworden ist (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06 aaO [123]).

- ▷ *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 Gewinn, sondern zum Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn.

BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; v. 17.10.1991 – IV R 97/89 aaO; v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862 (864); v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 (884); v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 (1863); BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 997.

Die Gewinnerhöhung gehört allerdings dann ausnahmsweise zum laufenden Gewinn, wenn der Stpfl. die Absicht zur Vornahme der Ersatzbeschaffung unabhängig von der Betriebsaufgabe oder -veräußerung, insbes. zB deutlich vor diesen Vorgängen, nach außen erkennbar aufgegeben hat (BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06 aaO; v. 20.12.2006 – X R 42/04 aaO).

j) § 6 UmwStG

460

§ 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 (WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 6 UmwStG Rn. 14). Die Rücklage ist in den folgenden drei Jahren mindestens zu je $\frac{1}{3}$ gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Anwendung des § 6 UmwStG auf andere Umwandlungs-, Verschmelzungs- und Einbringungsfälle vgl. WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 6 UmwStG Rn. 16.

3. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte

461

Schrifttum: WEHRHEIM/RUPP, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DStR 2010, 821.

Grundsatz: Sofern das Handelsrecht ein Wahlrecht zum Ansatz eines grds. passivierungsfähigen Postens vorsieht, besteht strechtl. nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291 [293]) ein Passivierungsverbot (vgl. auch WEHRHEIM/RUPP, DStR 2010, 821 [823]).

Einzelfälle: Handelsrechtlich bestanden bis zum In-Kraft-Treten 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 In-Kraft-Treten des BilMoG gebildeten Rückstellungen 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 Pensionverpflichtungen darf eine Rückstellung ... gebildet werden ...“) ein eigenständiges stl. Passivierungswahlrecht an (Nachw. bei SCHMIDT/SEEGER XIX. § 6a Rn. 3). UE bestand jedoch bereits für VZ vor 1987 sowohl handels- als auch strechtl. eine Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen (für das Handelsbilanzrecht ebenso STEKER, BB 1987, 1851 [1852]).

462–464 Einstweilen frei.

465 4. Passivierungsgebote

Schrifttum: GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735.

Handelsrecht: Handelsrechtl. statuiert § 249 Abs. 1 HGB ein Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen, für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie für Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtl. Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen). Gemäß § 250 Abs. 2 HGB sind darüber hinaus passive Rechnungsabgrenzungsposten, 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 Steuerrecht in Abs. 2–5 keine besonderen Regelungen trifft (zum Vorrang der stl. Spezialvorschriften s. Anm. 61).

Ein stl. Passivierungsgebot besteht danach für folgende Posten:

- Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 480 ff.);
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 490 ff.);
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden (vgl. Anm. 521);
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (vgl. Anm. 521);

- passive Rechnungsabgrenzungsposten, sofern die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vorliegen (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 245).

Einstweilen frei.

466–469

5. Passivierungsverbote

a) Überblick

470

Passivierungsverbote ergeben sich häufig ausdrücklich aus dem Gesetz; teilweise aber auch aus den GoB. Darüber hinaus führen auch handelsrechtl. Passivierungswahlrechte – die indes nach In-Kraft-Treten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) kaum mehr bestehen – dazu, dass insoweit stl. ein Passivierungsverbot besteht (dazu oben Anm. 461).

b) Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3)

471

Handelsrecht: Handelsrechtl. sind Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte zu bilden, wenn der Rechtsinhaber seine daraus resultierenden Ansprüche bereits geltend gemacht hat. Auch wenn der Rechtsinhaber seine Ansprüche noch nicht geltend gemacht hat, ist eine Rückstellung zu bilden, wenn eine Inanspruchnahme des Stpfl. ernsthaft droht. Für mögliche, aber noch nicht bekannt gewordene Rechtsverletzungen müssen darüber hinaus ggf. Pauschalrückstellungen gebildet werden (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“).

Steuerrecht: Auch stl. sind Rückstellungen zu bilden, wenn der Rechtsinhaber seine Ansprüche bereits geltend gemacht hat (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) und wenn dies noch nicht geschehen ist, aber mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2). In allen anderen Fällen besteht gem. Abs. 3 ein Passivierungsverbot. Eine nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 gebildete Rückstellung ist zudem spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre Bildung folgenden Wj. aufzulösen, wenn der Inhaber des Schutzrechts seine Ansprüche nicht geltend gemacht hat. Zu Einzelheiten s. Anm. 1800 ff.

c) Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen (Abs. 4)

472

Handelsrecht: In der HBil. sind für sämtliche rechtsverbindlich zugesagten Leistungen aus Anlass von Dienstjubiläen Rückstellungen insoweit zu bilden, als die vertraglichen Anspruchsvoraussetzungen durch die Betriebszugehörigkeit des ArbN am Bilanzstichtag erfüllt sind (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Jubiläumszuwendungen“).

Steuerrecht: Stl. dürfen diese Rückstellungen hingegen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen des Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt worden ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft erst nach dem 31.12.1992 erworben hat. Soweit diese Voraussetzungen nicht gegeben sind, besteht gem. Abs. 4 ein Passivierungsverbot. Zu Einzelheiten s. Anm. 1830 ff.

473 d) **Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften/Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 4a)**

Schrifttum: 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; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/2003, 241; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, DStR 2003, 681; SCHULZE-OSTERLOH, Anm. zu BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, FR 2003, 514; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; 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; 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.

Begriff: Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge iSd. §§ 320 ff. BGB, soweit der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat.

BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (226); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2117); EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 76; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 53 f.

Auf die Erfüllung der Geldleistung kommt es nicht an.

AA WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (262); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 471; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 81; offenbar auch BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (128); zust. HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); HAHNE, BB 2005, 819 (821); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329 (1330); krit. demgegenüber HOFFMANN, DStR 2003, 681 (682); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, FR 2003, 514; ebenso BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707).

Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert (vgl. dazu Anm. 290, 330). Es besteht demnach ein Passivierungsverbot für die Verpflichtung des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 57). Die Verpflichtung ist zwar abstrakt, nicht aber konkret passivierungsfähig (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit vgl. Anm. 300).

Passivierungsverbot für Rückstellungen bei drohendem Verlust aus dem schwebenden Geschäft: Ist die sich aus dem schwebenden Geschäft ergebende Verbindlichkeit höher als der Anspruch des Stpfl. gegen seinen Vertragspartner, so ist handelsrechtl. eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe des Saldos aus dem Wert der eigenen Verpflichtung und dem Wert des Anspruchs des Stpfl. zu bilden.

Stl. ist die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften verboten (vgl. Anm. 1850 ff.).

Nicht durch Abs. 4a untersagt ist die Passivierung von im Zuge des Erwerbs eines Betriebs gegen Schuldenfreistellung erworbenen – und bei dem Veräußerer nicht bilanzierten – Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BFH/NV 2010, 517).

e) Rückstellungen für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1) 474

Schrifttum: GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; GAIL, Umweltschutz und Wirtschaftsgut, StbJb. 1990/91, 67; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, Bielefeld 1993; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in Festschr. L. Schmidt, München 1993, 209; KÜHNBERGER/FAATZ, Zur Bilanzierung von Altlasten, BB 1993, 98; BIENER, Rückstellungen wegen der Anschaffung nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, in Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 127; BORDEWIN, Umweltschutzbedingte Aufwendungen in der Bilanz, DB 1994, 1685; LUDEWIG, § 17 Abs. 2a D-Markbilanzgesetz – Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für Rückstellungen für behebungspflichtige (ökologische) Lasten?, WPg. 1995, 325; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; KOTHs, Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, StbJb. 1999/2000, 249; KÖHLER, Aufwandsvorverlagerung durch die – unzulässige – Passivierung von künftigen Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen (Teil I), StBp. 2000, 345; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DSStJG 23 (2000), 67; GEHM, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, BuW 2003, 542; KÖHLER, Zivilrechtliche Grundlagen des Vertriebssystems bei standardisiertem Leergut in der Getränkeindustrie (sog. Einheitsflaschen) und die steuerlichen Auswirkungen, StBp. 2003, 168.

Abs. 4b Satz 1 untersagt in Übereinstimmung mit der vor der Einfügung der Vorschrift ergangenen Rspr. und im Schrifttum herrschenden Auffassung die Bildung von Rückstellungen für solche ungewissen Verbindlichkeiten, deren Erfüllung zu AHK eines WG führen.

BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772 (774); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); GROH, BB 1988, 27; KUPSCH, BB 1992, 2320 (2323); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 32; HERZIG, Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (222); Sarrazin, WPg. 1993, 1 (5); SIEGEL, BB 1993, 326 (328); BAUM, DB 1995, 153 (161); FLIES, StBp. 1996, 109 (113 f.); CHRISTIANSEN, DSStZ 2002, 163 (169); aA aber CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1362 f.); CREZELIUS, NJW 1994, 981 (983); LOOSE, FR 1994, 137 (142).

Die Regelung hat klarstellende Bedeutung.

BTDrucks. 14/23, 170; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232 (233); ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 (1261 mit Fn. 26); KÖHLER, StBp. 2000, 345; SCHULZE-OSTERLOH, DSStJG 23 (2000), 67 (81 f.); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 929; KÖHLER, StBp. 2001, 153 (156); GEHM, BuW 2003, 542 (546); KÖHLER, StBp. 2003, 168 (169 mit Fn. 1); krit. zu der Vorschrift aber KOTHs, StbJb. 1999/2000, 249 (251 ff.).

Abs. 4b gilt erstmals für StBil., die nach dem 1.1.1999 aufgestellt werden. Hatte der Stpfl. zuvor Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, gebildet, so waren diese gem. § 52 Abs. 14 in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig war, in vollem Umfang aufzulösen.

475 **f) Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (Abs. 4b Satz 2)**

Schrifttum: GÜNDEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1997, 649; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937.

Abs. 4b Satz 2 verbietet die Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile. Die Regelung betrifft die Verpflichtung von Kernkraftwerksbetreibern zur Entsorgung abgebrannter Kernbrennelemente durch Wiederaufbereitung und Rückführung in den Wirtschaftskreislauf. Darin liegen ein Herstellungsvorgang in Bezug auf die neu gewonnenen MOX-Brennelemente sowie ein Entsorgungsvorgang. Hinsichtlich des Herstellungsvorgangs wird die Bildung einer Rückstellung bereits durch Abs. 4b Satz 1 untersagt; hinsichtlich des Entsorgungsvorgangs greift Abs. 4b Satz 2 ein. Die Regelung ist im Schrifttum überwiegend auf Kritik gestoßen. Zum einen wird kritisiert, dass verkannt werde, dass die Kernkraftwerksbetreiber mit der Entsorgung der Brennelemente einer mit der Betriebsgenehmigung verbundenen öffentlich-rechtlich. Entsorgungsverpflichtung nachkämen.

KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1942); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 930.

Zum anderen wird beanstandet, dass es sich um eine Einzelfallregelung („lex Atomindustrie“) handle.

GÜNDEL/FENZL, DStR 1997, 649 (651); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 930.

476 **g) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne**

Begriff: Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in transitorische Posten i.e.S., transitorische Posten i.w.S. und antizipative Posten (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 1ff).

▶ *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. II/11 Rz. 32 mwN). Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht – in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 2 HGB – nur den Ansatz passiver transitorischer Posten i.e.S. als Rechnungsabgrenzungsposten vor. Für passive transitorische Posten i.w.S. besteht sowohl handelsrechtl. als auch stl. ein Passivierungsverbot.

477–479 Einstweilen frei.

II. Verbindlichkeiten

Schrifttum: RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt a.M./Bern/New York/Paris 1991; MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in Festschr. 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 Festschr. 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.

1. Begriff

480

Schrifttum: GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; MATSCHKE/SCHELLHORN, Gibt es einen neuen Verbindlichkeitsbegriff?, in Festschr. Sieben, Stuttgart 1998, 447; MOXTER, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-Urteil I R 6/96, DStR 2007, 407; HÄUSELMANN, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931.

Allgemeines: Der Begriff der Verbindlichkeit stimmt handels- und stbilanzrechtl. überein (HÄUSELMANN, BB 2007, 931 [933]). 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. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 (374); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (537); v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121; MATSCHKE/SCHELLHORN, Festschr. Sieben, 1998, 447 (448 f.); BLÜMICH/BUČEK, § 5 Rn. 754; HÄUSELMANN aaO; CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735; weitergehend MOXTER, BB 1998, 2464 (2466) – auch dem Grund bzw. der Höhe nach ungewisse Verpflichtungen, die mit einem synallagmatisch unmittelbar zuzuordnenden Vermögenszugang einhergehen.

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 dann ausgewiesen werden, wenn sie betrieblich veranlasst ist (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 861; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 311). Ist die einer Verbindlichkeit zugrundeliegende 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; SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 107.

Beispiele: Privatrechl. Verpflichtungen ergeben sich aus Schuldverhältnissen iSd. § 241 BGB. Öffentlich-rechl. 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, Festschr. Forster, 1992, 427 (429); MOXTER, DStR 2004, 1057; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 756.

Art der Verpflichtung: Bei der Außenverpflichtung kann es sich um eine Zahlungsverpflichtung oder eine sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 f.

Vgl. 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; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 759; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 311; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 106.

Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit des Stpfl. sind für das Bestehen einer Verbindlichkeit unerheblich.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747 (748); v. 26.2.1993 – VIII B 87/92, BFH/NV 1993, 364 (365); v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616 (617); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 759; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 311.

2. 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.

481 a) 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 f.; v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (245); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616 (617); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (693); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 311.

Weitergehende allgemeine Passivierungserfordernisse, wie etwa die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag, bestehen nicht.

BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 755; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 (128); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214); aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 311.

482 b) Ausnahmen

Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften: Zum Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die sich aus schwebenden Geschäften ergeben, für die die Ausgeglichenheitsvermutung gilt, vgl. oben Anm. 473.

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. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 (481); v. 12.12.1990 – I R 27/88, BFH/NV 1992, 8 (10); v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (324); v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 (471); HERZIG, DB 1990, 1341 (1347); MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 427 (429); EHMCKE, DStZ 1995, 691 (694); MOXTER, BB 1998, 2464 (2465); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 312.

Das ist zB der Fall, wenn feststeht oder zumindest anzunehmen ist, dass der Stpfl. die Einrede der Verjährung erheben wird.

BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 (742); v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543; v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1471; BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 762; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 106.

Ist der Stpfl. hingegen trotz eingetretener Verjährung erfüllungsbereit, ist die Verbindlichkeit weiterhin zu passivieren (BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 34; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1471).

Verbindlichkeiten, von denen der Gläubiger keine Kenntnis hat: Teilweise wird die Kenntnis des Gläubigers von dem Anspruch, der der Verbindlichkeit des Stpfl. zugrunde liegt, gefordert. Eine Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand aufgedeckt worden ist.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802 (804); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 312; ebenso BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265 f.) für Haftpflichtverbindlichkeiten.

Dem ist nicht zuzustimmen (glA EHMCKE, DStZ 1995, 691 [693]). Allenfalls dann, wenn die Entdeckung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist, hat die Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. zu unterbleiben (ebenso KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 108).

3. Zeitpunkt der Bilanzierung

483

Schrifttum: MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197; WOERNER, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen, in Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 483; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/2003, 241; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306.

Für den Zeitpunkt der Bilanzierung einer Verbindlichkeit ist ihre rechtl. Entstehung ein wichtiger, aber nicht der alleinige Maßstab (WOERNER, Festschr. Moxter, 1994, 483 [488 f.]). Maßgeblich ist die Entstehung einer wirtschaftlichen Last für den Stpfl.

BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (267); BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 755.

Nicht durchgesetzt hat sich in der stl. Rspr. die im bilanzrechtl. Schrifttum verschiedentlich vertretene, aber auch hier umstrittene Ansicht, dass eine Verbind-

lichkeit – 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, *Festschr. Forster*, 1992, 428 (433); FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, *DB* 1993, 1197 (1198); aA KUPSCH, *BB* 1992, 2320 (2325); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 755; CHRISTIANSEN, *DStR* 2009, 2213 (2214); KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 109; krit. auch CLEMM, *Festschr. 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 (dazu Anm. 511), aber auch in diesem Zusammenhang zutreffende – Einwand entgegenzuhalten, dass es keinen bilanzrechtl. Grundsatz gibt, der es gebiete, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in dem die dem Aufwand zuzuordnenden Erträge erzielt werden.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, *BStBl. II* 2003, 121; CHRISTIANSEN, *Steuerliche Rückstellungsbildung*, 1993, 38; WASSERMEYER, *WPg.* 2002, 10 (12).

Lediglich die Vorschriften über die Aktivierung von AHK fordern ein Hinausschieben der Erfolgswirksamkeit von Aufwendungen; darüber hinaus besteht bilanzrechtl. keine Möglichkeit, Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem ihrer rechtl. Entstehung zu erfassen (so zutr. WASSERMEYER, *WPg.* 2002, 10 [12]).

484 4. Auflösung

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, *Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlaß mit oder ohne Besserungsschein*, *StuW* 1991, 306; 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.

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); für den handelsrechtl. Jahresabschluss ebenso HÄUSELMANN, *BB* 1993, 1552 (1553); zu den weiteren stl. Folgen vgl. auch KNOBBE-KEUK, *StuW* 1991, 306 (307); HERLINGHAUS, *Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften*, 1994, 41 ff.

Auch wenn sich ergibt, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu erfüllen sein wird, muss sie ausgebucht werden (BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, *BStBl. II* 1993, 502; v. 15.2.2000 – X B 121/99, *BFH/NV* 2000, 1450).

485 5. Einzelfälle

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: MATHIAK, *Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht*, *StuW* 1987, 51; L. SCHMIDT, *Anm. zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86*, *DStR* 1990, 485.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten sind zu passivieren, bis die Bedingung eingetreten ist.

SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 314; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 110; aA (nur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung) L. SCHMIDT, *DStR* 1990, 485.

Dies gilt auch dann, wenn der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist.

AA MATHIAK, *StuW* 1987, 51 (52); WINNEFELD, *Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1457*; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 761.

Allenfalls, wenn mit dem Eintritt der Bedingung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann, kann eine Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. unzulässig sein (BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 761). Eine Passivierung kommt außerdem dann nicht in Betracht, wenn der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (142); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 761a.

Im letztgenannten Fall kann aber die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten sein (BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97 aaO; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 761a).

Auflösend bedingter Erlass:

Schrifttum: SCHWEDHELM, Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, DStR 1991, 73; DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitaleretzenden Darlehens und der kapitaleretzenden Miete, in Festschr. Forster, Düsseldorf 1992, 199; SENDER, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157.

Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer auflösenden Bedingung steht, dürfen bis zum Eintritt der Bedingung nicht passiviert werden.

BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 (583 f.); v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588 (591 f.); v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 484 f.; SCHWEDHELM, DStR 1991, 73; SENDER, GmbHR 1992, 157 (158); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 761; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 314.

Ein auflösend bedingter Erlass kann in einer Besserungsvereinbarung liegen (vgl. DÖLLERER, Festschr. Forster, 1992, 199 [203], sowie unten Stichwort „Besserungsvereinbarung“). Nicht jede Besserungsvereinbarung hat jedoch einen auflösend bedingten Erlass zum Inhalt.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: KURTH/DELHAES, Die Entsperrung kapitaleretzender Darlehen, DB 2000, 2577.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten (zB Bürgschaftsverpflichtungen, Rückzahlungsverpflichtungen bei Zuschüssen) dürfen erst bei Eintritt der Bedingung passiviert werden.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (489); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141 f.); Loose, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 138 f.; KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577 (2581); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 314.

Anders ist nur zu entscheiden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher ist (BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 760). Ist der Eintritt der Bedingung zumindest wahrscheinlich, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, sofern die fragliche Verbindlichkeit bereits wirtschaftlich verursacht ist (vgl. dazu unten Anm. 514 Stichwort „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“; glA BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 760a; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 314).

Aufschiebend bedingter Erlass: Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer aufschiebenden Bedingung steht, sind zu passivieren (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 314).

Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein):

Schrifttum: GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften,

Köln 1994; GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg. 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; TARASCHKA, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; GAHLEN, Bilanzierung von Forderungsverzichten gegen Besserungsschein und von Verlustbeteiligungen aus Mezzanine-Kapital nach HGB und IFRS, BB 2009, 2079; KNEBEL/SCHMIDT, Gestaltungen zur Eigenkapital-Optimierung vor dem Hintergrund der Finanzkrise, BB 2009, 430.

Ob eine gegenüber dem Stpfl. bestehende Forderung bei Abschluss einer Besserungsvereinbarung weiterhin zu passivieren ist, ist umstr.

Dafür BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 155; HEERMA, BB 2005, 537 (542); dagegen GROH, BB 1993, 1882 (1885); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); GAHLEN, BB 2009, 2079; KNEBEL/SCHMIDT, BB 2009, 430 (431); für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung Gassner, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (124 f.); SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 (103 f.).

Liegt in der zugrunde liegenden Abrede ein unbedingter oder auflösend bedingter Erlass der Forderung (so für den Regelfall offenbar TARASCHKA, DStR 2006, 109; 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 (dazu Stichworte „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 (vgl. dazu KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 238).

Eigenkapitalersetzende Darlehen:

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 (BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 1121).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch stl.

Die Passivierung eines solchen Darlehens entfällt ausnahmsweise nur dann, 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]; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 1122).

Emissionsberechtigungen:

Schrifttum: KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109.

Mit dem TEHG (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen – Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz – v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) wurden die Voraussetzungen für ein Emissionshandelssystem geschaffen. Betreiber von unter das Gesetz fallenden Anlagen brauchen für deren CO₂-Emissionen Berechtigungen, die in bestimmten Grenzen kostenlos zugeteilt werden und handelbar sind.

Verfügt der Stpfl. zum Bilanzstichtag über genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem TEHG für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für die Abgabepflicht für die im abgelaufenen Wj. verursachten Emissionen eine Verbindlichkeit auszuweisen.

BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 Tz. 15; aA (Passivierung einer Rückstellung) KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2005, 332 (336); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119 f.).

Verfügt der Stpfl. nicht über genügend Emissionsberechtigungen, hat er eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (vgl. Anm. 514 Stichwort „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.

Ein Erfüllungsrückstand entsteht, wenn eine im Rahmen eines schwebenden Geschäfts bestehende Verbindlichkeit des Stpfl. (in aller Regel Geldzahlung, zB Kaufpreis-, Werklohn-, Mietzahlung) im abgelaufenen Wj. oder früher hätte erfüllt werden müssen, die Erfüllung aber weiterhin aussteht.

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (872).

Der Stpfl. muss also weniger geleistet haben, als er nach dem Vertrag für die bis dahin von seinem Vertragspartner erbrachte Leistung zu leisten hatte (BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 [2255]).

Es handelt sich dabei nicht stets nur um die Nichterfüllung einer fälligen Schuld; auch die Nichterfüllung einer nicht fälligen Schuld stellt einen Erfüllungsrückstand dar, wenn sie Gegenleistung für eine ganz oder teilweise bereits früher erbrachte Leistung des anderen Vertragspartners ist.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07 aaO; ROESE, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, 1999, 81; aA CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869 (874).

Die zukünftige Zahlung darf nach der Rspr. des BFH nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss Vergangenes abgelten (BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05 aaO [593 f.]; v. 9.12.2009 – X R 41/07 aaO).

Besteht ein Erfüllungsrückstand, dessen Höhe sicher ist, ist dem durch den Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); GROH, StuW 1994, 90 (93); WOERNER, Festschr. Moxter, 1994, 483 (491); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2215).

Ist die zu erbringende Leistung noch nicht nach Grund oder Höhe gewiss, kommt auch die Bildung einer Rückstellung in Betracht (dazu unten Anm. 514 Stichwort „Erfüllungsrückstand“).

Erhaltene Anzahlungen:

Schrifttum: KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, Beihefter zu DStR 47/2008, 81.

Erhaltene Anzahlungen sind Vorleistungen in Form von Geldzahlungen, die im Rahmen eines im Übrigen noch schwebenden Geschäfts auf eine von dem Stpfl. noch zu erbringende Sachleistungsverpflichtung erbracht werden (vgl. BFH v. 13.2.2008 – III B 29-31/07, BFH/NV 2008, 947). Sie erfüllen dadurch im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive Rechnungsabgrenzungsposten (zur Abgrenzung vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rz. 43 ff.). Erhaltene Anzahlungen sind als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25 (26 f.); v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); 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 vorneherein 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 grundsätzlich – der handelsbilanzrechtl. Qualifikation folgend – Fremdkapital dar.

GLA SIEGER/ALETH aaO (469); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. M 949e; aA für das Handelsbilanzrecht FLEISCHER, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, 1995, 317; vgl. zur Problematik auch BEINE, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, 1994, 315 ff.; BUCIEK, Stbg. 2000, 109 (111 f.); BLÜMICH/BUCIEK, § Rn. 1122.

Franchisenehmer-Werbebeiträge:

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).

Haftungsloses Darlehen: s. „Auflösend bedingter Erlass“, „Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein)“.

Hybridanleihen, Perpetuals:

Schrifttum: HÄUSELMANN, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931.

Hybridanleihen oder Perpetuals sind Anleihen, die formell ohne eine bestimmte Laufzeit begeben werden (HÄUSELMANN, BB 2007, 931). Sie stellen sowohl handels- als auch steuerbilanziell Verbindlichkeiten dar (HÄUSELMANN aaO [936]).

Kapitalersetzende Darlehen: s. „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

Perpetuals: s. „Hybridanleihen, Perpetuals“.

Rangrücktritt:

Schrifttum: DÖLLERER, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in Festschr. 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; GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg. 1996, 97; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung nach dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; BEISENHIRTZ, Praktische Probleme des Dauerbrenners „Rangrücktritt“, StB 2003, 443; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; BERNDT, Bilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BB 2006, 2744; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2006, 1895; LANG, Gelöste und ungelöste Probleme des Rangrücktritts, DStZ 2006, 789; TARASCHKA, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; KAMMETER/GEISSELMEIER, Der Rangrücktritt – Bestandsaufnahme und Auswirkungen des MoMiG im Handelsbilanz- und Steuerrecht, NZI 2007, 214; KAHLERT/GEHRKE, Steuerneutralität des Rangrücktritts eines GmbH-Gesellschafters nach § 19 Abs. 2 Satz 3 InsO n.F.?, ZIP 2008, 2392; FUNK, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, BB 2009, 867; RUND, Zivile Grundlagen bedeutsamer Steuerrechtsfälle bei Kapitalgesellschaft und GmbH & Co. KG, GmbHR 2009, 1149; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227.

Ein Rangrücktritt stellt keinen auflösend bedingten Erlass der gegen den Stpfl. bestehenden Forderung dar (SCHULZE-OSTERLOH, WPg. 1996, 97 [98]; BERNDT, BB 2006, 2744 [2745]). Forderungen, die mit einer Rangrücktrittserklärung verbunden sind, sind daher anders als auflösend bedingt erlassene Forderungen (dazu Stichwort „Auflösend bedingter Erlass“) im handelsrechtl. Jahresabschluss weiterhin als Verbindlichkeiten auszuweisen.

DÖLLERER, Festschr. Forster, 1992, 199 (204); BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; SCHULZE-OSTERLOH aaO (101); HEERMA, BB 2005, 537 (543); JANSSEN, BB 2006, 1895; LANG, DStZ 2006, 789 (790); KAMMETER/GEISSELMEIER, NZI 2007, 214 (215); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 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; v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700 (702); v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618 (621); THIEL, GmbHR 1992, 20 (26); GROH, BB 1993, 1882 (1885); HÄUSELMANN, BB 1993, 1552 (1556); HERLINGHAUS, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 145; GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (126f.); PRINZ, DStR 2000, 661 (669); KAISER, GmbHR 2001, 103 f.; BEISENHIRTZ, StB 2003, 443 (446); HEERMA aaO; BERNDT aaO (2746); JANSSEN aaO; LANG aaO; KAMMETER/GEISSELMEIER aaO; Funk, BB 2009, 867 (870); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 232; BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497 Tz. 4; differenzierend JANKA/LÖWENSTEIN, DB 1992, 1648 (1652) – während der Zeit der Krise soll die Verbindlichkeit in Höhe des zur Abdeckung der Überschuldung erforderlichen Betrags zu Eigenkapital werden.

Insoweit macht es keinen Unterschied, ob ein einfacher oder ein sog. qualifizierter Rangrücktritt, bei dem der Gläubiger sich so behandeln lassen will, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital, erklärt wurde.

HEERMA aaO; LANG aaO; TARASCHKA, DStR 2006, 109 (111); KAHLERT/GEHRKE, ZIP 2008, 2392 (2393); RUND, GmbHR 2009, 1149 (1153); KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 (231); BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497 Tz. 4; ebenso bereits SCHILDRNECHT, DStR 2005, 181 (183 f.).

Ein Rangrücktritt nach § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 InsO steht einem qualifizierten Rangrücktritt gleich und hindert ebenfalls nicht die Passivierung der Verbindlichkeit (KAHLERT/GEHRKE, ZIP 2008, 2392 [2394 f.]; KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 [232]).

Die Passivierung kommt allerdings dann nicht in Betracht, wenn die Verbindlichkeit nach den getroffenen Vereinbarungen als eine solche anzusehen ist, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist (s. dazu Stichwort „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“).

Stundung: Die Stundung einer gegenüber dem Stpfl. bestehenden Forderung betrifft lediglich deren Fälligkeit. Da es auf die Fälligkeit einer Forderung jedoch nicht ankommt (oben Anm. 480), 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. 1761 ff.

Wasserversorgungs- und Abwasserbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge“.

486–489 Einstweilen frei.

III. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Schrifttum: HERZIG, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Köln/Berlin/Bonn/München 1991; HERZIG, Rückstellungen als Instrument der Risikoversorge in der Steuerbilanz, DStJG 14 (1991), 199; HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt a.M./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, Beil. 9; 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 Festschr. Beise, 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, 1675; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; HEIZMANN/HEIZMANN, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, SteuerStud. 2004, 86.

1. Begriff

Schrifttum: BORDEWIN, Umweltschutzrückstellungen – Einzelfragen zur Konkretisierung und wirtschaftlichen Verursachung bei Sanierungs- und Anpassungsverpflichtungen, DB 1992, 1097; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; WEBER-GRELLET, Rückstellung im Einzelunternehmen bei einer (Durchgriffs-)haftungsinanspruchnahme als GmbH-Gesellschafter, StuB 2003, 840; REICH/HELIOS, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfen i.S. des Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; TIEDCHEN, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; KESSLER, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Bilanzrecht, IStR 2006, 98; ROSS/DRÖGEMÜLLER, Keine Rückstellung in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung („REACH“), BB 2006, 1044; HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127.

a) Allgemeines

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden gebildet für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen) oder für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind. Es handelt sich um Schulden des Unternehmens. 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. UU ist aber die Bildung einer Aufwandsrückstellung (dazu unten Anm. 520 ff.) geboten (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [560]).

Die Aufwendungen dürfen zudem nicht AHK eines WG darstellen (dazu Anm. 474).

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; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 46; SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 (3); FRENZ, DStZ 1997, 37 (39); BORDEWIN, FR 1998, 226 f.; GEHM, BuW 2003, 542; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 951; REICH/HELIOS, IStR 2005, 44 (48); krit. dazu aber KESSLER, IStR 2006, 98 (101); ähnlich KIRCHHOFF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 114 aE (Imparitätsprinzip).

Im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei Verbindlichkeitsrückstellungen um Schulden des Unternehmens handelt, scheint es jedoch vorzugswürdig, insoweit das Vollständigkeitsprinzip heranzuziehen (ebenso wohl KESSLER aaO; PERLET/BAUMGÄRTEL, Festschr. Beisse, 1997, 389 [395]).

490

491 **b) Betriebliche Veranlassung**

Die zugrunde liegende Verbindlichkeit muss betrieblich veranlasst sein.

BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711 (712); v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659 ff.); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 35; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 120, KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 64; WEBER-GRELLET, StuB 2003, 840 ff.; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 41; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 368.

Aufwendungen, die mangels betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Mittelabflusses den Gewinn nicht mindern dürfen, können sich auch nicht vor diesem Zeitpunkt durch Bildung einer Rückstellung auf den Gewinn auswirken. KapGes. haben allerdings für alle ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Ist die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtl. veranlasst, ist der Betrag der Rückstellung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

492 **c) Art der Leistungsverpflichtung**

Es kann sich um eine Geld-, Sach-, Dienst- oder sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 89; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 52; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163.

Auch für unselbständige Nebenleistungen, die Bestandteil einer Außenverpflichtung sind, sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Nebenleistung erforderlich ist, um die Hauptleistung zu erfüllen.

DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 27; SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 110.

Rückstellungsfähig sind deshalb zB Schadensbearbeitungskosten zur Erfüllung einer Verbindlichkeit aus einem Versicherungsvertrag (glA KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 27).

493 **d) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung**

Sowohl privatrechtl. als auch öffentlich-rechtl. Verpflichtungen können zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung führen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; BORDEWIN, DB 1992, 1097; CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 48; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StuW 1994, 214 (223); WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; CREZELIUS, DB 1998, 633 (634); STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 (411); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 71; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 86 f.; GEHM, BuW 2003, 542 (543); GLASCHKE, StuB 2004, 897; HEIZMANN/HEIZMANN, SteuerStud. 2004, 86 (89); STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1043); TIEDCHEN, NZG 2005, 801 (802); ROSS/DRÖGEMÜLLER, BB 2006, 1044 (1045).

e) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

494

Die Verpflichtung kann sich aus einem vertraglich begründeten ebenso wie aus einem gesetzlichen Schuldverhältnis ergeben.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); CREZELIUS, DB 1998, 633 (634); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 48.

Auch ein faktischer Leistungszwang – wie etwa derjenige zur Erbringung von Kulanzleistungen (dazu unten Anm. 514 Stichwort „Garantieleistungen“) – reicht für die Bildung einer Rückstellung aus.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33 f.; HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (210); Crezelius, DB 1992, 1353 (1354); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 96 f.; CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 47; CREZELIUS, NJW 1994, 981 (982); JANKE, StW 1994, 214 (224); MADAUSS, DB 1996, 637; Wangemann, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 85; CREZELIUS, DB 1998, 633 (634); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72 f.; HUG/ROSS/SEIDLER, BB 2000, 2510 (2511); KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 87; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 793a; SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 109; aA HENNRICHS in Münchener Kommentar zum AktG, Bd. 5/1, 2003, § 249 HGB Rn. 26.

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. dazu auch unten Anm. 514 Stichwort „Rücknahmeverpflichtungen“).

f) Fälligkeit

495

Die Verpflichtung muss nicht fällig sein.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (92); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506) für Pachterneuerungsrückstellung; GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (594); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 400 Stichwort „Fälligkeit“; 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; CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 (168); HRUBY, DStR 2010, 127 (129).

g) Anspruchsinhaber

496

Der Anspruchsinhaber muss dem Stpfl. nicht bekannt sein.

KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 90; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 48; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; HEIZMANN/HEIZMANN, SteuerStud. 2004, 86 (89); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 792; KIRCHHOF/CREZELIUS IX, § 5 Rn. 117; SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 108.

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 (dazu Anm. 514 Stichwort „Produzentenhaftung [Produkthaftung]“). Gleiches gilt bei Gewährleistungsverpflichtungen, die mit dem

Verkauf von Waren einhergehen, deren Gläubiger der Stpfl. aber noch nicht kennt (dazu Anm. 514 Stichwort „Garantieleistungen“).

497 h) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit

Auf die Leistungsfähigkeit (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 [538]) oder -willigkeit des Stpfl. (HERZIG, DB 1990, 1341 [1342]) kommt es ebenfalls nicht an.

498–499 Einstweilen frei.

2. Bilanzierung

Schrifttum: HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, DStR 1993, 124; LUG, Ein Vorbescheid des Bundesfinanzhofs zu den Rückstellungen für Altlasten, BB 1993, 2051; STENGEL, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; EILERS, Rückstellungen für Altlastensanierungsaufwand: „Konkretisierung“ neu konkretisiert?, DStR 1994, 121; GOSCH, Anm. zu BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, StBp. 1994, 96; GSCHWENDTNER, Rückstellungen für Altlasten, DStZ 1994, 257; HERZIG/KÖSTER, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtungen, insbesondere wegen Altlastensanierungsverpflichtungen, BB 1994, Beil. 23; KNOPP, Rückstellungen für Altlasten, BB 1994, 967; OSER/PFITZER, Rückstellungspflicht für Umweltlasten, DB 1994, 845; WESNER, Altlast und Aufwandsrückstellung – ein Widerspruch?, in Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 433; GROH, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StBj. 1994/95, 23; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SIEGEL, Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, Steuerrechtliche Behandlung öffentlich-rechtlich bedingter Umweltschutzverpflichtungen, DStR 1995, 1134; FLIES, Rückstellungen aufgrund von Umweltverbindlichkeiten, StBp. 1996, 109; KESSLER, Der „Hüter des Bilanzrechts“ auf Abwegen?, DStR 1996, 1228; PERLET/BAUMGÄRTEL, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 389; ROEDER, Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen wegen Abfallentsorgungspflichten, DB 1997, 1885; SÖFFING, Altlastenrückstellungen, in Festschr. 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, Anm. zu BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BB 2001, 569, HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DStR 2002, 715; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; WEBER-GRELLET, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2002, 700; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StBj. 2002/2003, 241; CEBUL/AMANN/LEIBFRIED, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313; EISENBACH, Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, StuB 2003, 71; MAYR, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; ROSS/DRÖGEMÜLLER, Rückstellungspflicht aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsfristen?, WPg. 2003, 219; GÜNKEL, Ausgewählte Probleme zum Bilanzsteuerrecht, StBj. 2003/2004, 283; BERNDT, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; FATOUROS, Anm. 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 Beschluss des BFH vom 24.3.2004, I B 203/03, IStR 2004, 789; KIEGLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; SCHÄFER, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; R. SCHMIDT/ROTH, Bilan-

zielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; SIEGEL, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, *StuB* 2004, 506; WÜSTEMANN, Anm. 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; LÜDENBACH/HOFFMANN, Faktische Verpflichtungen und (verdeckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/EStG, *BB* 2005, 2344; STARKE/SPIES, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, *GmbHR* 2005, 1042; TIEDCHEN, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, *NZG* 2005, 801; ZÜHLSORFF/GEISSLER, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, *BB* 2005, 1099; HEGER, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, *StBjB.* 2005/2006, 233; GRÜTZNER, Rückstellung für Patentverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, *StuB* 2006, 469; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, *DStR* 2006, 1954; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, *DStR* 2007, 127; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-Urteil I R 6/96, *DStR* 2007, 407; CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, *DStR* 2008, 735; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, *DStR* 2008, 369; CHRISTIANSEN, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, *DStR* 2009, 2213; KÖHLER, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, Teil II, *StBp.* 2009, 264; KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, Die bilanzielle Würdigung bestandsunsicherer Schadensersatzverpflichtungen nach IFRS und HGB, *WPg.* 2010, 315.

a) Grundsatz Passivierungspflicht

500

Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt sind, besteht stl. grundsätzlich ebenso wie handelsrechtl. Passivierungspflicht.

BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, *BStBl.* II 1995, 742 (743); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, *BStBl.* II 1999, 18 (19); v. 9.6.1999 – I R 64/97, *BStBl.* II 1999, 656 (657); v. 8.11.2000 – I R 6/96, *BStBl.* II 2001, 570; v. 27.6.2001 – I R 45/97, *BStBl.* II 2003, 121; v. 27.6.2001 – I R 11/00, *BStBl.* II 2001, 758; v. 18.9.2001 – VIII R 27/00, *BStBl.* II 2002, 733 (734); v. 30.1.2002 – I R 68/00, *BStBl.* II 2002, 688; v. 30.1.2002 – I R 71/00, *BStBl.* II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, *BStBl.* II 2003, 131 (132); v. 6.3.2003 – XI R 52/01, *BStBl.* II 2003, 658 (659); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, *BStBl.* II 2006, 644 (645); v. 13.12.2007 – IV R 85/05, *BStBl.* II 2007, 516 (518); GELHAUSEN/FEY, *DB* 1993, 593 (595); SARRAZIN, *WPg.* 1993, 1; CHRISTIANSEN, *BFuP* 1994, 25; GSCHWENDTNER, *DStZ* 1994, 257 (259); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 31; SCHÖN, *BB* 1994, Beil. 9, 1 (3); BÄCKER, *BB* 1995, 503 (505); PERLET/BAUMGÄRTEL, *Festschr. Beise*, 1997, 389; EILERS/GEISLER, *BB* 1998, 2411; STOBBE/LOOSE, *FR* 1999, 405 (411); KÖHLER, *StBp.* 2000, 345; GEHM, *BuW* 2003, 542; OSTERLOH-KONRAD, *DStR* 2003, 1631; GLASCHKE, *StuB* 2004, 897; ZÜHLSORFF/GEISSLER, *BB* 2005, 1099; STARKE/SPIES, *GmbHR* 2005, 1042 (1043).

Zu beachten ist aber, dass das Steuerrecht an verschiedenen Stellen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende spezielle Vorschriften enthält, wie zB Abs. 2a, 3 und 4.

b) Ausnahmen

501

Unwesentliche Verbindlichkeiten: Für unwesentliche Verbindlichkeiten ist keine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.

BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, *BStBl.* II 1986, 788; v. 18.1.1995 – I R 44/94, *BStBl.* II 1995, 742 (743); HEIZMANN/HEIZMANN, *SteuerStud.* 2004, 86 (89); aA PFITZER/SCHAUM/OSER, *BB* 1995, 1373 (1376); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in *Beck-BilKomm.* VII. § 249 HGB Rn. 18.

Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit (glA HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 89; zum Grundsatz der Wesentlichkeit allgemein vgl. Anm. 224). Die Beurteilung, ob eine Verpflichtung wesentlich ist, hängt dabei von ihrer Bedeutung für das Unternehmen des Stpfl. ab (BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 [743 f.]; zust. HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 89).

Verbindlichkeiten, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Gegenstand haben: Dazu oben Anm. 474.

Verbindlichkeiten, für die ein Abzugsverbot besteht: Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung kommt nach wohl hM auch dann nicht in Betracht, wenn für die zugrunde liegenden Aufwendungen ein Abzugsverbot besteht.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656 (657); v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 (298); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (352 f.); HERZIG, DSStJG 14 (1991), 199 (206); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 33 f.; SARRAZIN, WPg. 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 5 Rn. 115.

Vorzugswürdig ist uE die Gegenansicht, nach der die entsprechende Verbindlichkeit in der StBil. – uU auch in Gestalt einer Rückstellung – zu passivieren und dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen ist.

BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 745; wohl auch BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538).

Die Frage hat insbes. Bedeutung für die Zulässigkeit einer Gewerbesteuerückstellung, da die GewSt. seit dem VZ 2008 gem. § 4 Abs. 5b nicht mehr als BA abgezogen werden darf (dazu auch Anm. 514 Stichwort „Steuern“). Betroffen sind außerdem zB zu erwartende Geldbußen, Ordnungsgelder oder Verwarnungsgelder (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8) sowie bei KapGes. zu erwartende Geldstrafen (vgl. § 10 Nr. 3 KStG).

Zur Abzugs- und damit Rückstellungsfähigkeit von EU-Geldbußen vgl. BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; HAHN, ISr 2004, 789; KIEGLER, DSr 2004, 1974; KLEIN/KUHN, FR 2004, 206; LÜDEKE/SKALA, BB 2004, 1436.

Auch für Schmier- und Bestechungsgelder wurde durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) ein Abzugsverbot eingeführt (dazu MADAUSS, BB 1996, 637 [639 f.]).

502 c) 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 (dazu unten Anm. 510 ff.) sowie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (dazu unten Anm. 505).

BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 25.4.2005 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); v. 27.1.2010 – I R 103/08, BFH/NV 2010, 1002 (1003 f.); SARRAZIN, WPg. 1993, 1 (2); FLIES, StBp. 1996, 109 (111); EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); SCHÄFER, BB 2004, 2735 (2736); STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1043); HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551 (1552); KÖHLER, StBp. 2009, 264.

Ergibt sich die dem Grund oder der Höhe nach ungewisse Verpflichtung des Stpfl. aus dem öffentlichen Recht, so fordert die Rspr. zusätzlich, dass sie sich

am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert hat und dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Stpfl. der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; ebenso GROH, StbJb. 1994/95, 23 (25); BAUM, DB 1995, 153 (162); GEHM, BuW 2003, 542 (543); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 793b ff.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX, § 5 Rn. 364 f.; HRUBY, DStR 2010, 127 (128); im Grundsatz auch zust. SCHÖN, BB 1994, Beil. 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. 506.

d) Ungewisse Verbindlichkeit

503

Eine ungewisse Verbindlichkeit ist gegeben, wenn die Verbindlichkeit zwar dem Grunde nach besteht, aber ihre Höhe ungewiss ist, oder aber Unsicherheiten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [252]). Die Ungewissheit über das Entstehen oder die Höhe einer bereits entstandenen Verbindlichkeit kann rechtl. oder tatsächlicher Natur sein (SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 126).

Sind sowohl Grund als auch Höhe der Verbindlichkeit ungewiss, 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 SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 133; KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 [327]). Die Rspr. fordert demgegenüber, dass mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit sprechen.

BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 (958); glA KESSLER/RANKER aaO.

Wollte man dies iS einer 51%-Klausel verstehen (so offenbar BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04 aaO), wie sie im Bereich der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. verschiedentlich vertreten wird (dazu unten Anm. 505), so ist dies uE zu restriktiv (ähnlich KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII, § 249 HGB Rn. 33).

e) Wirtschaftliche Verursachung

504

Die wirtschaftliche Verursachung der der Rückstellung zugrundeliegenden Verbindlichkeit bestimmt maßgeblich den Zeitpunkt der Bilanzierung (ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg. 2003, 219 [222]; zum Zeitpunkt der Bilanzierung unten Anm. 510 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 be-

reits 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. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122 f. mwN); glA FATOUROS, DB 2005, 117 (121); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 127 ff.; STELAFF, DStR 2008, 369 (371); CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (737); CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2214).

505 f) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Grundsatz: Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. ist – anders als die wirtschaftliche Verursachung (vgl. Anm. 504) – auch dann Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, wenn die ungewisse Verbindlichkeit dem Grunde nach besteht und nur die Höhe ungewiss ist (aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 954). Auch bei rechtl. bestehenden Verbindlichkeiten ist es möglich, dass eine Inanspruchnahme des Stpfl. ausscheidet, etwa weil der Gläubiger der Verbindlichkeit diese wegen der langdauernden Geschäftsbeziehungen, wegen eines persönlichen Näheverhältnisses oder aus anderen Gründen nicht geltend machen wird.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist nach hM wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen sie sprechen.

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (350); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); v. 25.4.2005 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); v. 30.11. 2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 71; GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 257 (259); HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 52; KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (327); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 1000; krit. zu der Formulierung HOFFMANN, DStR 1993, 124 (125).

Der Stpfl. darf bei der Prüfung der Wahrscheinlichkeit seiner Inanspruchnahme nicht die pessimistischste Annahme wählen.

BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02 aaO; v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO; v. 19.10.2005 – XI R 64/04 aaO.

Daraus wird teilweise gefolgert, dass der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung nur in Betracht komme, wenn der Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. mehr als 50% beträgt (sog. 51%-Formel). Im Schrifttum wird dies zT, insbes. im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip, kritisiert.

HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (6); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 104; JANKE, StuW 1994, 214 (225); KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 65; WANGEMANN, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 163; GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898).

Nach verbreiteter Ansicht soll die Bildung einer Rückstellung vielmehr bereits dann geboten sein, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. mindestens ebenso wahrscheinlich ist wie die Nichtinanspruchnahme, also bei 50%iger Wahrscheinlichkeit.

HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (102); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (6).

Es ist allerdings zu bedenken, dass eine prozentgenaue Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. kaum möglich ist.

HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (103); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 73; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, S. 140; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; HOFFMANN, DStR 1993, (124) 125, und 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); BLÜMICH/BUCHIEK, § 5 Rn. 797a.

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; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 73; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 67; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 142; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 95; GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); FATOUROS, DB 2005, 117 (122); ebenso wohl STENGEL, BB 1993, 1403 (1406).

Liegen solche nicht vor, so darf eine Rückstellung nicht gebildet werden; sind sie hingegen gegeben, so ist die Bildung einer Rückstellung mit dem vollen Rückstellungsbetrag geboten (zur Bewertung von Rückstellungen vgl. § 6 Anm. 1158 ff.). Die insoweit erforderliche Prognose ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Stpfl. selbst, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu treffen.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 5.6.2001 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO; HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (215); HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (6 ff.); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 920.

Dabei sind insbes. betriebsindividuelle und branchentypische Erfahrungen mit einzubeziehen (ebenso BFH v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO mwN). Bedeutsam können insoweit auch allfällige für den Stpfl. erkennbare Vorstellungen des Anspruchsinhabers sein (BFH v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO mwN).

Fallgestaltungen: Wird ein Anspruch gegen den Stpfl. im Klagewege geltend gemacht, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig gegeben.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 71; STENGEL, BB 1993, 1403; HOFFMANN, DStR 2002, 715 (716); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1633, 1675); SIELAFF, DStR 2008, 369 (371); KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ, WPg. 2010, 315 (324).

Gleiches gilt, wenn der Gläubiger den Stpfl. bereits außergerichtlich in Anspruch genommen hat.

KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ aaO; vgl. dazu auch den Fall des BFH v. 3.7.1992 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802.

Bei vertraglichen Verpflichtungen ist grds. davon auszugehen, dass der Gläubiger seine Rechte kennt und von ihnen Gebrauch macht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (893); v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO (751); ebenso

SCHEFFLER, StUB 2000, 489 (491); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 798; krit. dazu HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (9); zurückhaltender auch KÜTING/KESSLER/CASSEL/METZ aaO (323).

Bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, soll dies hingegen nicht stets der Fall sein, weil der Gläubiger uU von seinem Anspruch – noch – keine Kenntnis hat. Eine Rückstellung wegen einer Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz oder einer sich aus dem öffentlichen Recht ergebenden Verpflichtung soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der Gläubiger der Verpflichtung Kenntnis von seinem Anspruch hat oder die Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht bzw. wenn die die Verpflichtung auslösenden Umstände aufgedeckt worden sind oder ihre Aufdeckung zumindest unmittelbar bevorsteht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92 aaO; v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 25.4.2005 – VIII R 40/04 aaO (751 f.); vgl. auch BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265 f.) für Haftpflichtverbindlichkeiten; LUG, BB 1993, 2051 (2053); R. SCHMIDT/ROTH, DB 2004, 553 (555); SIEGEL, StUB 2004, 506 f.; KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1956); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 798a, 920 Stichwort „Schadensersatz“. Weniger restriktiv jedoch 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.

Damit wird die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen uE jedoch zu sehr eingeschränkt.

GLA OSER/PFITZER, DB 1994, 845 (848); SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 (9); Wesner, Festschr. Moxter, 1994, 433 (438 f.); SIEGEL, DB 1995, 537; STUHR/BOCK, DStR 1995, 1134 (1137 f.); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 755; krit. zu diesem „gläubigerbezogenen“ Ansatz der Rspr. auch EILERS, DStR 1994, 121 (123); HERZIG, DB 1994, 20; HERZIG/KÖSTER, BB 1994, Beil. 23, 1 (7); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 110 ff.; BÄCKER, BB 1995, 503 (509 ff.); ROEDER, DB 1997, 1885; SÖFFING, Festschr. Ritter, 1997, 257 (262); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 83 f.; vgl. auch KNOPP, BB 1994, 967 (968); GOSCH, StBp. 1994, 96 (97 f.).

Solange dem Stpfl. die jederzeitige Aufdeckung droht, kann nicht unterschiedslos davon ausgegangen werden, dass mehr Gründe gegen als für die Inanspruchnahme des Stpfl. sprechen. Vielmehr ist die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung in die Prüfung einzubeziehen.

Ebenso SIEGEL, DB 1995, 537; ähnlich KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 111 f.; KESSLER, DStR 1996, 1228 (1233 f.); WÜSTEMANN, BB 2004, 323 (324).

In diese Richtung geht auch eine allerdings singular gebliebene Entscheidung des BFH, nach der eine Rückstellung für eine Patentrechtsverletzung grds. auch dann gebildet werden kann, wenn der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Rechtsverletzung hat, es sei denn, es lägen besondere Gründe für eine Nichtinanspruchnahme vor, so zB wenn der Rechtsinhaber für den Rechtsverletzer erkennbar keine Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangen könne. Gleichzeitig versucht der BFH eine Verallgemeinerung dieser Rechtsgrundsätze zu verhindern, indem er ausführt, dass Patentrechtsverletzungen sich wegen der ständigen Überwachung des Markts durch Patentinhaber zB von Umweltschäden, die häufig unentdeckt blieben, unterscheiden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517; zust. BERNDT, BB 2006, 1220; zu dieser Entscheidung auch GRÜTZNER, StUB 2006, 469.

UE wird man unter der Geltung des Vorsichtsprinzips grds. nur in Ausnahmefällen zu dem Ergebnis kommen können, dass die Aufdeckung und damit die Inanspruchnahme so wenig wahrscheinlich sind, dass die Bildung einer Rück-

stellung verzichtbar erscheint (ähnlich FRENZ, DStZ 1997, 37 [41]; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 154).

Ist eine Verbindlichkeit verjährt, so hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme davon ab, ob der Stpfl. die Verjährungseinrede voraussichtlich erheben wird oder die Schuld trotz eingetretener Verjährung erfüllen wird.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543 (544); v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 34.

g) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

506

Konkretisierung: Bei einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung muss diese nach der Rspr. des BFH hinreichend konkretisiert sein. Das setzt voraus, dass entweder eine Verfügung der zuständigen Behörde vorliegt oder – im Fall einer sich aus einem Gesetz selbst ergebenden Verpflichtung – das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorschreibt.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); glA EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 f.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 963.

Dabei wird in der neueren Rspr. das Erfordernis des Handelns in einem bestimmten Zeitraum relativiert, indem es nicht mehr als unabdingbare Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung angesehen wird, sondern nur noch als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Stpfl. ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss, gewertet wird (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 aaO [646]; zust. BERNDT, BB 2004, 1623; ebenso BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03 aaO [649]).

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.; 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).

UE handelt es sich indes nicht um besondere Voraussetzungen oder gar ein Sonderrecht für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen. Die von der Rspr. entwickelten Konkretisierungserfordernisse betreffen vielmehr die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01 aaO; GLASCHKE, StuB 2004, 897 (898); KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1955); 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 (dazu oben Anm. 505; 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 die Inanspruchnahme des Stpfl. Ist die Aufdeckung durch die Behörde hingegen so gut wie ausgeschlossen, wird man auch das Dro-

hen der Inanspruchnahme verneinen müssen. Unter der Geltung des Vorsichtsprinzips wird man Letzteres aber eher selten annehmen können. Dies gilt gerade auch angesichts gestiegener 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. 514 Stichworte „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.

Sanktionsbewehrung: Nach gefestigter Rspr. ist die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung nur möglich, wenn die Verletzung der Pflicht sanktionsbewehrt ist.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); ebenso EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); krit. zu dieser Voraussetzung der Rückstellungsbildung hingegen ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg. 2003, 219 (220).

Dieses Merkmal ersetzt das im Bereich privatrechtl. Verbindlichkeiten erforderliche Merkmal der Außenverbindlichkeit und ist daher im Bereich öffentlich-rechtl. Verpflichtungen notwendig. Rückstellungen für privatrechtl. Verbindlichkeiten dürfen nur gebildet werden, wenn ein Dritter, der Gläubiger, die Erfüllung zwangsweise – und sei es nur, wie bei faktischen Verbindlichkeiten, aufgrund faktischen Zwangs – durchsetzen kann. Bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen fehlt ein Gläubiger; es gibt nur die Allgemeinheit, regelmäßig vertreten durch eine Behörde, der gegenüber die Verpflichtung besteht (ähnlich GLASCHKE, StuB 2004, 897 [898]; CHRISTIANSEN, DStR 2007, 407 [408]). Voraussetzung der Rückstellungsbildung muss auch hier sein, dass der Stpfl. sich der Erfüllung der Verbindlichkeit nicht entziehen kann; das ist der Fall, wenn die Nichterfüllung sanktionsbewehrt ist. Dabei wird es als ausreichend angesehen, wenn die mögliche Konsequenz der Pflichtverletzung die (teilweisen) Einstellung der betrieblichen Tätigkeit ist (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97 aaO [122]).

Kontrolle durch die Behörde: In BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 aaO hat der BFH die Zulässigkeit der Rückstellung – auch – damit begründet, dass die Erfüllung der Verpflichtung durch die Behörde kontrolliert werde. Teilweise ist danach die regelmäßige Kontrolle durch die zuständige Behörde als eine neue, zusätzliche Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen verstanden worden (ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 [1100 f.]). Das stellt uE jedoch eine Überinterpretation der genannten Entscheidung dar; die Ausführungen des BFH sind nicht so zu verstehen, als sei bei der Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen jeweils auch zu prüfen, ob eine Kontrolle durch die Behörde stattfindet (glA FATOUROS, DB 2005, 117 [123]; HEGER, Stb]b. 2005/2006, 233 [240]). Dieses Kriterium ist, soweit ersichtlich, seither von der Rspr. nicht wieder aufgegriffen worden. Es ist uE auch ungeeignet; allenfalls kann man die Kontrolldichte der jeweiligen Behörde insoweit heranziehen, als die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. zu beurteilen ist (ähnlich FATOUROS aaO). 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 Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert wird (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]). Diese Rspr. ist im Schrifttum uE zu Recht überwiegend auf Kritik gestoßen.

MOXTER, BB 2001, 569, WEBER-GRELLET, StuB 2002, 700 (704); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (271); MAYR, DB 2003, 740; GÜNKEL, StbJb. 2003/2004, 283 (295 f.); FATOUROS, FR 2004, 1016 (1018); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (901); FATOUROS, DB 2005, 117 (119); TIEDCHEN, NZG 2005, 801 (803 f.); ZÜHLSDORFF/GEISSLER, BB 2005, 1099 (1100 f.); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 26; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 362. Gegen die Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen auch HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551 (1552); wohl auch LÜDENBACH/HOFFMANN, BB 2005, 2344 (2347); ebenso bereits KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 58; dem BFH zustimmend hingegen CHRISTIANSEN, DStZ 2002, 163 (166).

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]). Dies kann sich aber – je nach der konkreten Situation des Stpfl. – auch anders darstellen. Bei Unternehmen, die nicht Einzelunternehmen sind, besteht bspw. 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.

507–509

3. Zeitpunkt der Bilanzierung

Schrifttum: KRAUS, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, StuW 1988, 133; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1988, 79; MOXTER, Rückstellungen: Neue höchstrichterliche Rechtsprechung, in: BAETGE (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, Düsseldorf 1991, 1; NAUMANN, Rechtliches Entstehen und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzung der Rückstellungsbilanzierung, WPg.

1991, 529; HERZIG, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in Festschr. L. 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, in 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, Anm. zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, DStZ 2001, 641; EULER, Anm. 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, Anm. zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 900; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; MAYR, Anpassungsverpflichtungen: Handels- und Steuerbilanz auf Distanz, BB 2002, 2323; SIEGEL, Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus der Sicht der GoB, DB 2002, 707; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, BB 2002, 35; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; WEBER-GRELLET, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/2003, 241; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HAPPE, Neue Entwicklungen bei den öffentlich-rechtlichen Rückstellungen, StuB 2003, 546; HAPPE, Anpassungsrückstellungen – eine (fast) ideologische Diskussion?, StuB 2003, 931; KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003; MAYR, Beantwortung vermeintlich offener Fragen – Replik, BB 2003, 305; SCHELLHORN, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306; SIEGEL, Anpassungsverpflichtungen (Erwidern), 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.

510 a) Grundsatz

Verbindlichkeitsrückstellungen dürfen nur dann gebildet werden, wenn sie bereits rechtl. entstanden sind oder ein Vergangenheitsbezug besteht, sie also zwar nicht rechtl., aber wirtschaftlich verursacht sind (vgl. oben Anm. 504). Nicht zulässig ist die daher zB die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen zur Vorsorge gegen das – künftige – allgemeine Unternehmensrisiko.

FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 31; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 41, D 56; BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 89; DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 137; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 92 mit Fn. 138.

Insoweit fehlt es sowohl an der rechtl. Entstehung als auch an der wirtschaftlichen Verursachung der entsprechenden Verbindlichkeit.

b) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung

511

Allgemeines: Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach allgemeiner Ansicht bereits vor der rechtl. Entstehung auszuweisen, wenn die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegenden Zeit wirtschaftlich verursacht ist.

BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434; v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); NAUMANN, WPg. 1991, 529 (532); RUPP, Der Gesetzestatbestand 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; CHRISTIANSEN, DStR 2009, 2213 (2216).

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit gelten die folgenden Grundsätze.

Entstehung der Verbindlichkeit durch Zeitablauf: Eine Verbindlichkeit ist jedenfalls dann vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn sie danach automatisch durch Zeitablauf entsteht.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1434); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905); KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 116.

Das ist zB der Fall, wenn die Aufnahme des Betriebs des Stpfl. eine Verpflichtung zum Abbruch oder zur Entfernung von Anlagen nach sich zieht. Die Entstehung der Verpflichtung hängt dann nur noch vom Zeitablauf bis zur Einstellung der Tätigkeit ab.

Umstr. 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 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingefügten § 6 Abs. 3a Buchst. d Satz 1 ist der Streit nunmehr iS der letztgenannten Ansicht entschieden; vgl. § 6 Anm. 1182 ff.

Auch Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsaufwendungen entstehen durch Zeitablauf. Gleiches gilt bei Unternehmen mit vom Kj. abweichenden Wj. für die Verpflichtung, Urlaubsgeld und Weihnachtsgatifikationen 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 mit 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 Weihnachtsgartifikationen 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).

In gleicher Weise gebietet die Verpflichtung eines Betreibers eines Wasserkraftwerks gegenüber dem zuständigen Wasser- und Bodenverband zur Erhaltung des Flusses in einem ordnungsgemäßen Zustand durch Entfernung des Schlammes, der sich im Stauraum des Kraftwerks ansammelt, die Bildung einer Rückstellung entsprechend der Menge des bereits angesammelten Schlammes.

GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595 ff.); ähnlich KUPSCH, BB 1992, 2320 (2325); SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 (6).

Wesentliche Tatbestandsverwirklichung:

► *Grundsatz*: Eine Verbindlichkeit ist nach stRspr. wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung ihre Entstehung abhängt, im Wesentlichen verwirklicht ist und sie damit so eng mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (602); v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1012); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 (280); v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); v. 27.1.2010 – I R 103/08, BFH/NV 2010, 1002 (1004); zust. CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1354); SARRAZIN, WPg. 1993, 1 (3). Krit. zu dieser Rspr. hingegen MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 428 (431); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 132 f.; SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1101); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 126.

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 aaO; v. 27.1.2010 – I R 103/08 aaO).

► *Einzelfälle:*

- ▷ *Bezüge in der Freistellungsphase eines Altersteilzeitmodells:* vgl. Anm. 514 Stichwort „Altersteilzeit“.
- ▷ *Kosten der laufenden Buchführung:* vgl. Anm. 514 Stichwort „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Verpflichtung zur Aufstellung sowie ggf. Prüfung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses:* vgl. Anm. 514 Stichwort „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen:* vgl. Anm. 514 Stichwort „Jahresabschluss, Buchführung“.
- ▷ *Kosten der Speicherung von Daten zwecks Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung:* vgl. Anm. 514 Stichwort „Betriebsprüfung“.
- ▷ *Kosten der betrieblichen Steuererklärung* berechtigen zur Bildung einer Rückstellung.

BFH v. 23.7.1980 – I R 30/78, BStBl. II 1981, 63 (Leits.); 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. 491). Das ist bei Kosten für die Erstellung einer EStErklärung und einer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften nicht der Fall (BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 [23]).

▷ *Kosten der Mitwirkungspflicht an einer Betriebsprüfung sowie Aufwendungen für Mehrsteuern nach einer Betriebsprüfung*: s. Anm. 514 Stichwort „Betriebsprüfung“.

Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor dem Bilanzstichtag:

► *Grundsatz*: An der Verknüpfung mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. und damit an der Rückstellungsfähigkeit fehlt es, wenn die Verbindlichkeit nicht im Zusammenhang mit der vergangenen Tätigkeit des Stpfl. steht, sondern einen Bezug – nur – zu seiner zukünftigen Tätigkeit ausweist.

Der Grund für die Unzulässigkeit der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung liegt in diesen Fällen nicht darin, dass noch offen ist, ob der Stpfl. die wirtschaftliche Tätigkeit, auf der die Verpflichtung beruht, im Jahr ihrer Entstehung weiterhin betreiben wird (so aber SCHÖN, BB 1994, Beil. 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 ff.). 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*:

▷ *Künftige Berufsgenossenschafts- und Sozialversicherungsbeiträge*. Rückständige Berufsgenossenschafts- und Sozialversicherungsbeiträge sind hingegen als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [593]).

▷ *Steuern künftiger Kalenderjahre* (KESSLER, DStR 1996, 1430 [1435]); zu erwarteten Mehrsteuern nach Betriebsprüfungen vgl. Anm. 514 Stichwort „Betriebsprüfung“).

▷ *Künftige Zahlungen aus schwebenden Geschäften*, zB Mietzahlungen für die Überlassung der Mietsache in den folgenden Wj. (vgl. aber zum Sonderfall der Vereinbarung einer progressiven Miete Anm. 514 Stichwort „Erfüllungsrückstand“).

▷ *Leistungen, die ein Steuerpflichtiger nach ordnungsmäßigem Abschluss seiner vertraglich festgelegten Leistung aufgrund von Änderungswünschen seines Auftraggebers erbringt*, sind nicht in dem Wj. wirtschaftlich veranlasst, in dem der ursprüngliche Vertrag erfüllt wurde, sondern sind zukunftsbezogen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711).

▷ *Nachanalyse von Arzneimitteln*: Bei der Verpflichtung eines pharmazeutischen Unternehmens, Arzneimittel in späteren Jahren nachanalysieren zu lassen, fehlt es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit, wenn die

Nachanalyse Voraussetzung für den Vertrieb der Arzneimittel nach einem bestimmten Zeitpunkt ist.

BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (894); v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 (435); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22; zust. KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435 f.); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso MOXTER in BAETGE (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 1 (6 f.); MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 428 (433); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 83.

- ▷ *Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel* sind grds. ebenfalls nicht in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil die Zulassung im Zusammenhang mit dem künftigen Vertrieb steht. 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; aA Nds. FG v. 18.12.2008, DStRE 2009, 972, Rev. Az. BFH IV R 5/09).
- ▷ *Wartungskosten für technische Geräte*: Die Verpflichtung des Stpfl., ein technisches Gerät (zB Fluggerät) in der Zukunft überholen zu lassen, ist nicht in den Jahren zuvor wirtschaftlich veranlasst, weil sie nicht Voraussetzung für die Nutzung bis zum Entstehen der Überholungsverpflichtung, sondern für die Nutzung des Fluggeräts nach diesem Zeitpunkt ist.
BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); zust. GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (595); WOERNER, BB 1993, 246; CLEMM, Festschr. MoXter, 1994, 167 (176); KESSLER, DStR 1996, 1430 (1435); WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903); im Ergebnis ebenso MOXTER in BAETGE (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 1 (6); MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 428 (433); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 84; krit. hingegen MATHIAK, StuW 1988, 79 (84 f.); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1360).
- ▷ *Umrüstung zur Anpassung an Umweltstandards*: vgl. Anm. 514 Stichwort „Anpassungsverpflichtungen“.
- ▷ *Leistung von Sanierungsgeldern*: Die Verpflichtung von Mitgliedern der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) zur Leistung von Sanierungsgeldern an diese, um künftige Finanzierungslücken zu schließen, berechtigt nicht zur Bildung einer Rückstellung, sondern hängt mit dem Betrieb des Stpfl. in der Zukunft zusammen (BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BFH/NV 2010, 1002 [1004]).
- ▷ *Rücknahmeverpflichtungen*: Vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich veranlasst ist aber die Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von in den Verkehr gebrachten Gütern, wenn diese bereits in den Verkehr gebracht worden sind (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 [1104] für die Selbstverpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Altbatterien). Vgl. auch Anm. 514 Stichwort „Rücknahmeverpflichtungen“.
- ▷ *Lagerkostenabgabe für Zucker*: Die Lagerkostenabgabe für Zucker, die von Zuckerherstellern erhoben wird, entsteht erst mit dem Absatz des Zuckers und hängt damit mit der zukünftigen Tätigkeit des Herstellers zusammen, so dass eine Rückstellung nicht gebildet werden darf (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27).

Keine Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die wirtschaftliche Verursachung: Von der Voraussetzung, dass die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit einen Bezug zur Tätigkeit des Stpfl. vor dem Bilanzstichtag aufweisen muss, zu unterscheiden ist eine uE abzulehnende Ansicht,

nach der die wirtschaftliche Verursachung voraussetzt, dass sich die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit Erträgen zuordnen lassen müsse, die vor dem Bilanzstichtag realisiert worden sind.

So HERZIG, DB 1990, 1341 (1346 f.); GROH in BAETGE (Hrsg.), Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 75 (80 f.); HERZIG, DSStJG 14 (1991), 199 (204 f., 212 f.); HERZIG/HÖTZEL, BB 1991, 99 (100); NAUMANN, WPg, 1991, 529 (531 ff.); MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 428 (433 f.); GELHAUSEN/FEY, DB 1993, 593 (594 f., 597); HERZIG, Festschr. L. 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.; NAUMANN, BB 1998, 527 (528); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); HAHNE/SIEVERT, DSStR 2003, 1992 f.; MOXTER DSStR 2004, 1057 (1058); WULF/PETZOLD, DSStR 2004, 2116 (2117); EULER/BINGER, DSStR 2007, 177 (182 f.); ebenso wohl WEBER-GRELLET, BB 1994, 30 (32); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2235); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 79; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2182 f.); ähnlich BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (895); v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 (553); v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22 (23); v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27 (29); v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205 (1206); wie hier aber BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (604); v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (123 f.); KRAUS, StuW 1988, 133 (147); CREZELIUS, DB 1992, 1353 (1361); KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 112 f.; KUPSCH, BB 1992, 2320 (2324 f.); LOOSE, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140 f. (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, Beil. 9, 1 (6 f.); SIEGEL, BFuP 1994, 1 (20); CHRISTIANSEN, Freundesgabe Haas, 1996, 57 (61); KESSLER, DSStR 1996, 1430 (1432 ff.); FRENZ, DSStZ 1997, 37 (40); KÖHLER, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 110 f.; CHRISTIANSEN, DSStR 2007, 127 (128).

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); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 81; SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 (7); KESSLER, DSStR 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 (dazu oben Anm. 494) gehören, fällt die Entscheidung 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, DSStJG 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, Beil. 9, 1 (7); ähnlich MAYER-WEGELIN, DB 1995, 1241 (1244 f.).

512 c) 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. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); 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 f.; GOSCH, DStR 2002, 977 (979 f.); WASERMEYER, 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); SCHEFFLER, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rn. 112; differenzierend MOXTER, Festschr. Forster, 1992, 428 (431 ff.); einschränkend auch KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 160 f. (eingeschränkt rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips).

Demgegenüber wird teilweise 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 aliementierten Erträge realisiert werden.

So HERZIG DB 1990, 1341 (1347); HERZIG, DStJG 14 (1991), 199 (212 f.); NAUMANN, WPg. 1991, 529 (531); HERZIG, Festschr. L. Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 139; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (903 f.); DAUB, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 80; EULER, BB 2001, 1897; WEBER-GRELLET, FR 2001, 900 (901); Mayr, BB 2002, 2323 (2328 f.); WEBER-GRELLET, BB 2002, 35 (38 f.); WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2182); WEBER-GRELLET, StbJb. 2002/2003, 241 (271); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 384; vgl. zum Streitstand auch SCHELLHORN, BFuP 2003, 306 (315 ff.).

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass das Realisationsprinzip grds. nicht geeignet ist, den Zeitpunkt der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung zu bestimmen (dazu bereits oben Anm. 511). 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.

513 4. Auflösung

Schrifttum: DRÜEN/STIEWE, Die „Bilanzaufhellung“ im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2004, 489; STRAHL, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

Gemäß § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1 dürfen Rückstellungen nur aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612 (613); v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689).

Das ist auch dann 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]; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 211).

Ob die Auflösung einer Rückstellung geboten ist, ist im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Umstände aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]; vgl. auch STRAHL, FR 2005, 361 [363]). Zur Abgrenzung zwischen insoweit zu berücksichtigenden wertaufhellenden und nicht zu berücksichtigenden wertänderndernden Tatsachen vgl. Anm. 210.

Danach ist eine Rückstellung zB dann aufzulösen, wenn das ursprüngliche Risiko der Inanspruchnahme entfallen ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [485]; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 213).

Eine Rückstellung für eine Verbindlichkeit des Stpfl., die der Anspruchsinhaber gerichtlich geltend macht, darf erst dann aufgelöst werden, wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen worden ist (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96 aaO; v. 30.1.2002 – I R 68/00 aaO; 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. dazu auch Anm. 514 Stichwort „Prozesskosten“.

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist schließlich dann aufzulösen, wenn aus der zugrunde liegenden ungewissen Verpflichtung eine nach Grund und Höhe sichere Verpflichtung geworden ist (KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 213). Der Stpfl. hat dann anstelle der Rückstellung eine Verbindlichkeit auszuweisen.

5. Einzelfälle

514

Abbruchverpflichtung: s. „Entfernungsverpflichtung“.

Abfallentsorgung:

Schrifttum: RÜRUP, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, in Festschr. 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, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; ZÜHLSDORFE/GEISSLER, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099.

UE erfordert die Verpflichtung eines Stpfl. zur Entsorgung von Abfall 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, Festschr. Forster, 1992, 519 (537 f.); ACHATZ, DSStJG 15 (1993), 161 (193); FRENZ, DSStZ 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) 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 aaO [571]) vgl. oben Anm. 506.

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 aaO [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 (dazu oben Anm. 512).

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, wenn die Kosten nicht unwesentlich sind (BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742; zum Erfordernis der Wesentlichkeit vgl. Anm. 501).

Auch eine Abrechnungsverpflichtung als Nebenverpflichtung zB aus einem Werkvertrag macht die Bildung einer Rückstellung erforderlich (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Abrechnungsverpflichtung“).

Altersteilzeit:

Schrifttum: SCHWINGER/WILDNER, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: Neue Impulse für die Diskussion durch das Zwischenurteil des Hessischen FG vom 23.9.2004 (Az. 4 K 1120/02), FR 2005, 828; HIRSCH/LIEB/VEIT, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: BFH widerspricht BMF und IDW, StuB 2006, 344; PRINZ, Neues zur Rückstellung wegen Altersteilzeit nach dem Blockmodell, Wpg. 2006, 953; WELLISCH/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, DSStR

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.

► *Begriff*: Durch Altersteilzeitarbeit soll gem. § 1 AltTZG (Gesetz zur Förderung eines gleitenden Übergangs in den Ruhestand – Altersteilzeitgesetz – v. 23.7.1996, BGBl. I 1996, 1078) älteren ArbN – das sind nach § 1 Abs. 2 Altersteilzeitgesetz 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 zum Teil von der Bundesagentur für Arbeit erstattet.

SCHWINGER/WILDNER, FR 2005, 828 f.; HIRSCH/LIEB/VEIT, StuB 2006, 344; PRINZ, WPg. 2006, 953 f.; WELLSCH/QUAST, BB 2006, 763; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (178).

► *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.

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 aaO [253 f.]; vgl. allg. dazu Anm. 512). 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 aaO [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 aaO [253 f.]).

Die Rückstellung umfasst sämtliche in der Freistellungsphase zu leistenden Bezüge einschließlich der Aufstockungsbeträge und der zusätzlichen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Der Rückstellungsbetrag ist dabei während der Beschäftigungsphase zeitanteilig rätierlich aufzubauen und während der Freistellungsphase dem „Verbrauch“ entsprechend zeitanteilig aufzulösen.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04 aaO (254 f.); zust. WELLISCH/QUAST, BB 2006, 763 [765]; ebenso nunmehr BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297 Tz. 1; hinsichtlich der Anwendungsregelung geändert durch BMF v. 11.3.2008, BStBl. I 2008, 496; zu BMF v. 28.3.2007 vgl. HEGER, BB 2007, 1043; LIEB/RHIEL, StuB 2007, 505.

Die FinVerw. fordert allerdings bei der Bewertung der Rückstellung die Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen gem. § 4 AltTZG.

BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297 Tz. 4 ff. gegen BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04 aaO (256); krit. zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen auch PRINZ, WPg. 2006, 953 (956).

Altlasten:

Schrifttum: HERMANN, Die Behandlung von Altlasten im Jahresabschluß – Praktische Vorgehensweise im Lichte des Theorienstreits, DStR 1995, 1971; RÖDL/LAYER/MEICHELBECK, Umweltschutzrückstellungen aufgrund vertraglicher Sanierungsverpflichtungen, DStR 1995, 428; EILERS/v. ROSENBERG, Rückstellungen für Altlasten: Bundes-Bodenschutzgesetz und neueste Rechtsentwicklung, DStR 1996, 1113; EILERS/GEISLER, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; SCHMIDBAUER, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; SCHMIDT/ROTH, Bilanzuelle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; SIEGEL, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, StuB 2004, 506.

► *Begriff:* Verpflichtungen des Stpfl. aufgrund von Altlasten liegen vor, wenn der Stpfl. an Grundstücken oder Gewässern eingetretene Umweltschäden beseitigen muss. Solche Pflichten können sich aus einem Gesetz, aus behördlicher Auflage, aufgrund von Schadensersatzverpflichtungen oder durch vertragliche Vereinbarung (dazu 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.); aA die bislang 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 aaO; glA SCHMIDT/ROTH aaO [554]). Die FinVerw. hat diese Aussage dahingehend erweitert, dass die Rückstellung auch insoweit zu kürzen ist, als die Sanierung voraussichtlich zu einer Wertaufholung führen wird.

BMF v. 11.5.2010, BStBl. I 2010, 495 (496); glA bereits BAUMBACH/HUECK/SCHULZE-OSTERLOH, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 245; insoweit nicht zu entscheiden von BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01 aaO, der die Rechtslage zu § 6 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 – Beibehaltungswahlrecht hinsichtlich Teilwertabschreibungen – zugrunde zu legen hatte.

Dies lässt sich zwar nicht auf Abs. 4b stützen, wohl aber auf den allgemeinen Gedanken, dass Rückstellungen nicht für aktivierbaren Aufwand gebildet werden dürfen.

- ▷ *Rückstellungsbildung*: Kommt danach eine Rückstellung wegen der Verpflichtung zur Altlastensanierung in Betracht, müssen die allgemeinen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung vorliegen; vgl. auch allgemein zu Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen Anm. 506.

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 (dazu Anm. 505) oder bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen ein Verwaltungsakt ergangen ist (SCHMIDT/ROTH aaO). Sie ist darüber hinaus zu bejahen, wenn der Schaden dem privatrechtl. Gläubiger oder der für die Entscheidung über die Rechtsfolgen zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird und der Stpfl. mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.

Für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen zur Altlastensanierung vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (894); v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286 (1287); SCHMIDT/ROTH aaO (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 aaO; v. 17.3.2006 – IV B 177/04 aaO); 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 aaO [484]). Dies gilt insbes. seit In-Kraft-Treten 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 (dazu EILERS/GEISLER, BB 1998, 2411; vgl. auch EILERS/v. ROSENBERG, DStR 1996, 1113). Der Gesetzesbefehl des § 4 Abs. 3 BBodSchG, nach dem der Verursacher einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast, dessen Gesamtrechtsnachfolger, der Grundstückseigentümer und der Inhaber der tatsächlichen Gewalt über das Grundstück verpflichtet sind, den Boden und Altlasten sowie durch schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für den Einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen, soll nach Ansicht der FinVerw. gleichwohl nicht ausreichen, um ein inhaltlich bestimmtes Handeln des Stpfl. innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums festzulegen; zudem wird darauf hingewiesen, dass die Nichterfüllung dieser Pflicht nicht sanktionsbewehrt sei (BMF v. 11.5.2010 aaO).

Anpassungsverpflichtungen:

Schrifttum: SCHMIDBAUER, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; GLASCHKE, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897.

- *Begriff*: Anpassungsverpflichtungen treffen den Stpfl. in der Weise, dass er eine Anlage durch geeignete Vorsorgemaßnahmen an den jeweiligen Stand der Technik anzupassen hat, um die von der Anlage ausgehenden schädlichen Umwelt-

einwirkungen möglichst gering zu halten (KESSLER, DSrR 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:*

- ▷ *Verhältnis zur Aktivierung:* Die Bildung einer Rückstellung für Anpassungsverpflichtungen kommt dann nicht in Betracht, wenn die Aufwendungen zu AHK führen und als solche zu aktivieren sind.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (124); GLASCHKE, StuB 2004, 897 (902); BAUMBACH/HUECK/SCHULZE-OSTERLOH, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 246.

Dabei sind insbes. reine Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen von nachträglichen (und nachzuaktivierenden) Herstellungsaufwendungen abzugrenzen. Letztere liegen vor, wenn die Anpassungsmaßnahme zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung der Anlage führt. Zu weitgehend ist es uE allerdings, stets eine wesentliche Verbesserung der Anlage und damit HK anzunehmen, wenn die Behörde die Auflage mit der Sanktion verbindet, die betreffende Anlage sonst nicht weiter betreiben zu dürfen (so aber SCHMIDBAUER, BB 2000, 1130 [1136]). Verfügte die Anlage schon über emissionsbegrenzende technische Einrichtungen und werden diese lediglich modernisiert, ist von Erhaltungsaufwand auszugehen (KESSLER aaO [1910]). Anders kann zu entscheiden sein, wenn neue Bestandteile, die vorher keine Entsprechung hatten, in die Anlage eingefügt werden.

- ▷ *Rückstellungsbildung:* Liegen keine AHK vor, ist für die Anpassungsverpflichtung eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (dazu allerdings BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125 – Nichtanwendungserlass); GLASCHKE aaO (903).

Die Verpflichtung ist bereits dann rechtl. entstanden, wenn die von dem Stpfl. betriebene Anlage den Voraussetzungen des BImSchG nicht mehr entspricht (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97 aaO [122]; vgl. aber BFH v. 12.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2008, 516 [519] – Umrüstungsverpflichtung erst nach Übergangsfrist). Demzufolge ist eine wirtschaftliche Verursachung der Anpassungsverpflichtung vor dem Bilanzstichtag nicht erforderlich (ebenso KESSLER aaO [1909]; anders noch SCHMIDBAUER aaO [1135]).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist jedenfalls dann hinreichend wahrscheinlich, wenn bereits eine behördliche Verfügung vorliegt. Aber auch ohne eine solche dürfte sie mit der rechtl. Entstehung der Verpflichtung regelmäßig gegeben sein, weil die Anlagen, die Anpassungsverpflichtungen auslösen können, typischerweise genehmigungspflichtig sind (KESSLER aaO [1910]) und die Betriebsvoraussetzungen daher von der zuständigen Behörde überwacht werden.

Arzneimittel: Zur Nachanalyse von Arzneimitteln vgl. Anm. 511; zur Haftung nach §§ 84–93 ArzneimittelG s. „Produzentenhaftung (Produkthaftung)“.

Aufbewahrung der Jahresabschlussunterlagen: s. „Jahresabschluss, Buchführung“.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten:

Schrifttum: MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; L. SCHMIDT, Anm. zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DSrR 1990, 485; 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); MATHIAK, StW 1987, 51 f.; L. SCHMIDT, DStR 1990, 485; FUMI, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 61; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 224.

Aufstellung des Jahresabschlusses: s. „Jahresabschluss, Buchführung“.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: s. Anm. 1506.

Außenprüfung: s. „Betriebsprüfung“.

Bestechungsgeld: s. Anm. 501.

Betriebliche Steuererklärung: s. Anm. 511.

Betriebliche Steuern: s. „Steuern“.

Betriebsprüfung:

Schrifttum: GROSS/MATHEIS, 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.

► *Mehrsteuern:* Die allgemeine Erfahrung, dass bei einer Betriebsprüfung bzw. Steuerfahndungsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nach allgemeiner Ansicht nicht die Bildung einer Rückstellung, weil es an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Das soll auch dann 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 (dazu Anm. 506) frühestens zum Zeitpunkt der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer anzunehmen sein (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme).

BFH v. 13.1.1966 – IV 51/62, BStBl. III 1966, 189; v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731 (732); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 307; BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Außenprüfung“.

► *Mitwirkungspflichten:* Im Rahmen einer Betriebsprüfung hat der Stpfl. Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen, die zum Verständnis erforderlichen Auskünfte zu geben und die Behörde bei dem unmittelbaren Datenzugriff auf die mithilfe eines EDV-Systems erstellte Buchführung zu unterstützen. Des Weiteren hat er dem Prüfer den zur Durchführung der Prüfung erforderlichen Raum bzw. Arbeitsplatz sowie weitere erforderliche Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen (§ 200 AO).

Diese Mitwirkungspflichten des Stpfl. stellen eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung dar.

STARKE/SPIES, GmbHR 2005, 1042 (1044); KLEINE/WERNER, DStR 2006, 1954 (1955); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Betriebsprüfung“.

Sie ist in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, da da der Tatbestand, an den ihre Entstehung anknüpft (dazu Anm. 511) – die wirtschaftliche Tätigkeit des zu prüfenden Zeitraums – in der Vergangenheit verwirklicht wurde (STARKE/SPIES aaO; KLEINE/WERNER aaO [1956]).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. droht nach hM mit der Ankündigung der Prüfung, spätestens aber mit Zugang der Prüfungsanordnung (STARKE/SPIES aaO). Nach weitergehender Auffassung ist die Inanspruchnahme bereits dann hinrei-

chend wahrscheinlich, wenn der Stpfl. die Anordnung einer Außenprüfung absehen kann, weil die StFestsetzungen gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen werden oder weil er als Großbetrieb der Anschlussprüfung unterliegt (KLEINE/WERNER aaO [1956]; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Außenprüfung“).

► **Datenspeicherung:** Kosten für die Aufbewahrung und Archivierung digitaler Daten, die der Stpfl. zum Zweck des Datenzugriffs durch die FinVerw. im Rahmen einer Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 6 AO vorzuhalten hat, sind rückstellungsfähig (dazu GROSS/MATHEIS, DStR 2003, 921).

Buchführungskosten: s. „Jahresabschluss, Buchführung“.

Datenspeicherung: s. „Betriebsprüfung“.

Dienstleistungsgutschein:

Schrifttum: SCHULZE-OSTERLOH, Anm. zu Nds. FG v. 24.8.2009, BB 2010, 434.

Gibt ein Stpfl. Dienstleistungsgutscheine an Kunden ab, die im Folgejahr eingelöst werden können, so ist uE eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, da die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung (zur Möglichkeit der Rückstellungsbildung auch für Dienstleistungen vgl. Anm. 492) bereits rechtl. entstanden (ebenso wohl BFH v. 22.11.1989 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [361] – Gutmünzen; aA SCHULZE-OSTERLOH, BB 2010, 434) und durch den Gutschein „verbrieft“ worden ist. Die Verbindlichkeit ist auch nicht aufschiebend oder auflösend bedingt (BFH v. 22.11.1989 – VIII R 62/85 aaO; aA Nds. FG v. 24.8.2009, DStRE 2010, 649, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 45/09 – Friseur-Dienstleistungsgutschein), denn Bedingungen für die Einlösung sind regelmäßig nicht vorgegeben. Allein ein zeitlicher Rahmen für die Einlösung (so im Fall des Nds. FG v. 24.8.2009 aaO) stellt keine Bedingung dar, sondern betrifft die – für die Rückstellungsbildung unerhebliche (vgl. Anm. 495) – Fälligkeit. Auf die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im abgelaufenen Jahr (verneint vom Nds. FG v. 24.8.2009 aaO; ebenso SCHULZE-OSTERLOH aaO) kommt es danach nicht an (vgl. Anm. 504).

Bei der Bewertung der Rückstellung ist im Wege vorsichtiger sachgerechter Schätzung zu berücksichtigen, dass voraussichtlich nicht alle Gutscheine eingelöst werden (dazu auch BFH v. 22.11.1989 – VIII R 62/85 aaO [361 f.]).

Einheitsleergut: s. „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/M. 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 zuge-

teilt werden und handelbar sind (zu Einzelheiten vgl. HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 f.).

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/M. LANG, DB 2004, 1711 (1712); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (336); STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1120); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119 f.); BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 Tz.17.

Die Verpflichtung zum Erwerb weiterer Emissionsberechtigungen ist in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil sie an die im abgelaufenen Wj. ausgestoßenen CO₂-Emissionen anknüpft und diese abgibt.

GLASCHKE, StUB 2004, 897 (900); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (119); BMF v. 6.12.2005 aaO.

Verfügt der Stpfl. hingegen über genügend Emissionsberechtigungen, hat er eine Verbindlichkeit auszuweisen (vgl. Anm. 485 Stichwort „Emissionsberechtigungen“).

Entfernungsverpflichtung:

Schrifttum: CHRISTIANSEN, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Siehe auch Anm. 511 sowie zu Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen im Rahmen einer Restrukturierung „Restrukturierungsverpflichtungen“.

► *Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung des Mieters oder Pächters:* Ein Mieter oder Pächter hat grds. die Miet- oder Pachtsache nach Beendigung der Vertragsdauer im früheren Zustand zurückzugeben. Einrichtungen, mit denen er die gemietete Sache versehen hat, muss er entfernen, bauliche Veränderungen sind zu beseitigen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 [613]); Bauten auf fremdem Grund und Boden sind abzubrechen.

Für die Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung ist eine Rückstellung zu bilden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99 aaO; NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 [1505]; jeweils zu Gebäuden auf fremdem Grund und Boden). Anders ist es aber uU, wenn ein Vermieter sich gegenüber dem Mieter neben der Überlassung eines Gebäudes auch zum Abbruch des Altgebäudes verpflichtet und die Abbruchverpflichtung dem Saldierungsbereich eines schwebenden Geschäfts zuzuordnen ist (BFH v. 23.9.2008 – IV B 15/07, BFH/NV 2009, 28 [29]).

Rückstellungen für Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (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 aaO).

► *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 dann 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 (Entgeltraahmenabkommen, 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 Entgeltraahmenvereinbarung 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 Entgeltraahmenabkommens zusätzlich anfallenden Leistungen des ArbG verbraucht, soweit sie über die Mehrbelastung von 2,79% hinausgehen. Beträgt die Mehrbelastung des ArbG weniger als 2,79%, sind die nicht mehr benötigten Guthabenbeträge aus dem Anpassungsfonds als Sonderzahlungen an diejenigen ArbN auszukehren, die durch Verzicht auf Auszahlung von Tarifierhöhungsbeträgen den Fonds mitfinanziert haben und zum Zeitpunkt der Ausschüttung noch im Unternehmen beschäftigt sind. Über diese Verwendungsbindung des Fonds hinaus besteht allerdings kein individueller Anspruch des einzelnen ArbN (Einzelheiten bei FREY, BB 2005, 1044; HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551; vgl. auch BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301).

► *Bilanzierung:* Aufgrund der Verpflichtung zur Auszahlung aus dem ERA-Anpassungsfonds ist eine Rückstellung zu bilden (HERZIG/BOHN aaO; BMF v. 2.4.2007 aaO [302]; aA FREY aaO). 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 (dazu Anm. 504).

Erfüllungsrückstand:

Schrifttum: TONNER, Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, DB 1992, 1592; U. MÜLLER, Bilanzierung von Urlaubsrückstellungen, DB 1993, 1581; GROH, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; MOXTER, Zur Bedeutung betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge im Bilanzrecht, StuW 1995, 378; PFITZER/SCHAUM/OSER, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903.

► *Grundsatz:* Zum Begriff des Erfüllungsrückstands oben Anm. 485 Stichwort „Erfüllungsrückstand“. Liegt im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ein Erfüllungsrückstand vor (zu den Voraussetzungen oben Anm. 485 Stichwort „Erfüllungsrückstand“), ohne dass die zu erbringende Leistung nach Grund und Höhe sicher ist, ist insoweit eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 (729 f.); GROH, StW 1994, 90 (93); SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 (1100); KESSLER, DStR 2001, 1903 (1905).

Es handelt sich um einen Sonderfall der Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 15.4.1993 – IV R 75/91, BFHE 171, 434 [440]; SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 1 [9]).

► *Fallgestaltungen:*

- ▷ *Arbeitsverhältnis/Altersteilzeit:* s. „Altersteilzeit“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/Arbeitgeberjubiläum:* s. „Jubiläum“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/ERA-Anpassungsfonds:* s. „ERA-Anpassungsfonds“.
- ▷ *Arbeitsverhältnis/laufende Lohnzahlung:* Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Stpfl. gegenüber einem ArbN mit der Lohnzahlung im Rückstand ist (FuMI, 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:* vgl. Anm. 925 Stichwort „Urlaubsrückstand“ sowie aus neuerer Zeit BFH v. 29.1.2008 – I B 100/07, BFH/NV 2008, 943 (auch zur Höhe der Rückstellung); EPPINGER, DB 2010, 9.
- ▷ *Kundenbetreuung:* s. „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Mietvertrag/progressiver Mietzins:* Ein Fall eines Erfüllungsrückstands ist gegeben, wenn bei einem Mietverhältnis eine progressive Miete (Beispiel: im ersten Jahr der Mietzeit 0 €, vom zweiten bis zum fünften Jahr 100 000 €, vom sechsten bis zum zehnten Jahr 150 000 €) vereinbart wird (SCHÖNBORN, BB 1998, 1099 [1100 ff.]). Da nicht davon auszugehen ist, dass im ersten Jahr der Mietzeit ein unentgeltliches Geschäft gewollt ist, ist die Mietzahlung jedenfalls des ersten Erhöhungszeitraums anteilig als Entgelt auch für das erste Jahr anzusehen. Die später fällig werdende Miete entfällt daher in entsprechendem Umfang auf das mietfreie Wj. und ist in diesem wirtschaftlich verursacht (vgl. demgegenüber aber BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593, der in einem vergleichbaren Fall nicht von einer progressiven Miete ausgeht und die Möglichkeit der Rückstellungsbildung verneint).
- ▷ *Nachbetreuungsleistungen:* s. „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Versicherungsvertrag:* s. „Kundenbetreuung“.
- ▷ *Zuwachssparen:* Beim sog. Zuwachssparen wird ein Sparvertrag abgeschlossen, bei dem der Zinssatz von vornherein in der Weise festgelegt wird, dass er in der ersten Ansparhälfte unter und in der zweiten Ansparhälfte über dem üblicherweise erzielbaren Kapitalmarktzins liegt. Nach der Rspr. ist während der ersten Ansparhälfte kein Erfüllungsrückstand anzunehmen, weil der Stpfl. nicht mit einer vereinbarten Leistung im Rückstand ist, sondern nur die für den jeweiligen Zeitraum vertraglich vereinbarte Verzinsung schuldet (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; zust. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 400 Stichwort „Zinsverpflichtungen“). Ebenso wie bei Vereinbarung einer progressiven Miete wird man demgegenüber jedoch einen Erfüllungsrückstand in der ersten Ansparhälfte bejahen müssen (glA GROH, StW 1994, 90 [93 f.]; MOXTER, StW 1995, 378 [381 f.]).

Erschließungsbeiträge können zur Bildung von Rückstellungen berechtigten (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

EU-Geldbußen: s. Anm. 501.

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: s. „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; dazu Anm. 511).

► *Abgrenzung:* Garantieverpflichtungen unterscheiden sich von der Produkt- oder Produzentenhaftung (dazu „Produzentenhaftung/Produkthaftung“) insofern, als jene die Gebrauchs- und Funktionsfähigkeit der Sache betreffen, während diese die Sicherheit der gelieferten Sache betrifft.

► *Gewährleistungsverpflichtungen* sind ungewisse Verbindlichkeiten, für die eine Rückstellung zu bilden ist, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (228); KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (326); WULF/PETZOLD, DStR 2004, 2116 (2117); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Gewährleistung“; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Gewährleistung“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „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 (dazu Anm. 495) 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 aaO; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96 aaO). Die für die letztgenannten Fällen 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 aaO [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 aaO; v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (264 f.); v. 17.2.1993 – X R 60/89 aaO; PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 2005, 1373 (1377); SEIDEL, StBp. 2009, 281 (283).

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 (BLÜMICH/BUČEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Gewährleistung“). Einzelrückstellungen werden für alle bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle gebildet (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Gewährleistung“; enger KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 [327] – Mängel müssen bis zum Bilanzstichtag geltend gemacht worden sein). Im Übrigen sind für das erfahrungsgemäß bestehende Risiko der Inanspruchnahme aus Gewährleistungsverpflichtungen pauschale Rückstellungen zu bilden.

Allg. Ansicht, vgl. BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); SEIDEL aaO (284); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „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 aaO [439]; glA SEIDEL aaO [284]). Zur Berechnung von Garantierückstellungen bei mehrjähriger Garantiefrist vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80 aaO und SEIDEL aaO (284); zur Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen eines Herstellers gegenüber seinen Vertragshändlern vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 129/90, BStBl. II 1992, 519 und SEIDEL aaO (285).

► *Kulanzleistungen* sind faktische Verbindlichkeiten, die zur Bildung einer Rückstellung berechtigen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); KESSLER/RANKER, StuB 2001, 325 (326); SEIDEL, StBp. 2009, 281; grds. zur Möglichkeit der Rückstellungsbildung für faktische Verpflichtungen Anm. 494.

In Betracht kommen Garantieleistungen nach Ablauf einer Garantiefrist oder solche Leistungen, die über das nach der gesetzlichen oder vertraglich vereinbarten Garantie Geschuldete hinausgehen (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 113; ähnlich BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91 aaO). 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 aaO; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 113). Daher versagt die Rspr. die Bildung von Kulanzrückstellungen, wenn der Stpfl. Reparaturen, die auf bestimmungsgemäßem Gebrauch und Verschleiß der von ihm gelieferten Waren sowie Fremderzeugnissen beruhen, gratis oder verbilligt durchführt, weil die beseitigten Mängel nichts mit dem ursprünglichen Verkauf zu tun hätten, sondern wirtschaftlich erst in den Folgejahren mit dem Gebrauch der Ware zusammenhängen (BFH v. 6.4.1965 – I 23/63 U, BStBl. III 1965, 383); ebenso für Nachbetreuungsleistungen eines Optikers oder Hörgeräteakustikers für in späteren Jahren durch Verschleiß oder Behandlungsfehler der Kunden auftretende Mängel (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91 aaO [159 f.]; vgl. dazu auch „Kundenbetreuung“).

Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder: s. Anm. 501.

Gewährleistungsverpflichtungen: s. „Garantieleistungen“.

Haftpflichtverbindlichkeiten: Für Haftpflichtverbindlichkeiten gilt dasselbe wie für Schadensersatzverpflichtungen allgemein; vgl. „Schadensersatzverpflichtungen“ sowie Anm. 505. 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; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Haftpflicht“), weil Haftpflichtfälle als verschuldensabhängige Schädigungen nur vereinzelt auftreten.

Zu Rückstellungen wegen Produzentenhaftung s. „Produzentenhaftung/Produkthaftung“.

Handelsvertreter: s. Anm. 1493, 1506.

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); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Jahresabschluss“; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „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 (aÄ 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. (dazu oben Anm. 511).

Individualleergut: s. „Pfandrückstellung“.

Jahresabschluss, Buchführung:

Schrifttum: RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt a.M./Bern/New York/Paris 1991; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart 1992; EISENBACH, Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, StuB 2003, 71; GEHM, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, BuW 2003, 542; KRUPSKE, Zur Bildung und Bewertung einer Rückstellung für Aufbewahrungskosten, StB 2003, 442; KLEINE/WERNER, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; MARX/BERG, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und EStG, DB 2006, 169; HENCKEL, Praxishinweise zur Passivierung von Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach § 249 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilMoG, BB 2009, 1798.

► *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); zust. GEHM, BuW 2003, 542 (547); vgl. auch EISENBACH, StuB 2003, 71 (72); KRUPSKE, StB 2003, 442. Zu den in Betracht kommenden Unterlagen vgl. HENCKEL, BB 2009, 1798 (1799).

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 dem nicht entgegen (MARX/BERG aaO; zum eigenbetrieblichen Interesse allg. Anm. 506).

▷ *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 Bilanzsteuerrecht, 1991, 90 ff.; KESSLER, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118; KÖSTER, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 132.

Es gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte.

▷ *Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses.*

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62f. für die gesetzliche Prüfungspflicht; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechtl. Prüfungspflicht HERZIG/

KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 422; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Jahresabschluss“; aA für nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfung BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Jahresabschluss“; BMF v. 16.1.1981, DB 1981, 398; v. 19.11.1982, DB 1982, 2490.

Die Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechtl. (durch Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag oder Vertrag mit einem Dritten begründeter) Verpflichtung eine Außenverpflichtung dar, wobei im Fall der durch die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag vorgeschriebenen Prüfung Gläubiger die Gesellschafter sind. Zur wirtschaftlichen Verursachung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte. Die Verletzung der gesetzlichen Prüfungspflicht ist dadurch sanktioniert, dass ein nicht geprüfter Jahresabschluss gem. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig ist (zur Anwendung auch auf die GmbH Münchener Komm. zum AktG/HÜFFER, 2. Aufl. 2001, § 256 Rn. 83). Für eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses kann hingegen mangels öffentlich-rechtl. Pflicht oder Außenverpflichtung keine Rückstellung gebildet werden (BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Jahresabschluss“).

▷ *Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses.*

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62f. für gesetzliche Pflicht zur Veröffentlichung; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechtl. Prüfungspflicht HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 422; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Jahresabschluss“.

Die Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses gem. §§ 325 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechtl. Verpflichtung ebenso wie die privatrechtl. Prüfungspflicht (dazu oben „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:* s. Anm. 1830 ff.

► *Zuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich eines Arbeitgeberjubiläums* unterliegen nicht den einschränkenden Voraussetzungen des Abs. 4 (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „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 aaO).

Kulanzleistungen: s. „Garantieleistungen“.

Kundenbetreuung:

Schrifttum: WENDT, Anm. zu BFH XI R 63/03, FR 2005, 22; HEGER, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, StbJb 2005/2006, 233.

► *Begriff:* Kundenbetreuungsleistungen, die zur Rückstellungsbildung berechtigen können, kommen zum einen in Gestalt von Nachbetreuungsleistungen an der gelieferten Sache (zB bei Optikern und Hörgeräteakustikern) und zum anderen in Gestalt von Vertragsbetreuung und -abwicklung (zB bei Versicherungsvertretern) vor.

► *Nachbetreuungsleistungen:* Verpflichtet sich ein Stpfl., an den von ihm gelieferten Gegenständen in der Folgezeit Beratungs-, Anpassungs- und Nachbetreuungsleistungen vorzunehmen, die unabhängig von unsachgemäßer Behandlung und Verschulden der Abnehmer zu erbringen sind, so lässt die Rspr. die Bildung einer Rückstellung zu, weil die Leistungspflicht sich aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft ergebe (BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 [737]; v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 [1435]). Die Bildung einer Rückstellung wird hingegen abgelehnt, wenn der Stpfl. sich verpflichtet, bestimmte Reinigungs- und Nachbesserungsleistungen zu erbringen, „soweit erforderlich“, denn insoweit sei die Verpflichtung des Stpfl. abhängig von dem künftigen Entstehen der entsprechenden Erforderlichkeit zur Nachbetreuung oder Reinigung; die benutzungsbedingten Mängel seien zum Bilanzstichtag noch nicht vorhanden (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]). Die FinVerw. folgt der Rspr. und lässt Rückstellungen für Nachbetreuungsleistungen in Gestalt von Versorgung, Anpassung und Nachbetreuung zu, für Reparaturleistungen außerhalb der gesetzlichen und vertraglichen Gewährleistungsverpflichtungen hingegen nicht (BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953). UE überzeugt die Unterscheidung 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 – uE zu Recht – zugelassen. Im Schrifttum wird allgemein angenommen, dass die Entscheidung des BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91 aaO durch BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03 (BStBl. II 2006, 866, dazu unten) überholt sei.

WENDT, FR 2005, 22; HEGER, StbJb. 2005/2006, 233 (235).

► *Vertragsbetreuung und -abwicklung:* Erhält ein Versicherungsvertreter seine Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung des Vertrags, sondern ist er zur weiteren Vertragsbetreuung verpflichtet, hat er für die künftigen Betreuungsleistungen eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden.

BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866; v. 16.11.2007 – X B 167/07, BFH/NV 2008, 244; aA BMF v. 28.11.2006, BStBl. I 2006, 765, weil die Verpflichtung in aller Regel als unwesentlich anzusehen sei (zum Kriterium der Wesentlichkeit Anm. 501).

Hat er sich der Versicherung gegenüber hingegen nicht vertraglich verpflichtet, die von ihm vermittelten Versicherungsverträge weiterhin zu betreuen und abzuwickeln, befindet er sich nicht in einem Erfüllungsrückstand, weil er zu den entsprechenden späteren Leistungen weder vertraglich noch gesetzlich verpflichtet ist (BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860).

Lagerkostenabgabe eines Zuckerherstellers: s. Anm. 511.

Leergut: s. „Pfandgeld“.

Leihemballage: s. „Pfandgeld“.

Mehrerlösabschöpfung bei Netzbetreibern:

Schrifttum: HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127.

► *Begriff:* Im Zuge der Liberalisierung des Energiemarkts wurden die für die Energiewirtschaft bestehenden Gebietsmonopole abgeschafft. Die Betreiber von Energieversorgungsnetzen haben grundsätzlich jedermann Netzzugang zu gewähren. Seit Oktober 2005 bedürfen die Netzentgelte einer Genehmigung; allerdings wurden den Energieversorgungsunternehmen Übergangsfristen eingeräumt, während derer die ursprünglich vereinbarten Netzentgelte weiterhin erhoben werden durften. Dies führte zur Erzielung von Mehrerlösen gegenüber den später genehmigten Netzentgelten. Diese Mehrerlöse waren periodenübergreifend auszugleichen, dh. in der folgenden Genehmigungsperiode entgeltmindernd in Ansatz zu bringen (BGH v. 14.8.2008 – KVR 39/07, RdE 2008, 323; zum Ganzen vgl. HRUBY, DStR 2010, 127).

► *Bilanzierung:* Für diese sog. Mehrerlösabschöpfung ist eine Rückstellung zu bilden (HRUBY aaO).

Mehrsteuern nach Betriebsprüfung: s. „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: s. „Betriebsprüfung“.

Nachanalyse von Arzneimitteln: s. „Arzneimittel“.

Ordnungsgelder: s. Anm. 501.

Pachterneuerung: Für die Verpflichtung, Pachtgegenstände zu erhalten und unbrauchbar gewordene Pachtgegenstände zu erneuern, ist eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (90); v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Pachterneuerung“.

Die Höhe der Rückstellung bemisst sich nach den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87 aaO [92]). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ist die Rückstellung nunmehr abzuzinsen (anders noch BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87 aaO [93]).

Pfandgeld:

Schrifttum: KÖHLER, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbes. 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/RAHIER, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; JAKOB/KOBOR, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; KÖHLER, Die Unterscheidung und Abgrenzung zwischen Verbindlichkeit und Rückstellung, dargestellt am Beispiel der Rückzahlungsverpflichtung für Leihemballagen in der Getränkeindustrie, StBp. 2004, 121, 159, 193; KLEIN, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; RÄTKE, Erfolgsneutraler Ausweis von Pfandgeldern beim Getränkegroßhändler, StuB 2010, 178.

► *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, hat der Stpfl. eine Pfandrückstellung zu bilden.

BMF v. 4.4.1995, BStBl. I 1995, 363; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 400 Stichwort „Pfandgeld“; DENZER/RAHIER, StBp. 2004, 57 (61); JAKOB/KOBOR, DStR 2004, 1596 (1598); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „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).

Allerdings hat ein Getränkegroß- oder -einzelhändler nach der Rspr. in gleicher Höhe eine Forderung wegen des eigenen Anspruchs auf Rückerstattung des an den Getränkehersteller gezahlten Pfandgelds zu aktivieren (BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; im Erg. zust. KLEIN, DStR 2010, 712 [715]). Die gesonderte Bildung einer Rückstellung für Schadensersatzansprüche des Herstellers wegen unvollständiger Leergutrückgabe soll nur unter besonderen, vom Stpfl. im Einzelnen darzulegenden Voraussetzungen möglich sein (BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07 aaO).

Pflanzenschutzmittel: Zu Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel s. Anm. 511.

Produzentenhaftung (Produkthaftung):

Schrifttum: SCHWARZ, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produzentenhaftung, DStR 1994, 194; HERZIG/HÖTZEL, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; BEIER/GRIMME, Pauschalrückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1995, 1686; SCHWARZ, Die Informationsstände für die Produkthaftungsrückstellung dem Grunde nach, DStR 1995, 1399; PERLET/BAUMGÄRTEL, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 389.

► *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 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. Die Schäden können an Personen, Sachen oder Vermögen auftreten. Geschädigt und anspruchsberechtigt können der bestimmungsgemäße Verbraucher oder Dritte sein. Haftender ist regelmäßig der Hersteller, uU aber auch dessen Zulieferer und der Händler. Bei der Produzentenhaftung handelt es sich um einen besonderen Fall der Haftpflicht (SCHWARZ, DStR 1994, 194; BEIER/GRIMME, BB 1995, 1686).

Zu unterscheiden sind die verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung nach dem ProdHaftG, die verschuldensabhängige Haftung nach § 823 BGB 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 Produzentenhaftung 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 (Anm. 505).

Rückstellungen für die Inanspruchnahme aus Produzentenhaftung können ebenso wie Gewährleistungsrückstellungen als Einzel- oder Pauschalrückstellungen gebildet werden.

Schl.-Holst. FG v. 6.12.1983, EFG 1984, 336, rkr.; HERZIG/HÖTZEL, aaO (101); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 329; BEIER/GRIMME aaO (1687); SCHWARZ, DStR 1995, 1399 (1404); BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Produkthaftung“; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Produzentenhaftung/Produkthaftung“; aA OFD Münster v. 28.7.1986, DStR 1986, 756 (757).

Die Zulässigkeit der Bildung von Pauschalrückstellungen lässt sich uE jedenfalls nicht mit den Erwägungen, die gegen die Bildung von Pauschalrückstellungen für Haftpflichtverbindlichkeiten sprechen (dazu „Haftpflichtverbindlichkeiten“), verneinen, denn die Produzentenhaftung ist nicht – mehr – verschuldensabhängig; zudem treten die Fälle gerade nicht nur vereinzelt, sondern vielfältig auf.

HERZIG/HÖTZEL aaO (101); BEIER/GRIMME aaO; PERLET/BAUMGÄRTEL, Festschr. Beisse, 1997, 389 (400).

Soweit der Bildung von Pauschalrückstellungen entgegengehalten wird, dass darin eine unzulässige Berücksichtigung des allgemeinen Unternehmensrisikos liegen könne (dazu KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 329, der Pauschalrückstellungen gleichwohl für zulässig hält; allg. zur Unzulässigkeit der Berücksichtigung des allgemeinen Unternehmensrisikos vgl. Anm. 510), überzeugt dies uE nicht, denn Rückstellungen für Produzentenhaftung dienen – wie Rückstellungen für Garantieleistungen – der Berücksichtigung einer konkret drohenden Inanspruchnahme nach ganz bestimmten Rechtsvorschriften, die vom allgemeinen Unternehmensrisiko abgrenzbar ist (glA HERZIG/HÖTZEL, aaO [102]).

Häufig wird demzufolge die Bildung sowohl von Einzel- als auch von Pauschalrückstellungen angebracht sein. 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 schadenstiftenden Umstände bekannt sind und die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs droht (SCHWARZ aaO [1403]; weitergehend HERZIG/HÖTZEL aaO [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 betriebsindividueller Erfahrungen des Stpfl., uÜ 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.

Provisionsanspruch des Handelsvertreters: s. Anm. 1493.

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. allg. Anm. 474, 490). Zum anderen ist zu beachten, dass Prozesskosten als Folgekosten das rechtl. Schicksal des Streitgegenstands teilen.

BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 (601); v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 (1263); v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 (2187).

Daher darf eine Rückstellung für sie auch dann nicht gebildet werden, wenn der Rechtsstreit nicht betrieblich veranlasst ist. Zivilprozesse, die für oder gegen den Betrieb des Stpfl. angestrengt werden, sind regelmäßig betrieblich veranlasst. Kosten erbrechtl. Prozesse sind hingegen auch dann nicht betrieblich veranlasst, wenn Gegenstand des streitigen Anspruchs ein Betrieb oder ein betrieblich genutztes WG ist (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98 aaO; v. 16.5.2001 X R 16/98 aaO). Kosten eines Prozesses wegen ESt. dürfen den Gewinn nicht mindern; insofern kommt auch die Bildung einer Prozesskostenrückstellung nicht in Betracht, und zwar bei EStStreitigkeiten selbst dann nicht, wenn die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns im Streit ist (BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04 aaO). Nachdem auch die GewSt. nicht als BA abziehbar ist, gilt entsprechendes für Streitigkeiten über GewSt. Strafprozesse sind grds. nicht betrieblich veranlasst. Eine Ausnahme gilt dann, wenn der gegen den Stpfl. erhobene Vorwurf durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist. Die dem Stpfl. zur Last gelegte Tat muss dabei ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); v. 30.6.2004 – VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639; v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223 (224).

Prozesskosten sind jedenfalls dann zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn der Prozess bereits anhängig ist. Sie sind aber auch bei einem noch nicht anhängigen Prozess in der Vergangenheit verursacht, wenn der Streitgegenstand mit Umständen verbunden ist, die vor dem Bilanzstichtag liegen. Das ist zB der Fall, wenn der Anspruch, um den gestritten wird, bejahendenfalls vor dem Bilanzstichtag entstanden ist oder wenn die Tat, wegen derer ein Strafverfahren droht, vor dem Bilanzstichtag begangen wurde (aA BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 [407]).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen Prozess, mit dem er in Anspruch genommen wird (Passivprozess), ist grds. hinreichend wahrscheinlich (ebenso OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1675 [1677]), da davon auszugehen ist, dass der Prozessgegner den Prozess nicht angestrengt hätte, wenn er nicht die Chance des Obsiegens sähe. Ebenso ist die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen von ihm angestrengten Prozess (Aktivpro-

zess) regelmäßig hinreichend wahrscheinlich (glA STENDEL, 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 aaO [1676]; SIELAFF, DSrR 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 aaO; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Prozesskosten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Prozesskosten“; aA für Aktivprozesse STENDEL aaO.

nicht grds. ausgeschlossen (glA OSTERLOH-KONRAD aaO [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 aaO [1677]; aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Prozesskosten“), 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. selbst es 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 (aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Prozesskosten“), nämlich dann, 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 aaO [1676]). Im Hinblick auf Strafprozesse wird die Erhebung der Anklage ausreichen. Der Beschluss über die Eröffnung des Hauptverfahrens muss noch nicht ergangen sein, um eine Inanspruchnahme des Stpfl. hinsichtlich der Verfahrenskosten hinreichend wahrscheinlich erscheinen zu lassen.

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten weiterer Instanzen wird teilweise nur dann für zulässig gehalten, wenn das Rechtsmittel bereits eingelegt wurde (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Prozesskosten“). Aber auch dann, wenn am Bilanzstichtag bereits eine Entscheidung gefallen ist, aber die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist, besteht Anlass, einzuschätzen, ob die Einlegung des Rechtsmittels – und damit die Gefahr der Kostentragung – hinreichend wahrscheinlich ist, und zwar sowohl bei Obsiegen als auch bei Unterliegen des Stpfl. (ähnlich BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95 aaO). Vor Ergehen einer Entscheidung in der Vorinstanz ist die Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten der nächsten Instanz hingegen nicht als hinreichend wahrscheinlich anzusehen.

GlA OSTERLOH-KONRAD aaO (1677); aA PFITZER/SCHAUM/OSER aaO (1379); für Aktivprozesse ebenso STENDEL aaO.

Sie hängt in diesem Stadium von einer Reihe völlig unwägbarer Faktoren ab, zB von dem 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 aaO [1676], die unzutreffend von einer Innen-

verpflichtung ausgeht) als auch der dem Prozessgegner zu erstattenden Kosten (PFITZER/SCHAUM/OSER aaO [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 aaO (408); BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Prozesszinsen“; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Prozesskosten“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Prozesskosten“.

Prüfung des Jahresabschlusses: s. „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.

► *Begriff:* Für den Stpfl. kann sich aufgrund eines Gesetzes, behördlicher Auflagen oder vertraglicher Vereinbarung eine Pflicht zur Rekultivierung oder Wiederaufforstung von zuvor von ihm genutztem Grund und Boden ergeben. Dies kommt insbes. beim Abbau von Bodenschätzen vor. Rekultivierungsverpflichtungen sind nicht auf fremde Grundstücke beschränkt; durch Gesetz oder behördliche Auflagen kann der Stpfl. auch zur Rekultivierung eigenen Grund und Bodens verpflichtet sein.

► *Bilanzierung:* Rekultivierungsverpflichtungen sind mit Beginn der Grundstücksnutzung rechtl. entstandene, aber der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten. Die Inanspruchnahme ist regelmäßig hinreichend wahrscheinlich, da anzunehmen ist, dass die gesetzliche Verpflichtung, behördliche Auflage oder vertragliche Vereinbarung durchgesetzt werden wird. Daher ist für eine Rekultivierungsverpflichtung grds. eine Rückstellung zu bilden (vgl. BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 [880] für eine Wiederauffüllungspflicht; SCHMIDBAUER, BB 2000, 1130 [1136]).

Die Rückstellung ist raterlich in Abhängigkeit vom Abbaufortschritt anzusammeln.

CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735 (738); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Rekultivierung“.

Dies folgt allerdings nicht aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „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.

Die Rückstellung ist nach nunmehr geltender Rechtslage abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e).

Ebenso bereits BFH v. 17.3.2004 – II R 76/00, BFH/NV 2004, 1072 (1074) – Einheitsbewertung des BV; anders noch BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 (482).

Künftige Preissteigerungen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f nicht zu berücksichtigen (ebenso bereits BFH v. 17.3.2004 – II R 76/00 aaO). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c sind künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderungen zu aktivieren sind. Danach sind zu erwartende Kippgebühren zu berücksichtigen, soweit ein Verkippungsvertrag

am Bilanzstichtag bereits vorliegt oder mit einem Abschluss sicher zu rechnen ist (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 Stichwort „Rekultivierung“; anders noch BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [87]), nicht aber die mit der Erfüllung der Rekultivierungsverpflichtung einhergehende Wertsteigerung des Grundstücks.

BFH v. 17.3.2004 – II R 76/00 aaO (1073); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 Stichwort „Rekultivierung“.

Restrukturierungsverpflichtungen:

Schrifttum: HAIN, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000.

► *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:* vgl. Anm. 925 Stichwort „Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses“ sowie WENK/JAGOSCH, DStR 2009, 1712.
- ▷ *Sozialplanverpflichtungen:* vgl. Anm. 925 Stichwort „Sozialplan“ sowie Hain, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; KAYSER, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 246 ff.

Rücknahmeverpflichtungen:

Schrifttum: G. FEY, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der Verordnungen zur Abfallbewältigung, DB 1992, 2353; EILERS, Rückstellungen für Rücknahmepflichten, in Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 147; ROSS/SEIDLER, Rückstellungen für Altautorücknahme und -entsorgung, BB 1999, 1258; HUG/ROSS/SEIDLER, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; KESSLER, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; SCHÄFER, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; WULF/PETZOLD, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; MARX/KÖHLMANN, Bilanzielle Abbildung von Rücknahmeverpflichtungen nach HGB und IFRS, BB 2005, 2007.

► *Begriff:* Hersteller und Händler von Produkten werden mehr und mehr dazu verpflichtet, diese unentgeltlich zurückzunehmen und zu entsorgen. Solche Verpflichtungen finden sich zB in der VO über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen v. 21.8.1998 (BGBl. I 1998, 2379, zuletzt geändert am 2.4.2008, BGBl. I 2008, 531), im Batteriegesezt (Gesetz über das Inverkehrbrin-

gen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Batterien und Akkumulatoren v. 25.6.2009 (BGBl. I 2009, 1582, zuletzt geändert am 11.8.2010, BGBl. I 2010, 1163), 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 31.7.2009, BGBl. I 2009, 2585) und im Elektro- und Elektronikgerätegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten vom 16.3.2005, BGBl. I, 762, zuletzt geändert am 31.7.2009, BGBl. I 2009, 2585).

► **Bilanzierung:** Für die bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von in den Verkehr gebrachten Produkten ist nach hM eine Rückstellung zu bilden.

G. FEY, DB 1992, 2353 (2359); EILERS, in Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, 1994, 147 (159); FRENZ, DSz 1997, 37 (42); KESSLER, DSr 2001, 1903 (1910); WULF/PETZOLD, DSr 2004, 2116 (2118); MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2007 (2008); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 793.

Gleiches gilt bei freiwilliger Rücknahme von Produkten, etwa vor dem Hintergrund einer anderenfalls ergehenden entsprechenden staatlichen Regelung. In der Selbstverpflichtung zur Rücknahme wird uE zutreffend eine faktische Umweltverbindlichkeit gesehen.

BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (Selbstverpflichtung zur Rücknahme von Altbatterien); ebenso bereits FRENZ aaO (42f.); ROSS/SEIDLER, BB 1999, 1258 (1261).

Die gesetzlich geregelten Rücknahmeverpflichtungen entstehen mit dem Inverkehrbringen des Produkts, so dass es auf eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht mehr ankommt (vgl. Anm. 504). Ebensowenig kommt es darauf an, ob der Stpfl. selbst die Produkte in Umlauf gebracht hat, wenn seine Rücknahmeverpflichtung unabhängig davon besteht, wer sie hergestellt oder vertrieben hat. Maßgeblich ist allein, dass der Stpfl. zur Rücknahme verpflichtet ist (aA SCHÄFER, BB 2004, 2735 [2736 f.]). Faktische Rücknahmeverpflichtungen sind wirtschaftlich verursacht, wenn sich die zurückzunehmenden Güter im Verkehr befinden. Weder gesetzlich bestehende noch faktisch entstandene Rücknahmeverpflichtungen sind hingegen noch nicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht; deshalb dürfen für zukünftige Rücknahmeverpflichtungen – etwa aufgrund von noch nicht umgesetzten EU-Richtlinien – Rückstellungen nicht gebildet werden.

KESSLER, DSr 2001, 1903 (1911); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 920 Stichwort „Entsorgung“; aA HUG/ROSS/SEIDLER, BB 2000, 2510 ff.; HUG/ROSS/SEIDLER, DB 2002, 1013 (1014); MARX/KÖHLMANN aaO (2009).

Soweit eine Rücknahmeverpflichtung rechtl. entstanden oder vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist, besteht an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. regelmäßig kein Zweifel (glA MARX/KÖHLMANN, aaO), da die Verbraucher von der Möglichkeit der Rückgabe in der überwiegenden Zahl der Fälle Gebrauch machen werden.

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 schreibt nunmehr eine rätierliche Ansammlung der Rückstellung vor.

Sanierungsgeld: s. Anm. 511.

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 (dazu oben Anm. 505); 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 aaO).

Schmiergeld: s. Anm. 501.

Sozialplanverpflichtung: s. „Restrukturierungsverpflichtungen“.

Steuererklärung: s. Anm. 511.

Steuern: s. 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). KapGes. haben für zum Bilanzstichtag entstandene, aber noch nicht veranlagte KSt. eine Rückstellung zu bilden, die gem. § 10 Nr. 2 KStG bei der Gewinnermittlung ebenfalls unberücksichtigt bleibt.

Umweltverbindlichkeiten: s. 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 (dazu 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 schadensstiftende 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 In-Kraft-Treten 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 Anspruchsinha-

ber 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 aaO [55]).

Verjährte Verbindlichkeiten: s. Anm. 505.

Veröffentlichung des Jahresabschlusses: s. „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. 1761 ff.

Verwarnungsgelder: s. Anm. 501.

Wartungskosten für technische Geräte: vgl. Anm. 511.

Wasserversorgungs- und Abwasserbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge“.

Wiederaufforstungsverpflichtung: s. „Rekultivierungsverpflichtung“.

Wiederauffüllungsverpflichtung: s. „Rekultivierungsverpflichtung“.

Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel: s. „Pflanzenschutzmittel“.

Einstweilen frei.

515–517

IV. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 518

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. 473, 1850 ff.).

Einstweilen frei.

519

V. Aufwandsrückstellungen

Schrifttum: WILHELM, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, StuW 1990, 64; BAETGE, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in Festschr. Forster, Düsseldorf 1992, 27; WEHRHEIM/RUPP, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DStR 2010, 821.

1. Begriff

520

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, Festschr. Forster, 1992, 27 [37]).

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen dient der periodengerechten Gewinnermittlung (PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 [343]).

521 2. Bilanzierung

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 f.; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 161; SARRAZIN, WPg. 1993, 1; GEHM, BuW 2003, 542; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 109; WEHRHEIM/RUPP, DStR 2010, 821 (823); aA WILHELM, StuW 1990, 64 f.

Es handelt sich dabei um Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, sowie um Rückstellungen für Maßnahmen der Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, ohne dass insoweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung besteht.

Soweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Abraumbeseitigung besteht, ist ohne Rücksicht auf die Einhaltung der zeitlichen Grenzen des § 249 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (HERZIG, DStJG 14 [1991], 199 [228]; RUPP, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 66).

522 3. 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, Festschr. Forster, 1992, 27 [37]), ist hier ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen (dazu Anm. 511) abzulehnen.

523 4. 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. dann der Fall, wenn die unterlassene Aufwendung innerhalb der maßgeblichen Frist nachgeholt worden oder diese Frist ungenutzt verstrichen ist.

524 VI. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Passive Rechnungsabgrenzungsposten 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. 1900 ff.

525–879 Einstweilen frei.

**4. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:
Besondere Verzeichnisse**

Abweichende Wahlrechtsausübung: Voraussetzung für die Aufnahme in ein Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 ist eine unterschiedliche Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. Es ist nicht erforderlich, alle Differenzen zwischen HBil. und StBil., die zB aus unterschiedlichen handels- und strechtl. Vorschriften resultieren, in ein derartiges Verzeichnis aufzunehmen.

Besondere Steuerbilanz: Eine gesonderte StBil., aus der die Differenzen zur HBil. ableitbar wären, reicht nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 nicht aus; auch in derartigen Fällen ist bei unterschiedlicher Wahlrechtsausübung eine Aufnahme in ein gesondertes Verzeichnis erforderlich (ebenso WINKELJOHANN/BRIESE in Beck-BilKomm. VII. § 274 HGB Rn. 235).

Anlagevermögen: Sind die Differenzen aus dem sog. Anlagenspiegel (bzw. Anlagengitter) ersichtlich, so soll dies nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 20) ausreichend sein. Allerdings kann es sein, dass nach Abs. 1 Satz 3 zusätzliche Angaben erforderlich sind.

Umlaufvermögen: Zusätzliche Verzeichnisse sind insbes. für Vorräte bei unterschiedlichen Verbrauchsfolgeverfahren (zB Lifo) erforderlich.

Steuerfreie Rücklagen: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 22) soll die Aufnahme in ein besonderes Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 nicht erforderlich sein, wenn dies aus der Bilanz ersichtlich ist. Hier ist zu beachten, dass in der HBil. die stfreie Rücklage nicht mehr ersichtlich ist; eine Verpflichtung zu einer eigenständigen StBil. existiert allerdings nicht. Daher ist uE die Aufnahme dieser stl. Passivposten in das gesonderte Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 erforderlich; dies gilt insbes. auch analog nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 sowie nach R 6.6 Abs. 1 Nr. 3 EStR, da nur dann die Rücklagen in der Buchführung nachvollzogen werden können (ähnlich WINKELJOHANN/BRIESE in Beck-BilKomm., VII., § 274 HGB Rn. 235).

Nachträgliche Erstellung bis zum Zeitpunkt der Geltendmachung (Abgabe der StErklärung) reicht uE aus (vgl. BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47).

Stellungnahme: Verzeichnisse sollten uE nicht erforderlich sein, wenn die geforderten Angaben aus der Buchführung (zB dem handelsrechtl. Anlagengitter) klar (zB entsprechende Kennzeichnung bei unterschiedlichem Ausüben von Wahlrechten in HBil. u. StBil. nach Abs. 1 Satz 2) ersichtlich sind (s. dazu § 7a Anm. 141; zu geringwertigen WG bis VZ 2007 s. § 6 Anm. 1276). Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist dies allerdings wohl derzeit noch nicht zulässig, da das „Verzeichnis“ explizit verlangt wird. Insoweit sollte die FinVerw. Vereinfachungen zulassen oder der Gesetzgeber den Wortlaut dieser Vorschriften wieder ändern, um zusätzlichen Bürokratieaufwand zu vermeiden.

Einstweilen frei.

881–884

**5. Teil: Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3:
Angaben in den besonderen Verzeichnissen**

Erforderliche Angaben: Der Gesetzgeber bezieht sich bei den Angaben offensichtlich auf Anlage- und Umlaufvermögen. Anzugeben sind:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts sowie
- vorgenommene Abschreibungen, wobei hierunter uE sowohl die planmäßigen Abschreibungen (AfA) als auch die Teilwertabschreibungen sowie die AfA des betreffenden Jahres zu verstehen sind; unklar ist, ob auch die kumulierten Abschreibungen angegeben werden müssen.

Steuerliche Passivposten sollten hinsichtlich ihrer Bildung und Auflösung – einschließlich der Angaben der Zeitpunkte und der Vorschriften – analog in ein Verzeichnis aufgenommen werden, so dass die unterschiedlichen Erfolgsauswirkungen aus diesen Posten eindeutig ableitbar sind.

886–899 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 481]