

Doralt (Hrsg.)
Probleme des Steuerbilanzrechts

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 14

Probleme des Steuerbilanzrechts

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Universitätsprofessor Dr. Werner Doralt
Innsbruck



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Die diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Nummerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 13 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

- Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
- Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
- Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
- Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
- Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
- Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
- Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
- Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
- Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
- Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht
- Bd. 11 (1988): Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
- Bd. 12 (1989): Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht
- Bd. 13 (1990): Woerner, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Probleme des Steuerbilanzrechts: [dieser Band enthält die überarbeiteten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 24. 9. und 25. 9. 1990 in Innsbruck gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister]/hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. [Tagungsleiter Werner Doralt; Heinrich Wilhelm Kruse]. – Köln: O. Schmidt, 1991

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 14)

ISBN 3-504-62014-8 1

NE: Doralt, Werner [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen ...

Zitierempfehlung: Verf., DSfJG 14 (1991), S ...

© 1991 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Vervielfältigung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 24. 9. und 25. 9. 1990 in Innsbruck gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Universitätsprofessor Dr. *Werner Doralt*, Innsbruck, am zweiten Tag Universitätsprofessor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum.

Inhalt

<i>Universitätsprofessor Dr. Joachim Schulze-Osterlob, Berlin</i>	Seite
Eröffnung	1
<i>Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf</i>	
Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung	3
<i>Professor Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes	29
<i>Rat Dr. Peter Quantschnigg, Bundesministerium für Finanzen, Wien</i>	
Bilanzierungsprobleme im Zusammenhang mit verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckten Einlagen	47
<i>Dr. Hans-Jochem von Beckerath, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf</i>	
Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	65
<i>Universitätsprofessor Dr. Joachim Schulze-Osterlob, Berlin</i>	
Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz	123
<i>Dr. Adalbert Uelner, Ministerialdirektor a. D., Bonn</i>	
Ergänzungs- und Sonderbilanzen	139
<i>Professor Dr. Jochen Thiel, Ministerialrat, Düsseldorf</i>	
Die Bilanzierung von Nutzungsrechten	161
<i>Universitätsprofessor Dr. Norbert Herzig, Aachen</i>	
Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz	199

Universitätsprofessor Dr. Werner Doralt, Innsbruck

Resümee	231
---------------	-----

*

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.

Satzung (Auszug)	249
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	250
Mitgliederverzeichnis	250

<i>Sachregister</i>	271
---------------------------	-----

Eröffnung

Universitätsprofessor Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*, Berlin

Die 15. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ist nach den Tagungen in Wien (1978)¹ und Salzburg (1983)² die dritte Tagung unserer Gesellschaft in der Republik Österreich. Thema und Termin der diesjährigen Tagung dürften aus österreichischer Sicht als besonders geglückt erscheinen, ist doch Ende Juni dieses Jahres in Österreich das Rechnungslegungs-Gesetz³ beschlossen worden, das nunmehr auch hier die Bilanzierung auf eine neue gesetzliche Basis stellt. Dabei ist es aus europäischer Sicht ganz besonders zu begrüßen, daß das Rechnungslegungs-Gesetz weitgehend dem deutschen Bilanzrichtlinien-Gesetz folgt, das wiederum auf die bekannte 4. EG-Richtlinie zurückgeht. Wir sind damit in Europa der Vergleichbarkeit der Handelsbilanzen jedenfalls nach der Gesetzeslage ein gutes Stück näher gekommen.

Österreich und Deutschland haben auch insofern eine Gemeinsamkeit, als in beiden Staaten der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt⁴. Folgerichtig ist ein wichtiges Referat auf dieser Tagung diesem Maßgeblichkeitsgrundsatz gewidmet. Darüber hinaus werden die Vorträge für beide Rechtsordnungen übereinstimmend jeweils von der handelsrechtlichen Rechtslage ausgehen müssen, um die Probleme des Steuerbilanzrechts zu behandeln. So sind beispielsweise die Bilanzierungsprinzipien der Steuerbilanz zunächst handelsrechtliche, und Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sind im Ausgangspunkt jedenfalls auch handelsrechtliche Vorgänge. Dennoch wird das Schwergewicht entsprechend den Aufgaben unserer Gesellschaft und dem Thema dieser Tagung eindeutig auf den steuerrechtlichen Problemen liegen. Die überwiegende Zahl der Vortragsthemen empfängt ihre Bedeutung ganz wesentlich aus steuerrechtlichen Fragestellungen. So hoffe ich, Sie werden alle den erwarteten Gewinn aus dem Besuch dieser Tagung ziehen.

1 Die Referate und Diskussionen sind veröffentlicht in *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, DStJG Band 2, 1979.

2 Die Referate sind veröffentlicht in *Raupach* (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG Band 7, 1984.

3 BGBl. 1990/475.

4 § 5 Abs. 1 Satz 1 dEStG; § 5 Abs. 1 Satz 1 oEStG.

Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung

Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*, Richter am Finanzgericht,
Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. VorbemerkungII. Prinzipien der Steuergerechtigkeit<ul style="list-style-type: none">1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung3. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<ul style="list-style-type: none">a) Grundlagenb) Zu den Gegenargumenten4. PraktikabilitätIII. Das Einkommen als Maßgröße wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit<ul style="list-style-type: none">1. Einführung2. Der bilanzielle Bestandsvergleich als idealtypische Verwirklichung der Reinvermögenszugangstheorie3. Das MarkteinkommensprinzipIV. Das Maßgeblichkeitsprinzip<ul style="list-style-type: none">1. Inhalt | <ul style="list-style-type: none">2. Entstehung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes3. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes4. Folgerungen (Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips)V. Prüfung der einzelnen Bilanzierungsprinzipien anhand der gewonnenen Maßstäbe<ul style="list-style-type: none">1. Formelle Bilanzierungsprinzipien2. Materielle Bilanzierungsprinzipien<ul style="list-style-type: none">a) Wahrheit und Vollständigkeitb) Bilanzidentität und -kontinuitätc) Grundsatz der Vorsicht<ul style="list-style-type: none">aa) Allgemeinesbb) Realisationsprinzipcc) Imparitätsprinzipdd) Weitere Ausprägungen des VorsichtsprinzipsVI. Folgerungen |
|---|---|

I. Vorbemerkung

Die Frage nach der Sachgerechtigkeit eines Besteuerungsmaßstabs setzt Kriterien voraus, die eine Entscheidung erlauben, was im Steuerrecht sachgerecht und was sachwidrig ist. Das Bemühen um derartige Kriterien mag manchem positivistisch eingestellten Steuerjuristen suspekt erscheinen. Erst recht mag den Bilanzpraktiker das Vorhaben irritieren, die herkömmlichen Bi-

lanzierungsprinzipien auf ihre Tauglichkeit als sachgerechte Besteuerungsmaßstäbe zu untersuchen. Denn das Bilanzrecht wurzelt in einer langen kaufmännischen Tradition: Es beruht „... auf Jahrhunderte alten Erfahrungen und darin begründeten Gewohnheiten vieler Generationen aller Länder“¹. Demgegenüber ist die Steuerrechtswissenschaft eine vergleichsweise junge, beinahe noch unfertige Wissenschaft. Sie hat sich im wesentlichen erst nach dem ersten Weltkrieg zu einem „stofflich und methodisch selbständigen Gebiet“² entwickelt. Schon deshalb droht sie den kürzeren zu ziehen, wenn sie ihre Meßlatte an die altherwürdigen Bilanzierungsprinzipien anzulegen versucht. Hinzu kommt, daß die Bilanz nicht nur aus dem Blickwinkel des Steuerrechts zu betrachten ist. Sie ist daneben Gegenstand des (geschriebenen) Handelsrechts, ferner des ungeschriebenen Rechts, nämlich von Normen des Gewohnheitsrechts, von Handelsbräuchen und Verkehrsanschauungen³. Darüber hinaus ist die Bilanz Forschungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre⁴.

Folge davon ist, daß die verschiedenen Wissenschaften mit ihren ureigenen Methoden und zur Erfüllung ihrer jeweils eigenständigen Zwecke an dem Phänomen „Bilanz“ herumwerkeln. Dabei bleibt es nicht aus, daß das Gebiet der Nachbardisziplin mit beackert wird. Deshalb befassen sich auch Wirtschaftswissenschaftler mit dem Steuerbilanzrecht⁵. Daß die unterschiedlichen Wissenschaften sich dabei leicht gegenseitig ins Gehege kommen, liegt in der Natur der Sache. Dies führt zu interdisziplinären Scharmützeln, die – neben ihrer erkenntnisfördernden Wirkung – einen unbestreitbaren Unterhaltungswert aufweisen. So wendet sich etwa *Heinrich Beisse*⁶ – wie ich meine zu Recht – dagegen, betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen ohne weiteres als Rechtsregeln anzuerkennen und wirft dem Wirtschaftswissenschaftler *Dieter Schneider*⁷ zugleich vor, die Kompetenzen seines Fachgebietes zu überschreiten, weil dieser „sogar“ eine eigene juristische Methodenlehre entwirft.

1 *Lion*, Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1922, S. 9.

2 *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, S. 1.

3 *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Köln 1970, S. 103 f.

4 Vgl. *Moxter*, Bilanzlehre, Wiesbaden 1974; *ders.*, Bilanzlehre Band I: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden 1984; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987, *Wöbe*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987.

5 *Moxter* (FN 4); *Leffson* (FN 4); *Wöbe* (FN 4); *Moxter*, Bilanzierung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Tübingen 1982; *Heibel*, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung, Köln 1981; *Schneider*, StuW 1983, 141.

6 StuW 1984, 1, 11.

7 StuW 1983, 141, 158, 160; *ders.*, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, DSStJG 5 (1982), S. 85, 92 ff.

Bei dieser komplexen Ausgangslage mag der Versuch kühn erscheinen, aus der spezifischen Sicht des Steuerrechts etwas zur Sachgerechtigkeit von Bilanzierungsprinzipien zu sagen. Gleichwohl hat das Steuerrecht auch in diesem Bereich die ihm aufgebene Ordnungsaufgabe zu erfüllen. Die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast ist in einem Rechtsstaat das konstituierende Element des Steuerrechts⁸. Die Steuerrechtsordnung ist, wenn sie Gerechtigkeitsordnung sein soll, auf sachgerechte Regeln angewiesen⁹. Diese gilt es aufzuspüren und konsequent anzuwenden. Für das Steuerbilanzrecht folgt daraus, daß es sich nicht mit einer bunten Mischung aus überkommenen kaufmännischen Bräuchen, handelsrechtlichen Grundsätzen und betriebswirtschaftlichen Maximen zufriedengeben darf. Vielmehr hat es die spezifischen steuerrechtlichen Gerechtigkeitskriterien für den Umgang mit der Steuerbilanz nutzbar zu machen.

II. Prinzipien der Steuergerechtigkeit

1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Unter den Prinzipien der Steuergerechtigkeit denkt der Jurist meist zunächst an den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der verfassungsrechtlich in Art. 2 Abs. 1 GG (Einschränkung der ökonomischen Handlungsfreiheit nur durch Gesetz) und Art. 20 Abs. 3 GG (Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht) sowie einfachrechtlich in § 3 Abs. 1 und § 38 AO verankert ist¹⁰. Für das österreichische Steuerrecht ergibt sich dieser Grundsatz aus Art. 18 des Bundesverfassungsgesetzes und § 5 des Finanzverfassungsgesetzes. Danach ist die Besteuerung nur zulässig, wenn und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist. Dazu hat das (deutsche) Bundesverfassungsgericht im Anschluß an *Bühler/Strickrodt*¹¹ den viel zitierten Satz aufgestellt, das Steuerrecht lebe aus dem Diktum des Gesetzgebers¹². Dies bedeutet jedenfalls, daß der Gesetzgeber die wesentlichen Entscheidungen und Wertungen selbst treffen muß¹³. Indessen ist anerkannt, daß der Gesetzgeber, auch der Steuergesetzgeber, nicht ohne unbestimmte Rechtsbegriffe auskommt wie z. B. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (§ 4 Abs. 2 Satz 1, § 5 Abs. 1 EStG). Je dehnbare, gene-

8 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl., Köln 1989, S. 24.

9 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 44 f.

10 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 35 f. mwN.

11 Steuerrecht I, 2. Halbband, 3. Aufl., S. 658.

12 BVerfGE 13, 318 (328).

13 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 36.

ralklauselartiger solche Rechtsbegriffe sind, desto mehr handelt es sich um „Stücke offengelassener Gesetzgebung“¹⁴, d. h., der Gesetzgeber hat insoweit die Regelung nicht selbst getroffen, sondern mehr oder weniger auf den Richter delegiert. Dies ist grundsätzlich mit dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung vereinbar, jedenfalls dann, wenn der Richter gesetzliche Grundwertungen vorgegeben bekommt, die ihn in den Stand setzen, die offengelassene Norm auszufüllen.

Demgegenüber erscheint es auf den ersten Blick geradezu abenteuerlich, wenn der Gesetzgeber die Regelungsbefugnis nicht auf den Richter überträgt, sondern auf den Normadressaten selbst, den rechtsunterworfenen Bürger, den Steuerpflichtigen. Dieser agiert dann gleichsam als Richter in eigener Sache: Er darf sich den gesetzlichen Tatbestand, der auf ihn angewandt werden soll, selbst formen und sich die Rechtsfolge aussuchen. Genau dies geschieht im Bereich der steuerlichen Wahlrechte. Es gibt sie nicht nur im Steuerbilanzrecht, sondern auch an anderen Stellen des Steuerrechts¹⁵. Im Steuerbilanzrecht spiegeln sie das Bemühen des Gesetzgebers wieder, der kaufmännischen Entscheidung einen Ermessensspielraum offenzuhalten. Gemessen am Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, ist dies bedenklich. Bilanzierungswahlrechte bedürfen deshalb jedenfalls einer besonderen Rechtfertigung¹⁶.

2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Problematik der Bilanzierungswahlrechte berührt auch ein weiteres Prinzip der Steuergerechtigkeit, nämlich den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, verankert in Art. 3 Abs. 1 GG, für Österreich in Art. 7 Abs. 1 des Bundesverfassungsgesetzes¹⁷. Neben der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt dieser Grundsatz auch die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen im einzelnen. Dazu gehört insbesondere die Anwendung des gleichen Maßes bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage¹⁸. Dieses Gebot wird unterlaufen, wenn es der Steuerpflichtige in der Hand hat, durch Ausübung von Wahlrechten seine Bemessungsgrundlage individuell zu gestalten. Im Verhältnis zu denjenigen Steuerpflichtigen, die von

14 *Hedemann*, Die Flucht in die Generalklauseln, Tübingen 1933, S. 58.

15 Siehe dazu insbesondere die Zusammenstellung bei *Rose*, StbJb. 1979/80, S. 49 ff.; ferner *Raupach*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, S. 111 f.

16 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 37; *Birk*, NJW 1984, 1325 ff.

17 Dazu *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II, 2. Aufl., Wien 1988, S. 155 ff.

18 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 41.

ihrem Wahlrecht keinen oder einen andersartigen Gebrauch machen, entsteht eine Ungleichbehandlung, die ebenfalls begründungsbedürftig ist.

Aus dem Gleichheitssatz folgt ferner, daß das Steuerrecht nicht ohne zureichenden Grund die Wettbewerbsverhältnisse durch ungleiche Steuerbelastung von Wettbewerbern verändern darf (Prinzip der Wettbewerbsneutralität)¹⁹. Das Steuerbilanzrecht nimmt dann Einfluß auf die Bedingungen des Wettbewerbs, wenn es für miteinander am Markt konkurrierende Unternehmen unterschiedliche Bilanzierungsregeln vorschreibt. Dies kann insbesondere auf unterschiedlichen Rechtsformen der miteinander in Wettbewerb stehenden Unternehmen beruhen. Deshalb hat auch die immer wieder erhobene Forderung nach einer rechtsformneutralen Besteuerung²⁰ eine ihrer Wurzeln im Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Für das Steuerbilanzrecht folgt daraus, daß Sonderregeln für bestimmte Unternehmensformen besonders sorgfältig daraufhin zu untersuchen sind ob die unterschiedliche Rechtsform tatsächlich eine andersartige Bilanzierung erzwingt.

3. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

a) Grundlagen

Das sinnstiftende Fundamentalprinzip der Besteuerung²¹, an dem sich auch die überkommenen Bilanzierungsprinzipien in erster Linie messen lassen müssen, ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dabei handelt es sich um ein ethisches Axiom, das nicht exakt ableitbar ist. Es ist inzwischen allerdings nahezu einhellig anerkannt²². Seine Wurzeln reichen weit zurück: Das Leistungsfähigkeitsprinzip war schon in der Erklärung der Menschenrechte von 1789/1791 verankert²³. In die Steuerrechtswissenschaft des deutschsprachigen Raumes hat es vor allem durch die finanzwissenschaftliche Diskussion Eingang gefunden, die etwa Mitte des vorigen Jahrhunderts begonnen und seitdem das Steuerrecht immer wieder befruchtet hat²⁴. Beim heutigen Stand der

19 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 45.

20 *Montag*, in: *Tipke/Lang* (FN 8), S. 589 mwN.

21 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 27 mwN; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, S.97 ff.

22 Nachweise bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 27.

23 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 28.

24 *Umpfenbach*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Erster Teil, Erlangen 1859, S. 105 („Beitragsfähigkeit“); *Wagner*, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil,

Rechtsentwicklung ist jedenfalls zu konstatieren, daß das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sich zu einem Rechtsprinzip mit gesichertem Geltungsgrund entfaltet hat. Es war schon in Art. 134 WRV normiert und ist es heute noch (oder wieder) in anderen europäischen Verfassungen (so etwa in schweizerischen Kantonsverfassungen und in der spanischen, türkischen, griechischen und italienischen Verfassung)²⁵. Der deutsche Steuergesetzgeber hat dieses Prinzip wiederholt in Gesetzesbegründungen verankert und damit zur Grundlage seiner Regelung gemacht. Und das deutsche Bundesverfassungsgericht hat den Leistungsfähigkeitsgrundsatz in ständiger Rechtsprechung herangezogen²⁶, und zwar vor allem als Vergleichsmaßstab im Rahmen des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes. Diese Rechtsprechung hat in jüngster Zeit einen neuen Höhepunkt erreicht und zwar mit den Beschlüssen vom 29. 5. 1990²⁷ und vom 12. 6. 1990²⁸, mit denen der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts den Familienlastenausgleich und die Kinderfreibeträge der Jahre 1983–1985 für verfassungswidrig erklärt hat. Diese Entscheidungen konkretisieren das Leistungsfähigkeitsprinzip für das Gebiet der Familienbesteuerung in einer so konkreten und stringenten Weise, wie es die Steuerrechtswissenschaft seit Jahrzehnten gefordert hat. Insgesamt hat damit das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als verfassungsrechtliches Prinzip eine deutliche Aufwertung erfahren. Davon profitiert auch die hier vorzunehmende Prüfung der Sachgerechtigkeit von Bilanzierungsprinzipien. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit liefert nämlich nicht nur einen Maßstab zur verfassungsrechtlichen Überprüfung von Gesetzen, sondern erst recht eine Interpretationsrichtschnur für die einfachrechtliche Rechtsanwendung und ein Sachgerechtigkeitskriterium für die Beurteilung von überkommenen einfachrechtlichen Rechtsgrundsätzen. Für die hier zu untersuchenden Bilanzierungsprinzipien folgt daraus, daß sie sich in erster Linie am Leistungsfa-

2. Aufl., Leipzig 1890, S. 442 ff.; *Ebeberg*, Finanzwissenschaft, 4. Aufl., Leipzig 1895, S. 129 ff.; *Terhalle*, Steuerlast und Steuerkraft, Jena 1921, S. 42 ff.; *Gerloff*, Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Erster Band, Tübingen 1926, S. 462 ff. („Steuerfähigkeit“); *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 121 ff.; *Haller*, Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971, S. 14 ff., 41 ff.

25 Siehe die Nachweise bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 28; in Österreich hat dieser Grundsatz nach Auffassung des dortigen Verfassungsgerichtshofs allerdings keinen Verfassungsrang (*Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, 4. Aufl., Wien 1989, S. 9 mwN).

26 Nachweise bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 29.

27 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. 1990 II, 653.

28 1 BvL 72/86, BStBl. 1990 II, 664.

higkeitsprinzip messen lassen müssen. Das heißt, es ist jeweils der Frage nachzugehen, ob die unterschiedlichen Bilanzierungsgrundsätze der Aufgabe gerecht werden, steuerliche Leistungsfähigkeit abzubilden. Geschieht dies nicht, so bedürfen die Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips einer gesonderten Rechtfertigung²⁹.

b) Zu den Gegenargumenten

Das so verstandene Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist allerdings nicht unumstritten. Die Kritik, die, wenn ich es richtig sehe, im Abnehmen begriffen ist, wendet dagegen ein, daß dieses Prinzip nicht näher ableitbar sei, es beruhe auf sozialstaatlicher Umverteilungsideologie und sei außerdem zu unbestimmt³⁰. Dazu ist zu sagen: Spätestens seit der Steuergesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip wiederholt in der Begründung von Gesetzen verankert und damit als gesetzgeberische Fundamentalwertung dokumentiert hat, ist dieses Prinzip als Rechtsprinzip existent, so daß es bei der Auslegung und der verfassungsrechtlichen Prüfung von Steuergesetzen Geltung beanspruchen kann. Ferner ist es aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten. Nach der neueren ständigen Rechtsprechung des (deutschen) Bundesverfassungsgerichts ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten³¹. Eine derartige Prüfung setzt im Steuerrecht einen Maßstab voraus, in bezug auf was die Steuerpflichtigen miteinander verglichen werden sollen. In diesem Punkt ist das Leistungsfähigkeitsprinzip unverzichtbar, wenn man sich nicht mit beliebigen sachfremden Kriterien zufriedengeben will. Ein besserer Vergleichsmaßstab als die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist jedenfalls nicht in Sicht. Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht mit gutem Grund aus Art. 3 Abs. 1 GG gefolgert, daß die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden muß³².

Auch der Vorwurf der „Unbestimmtheit“ oder „Vieldeutigkeit“ trifft das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht. Als verfassungsrechtliches Prinzip ist es jedenfalls nicht unbestimmter als der Gleichheitssatz selbst³³. Es läßt – wie

29 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 32.

30 Nachweise bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 29.

31 BVerfGE 55, 72 (88) mwN; ferner BVerfG, BStBl. 1990 II, 653, 658.

32 Zuletzt BVerfG, BStBl. 1990 II, 653, 658.

33 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 29.

alle verfassungsrechtlichen Prinzipien – dem Gesetzgeber erhebliche Gestaltungsfreiheit. Die Konturen dieses Grundsatzes bei der Rechtsanwendung im Einzelfall herauszuarbeiten, ist Aufgabe der Rechtsprechung. Letztere ist den Umgang mit derartigen Problemen gewohnt. Eindeutigkeit in dem Sinne, daß die Rechtsprechung das Gesetz nur noch zu vollziehen hat, ohne es zugleich inhaltlich konkretisieren zu müssen, kommt in der Rechtsordnung sehr selten vor. Ein Beispiel dafür ist etwa der Einkommensteuertarif. Daß das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ebenso eindeutig ist, beeinträchtigt seine Brauchbarkeit als Rechtsprinzip daher letztlich nicht.

Schließlich hat der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch nichts mit sozialstaatlicher Umverteilung zu tun. Seine Bedeutung entfaltet sich in erster Linie bei der Entwicklung einer sachgerechten Steuerbemessungsgrundlage³⁴. Ob der Tarif proportional oder ob und wie ausgeprägt er progressiv verlaufen soll, ist eine steuerpolitische (auch wirtschafts- und sozialpolitische) Entscheidung, für die sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nichts herleiten läßt. Mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist sowohl ein proportionaler als auch ein progressiver Tarif vereinbar³⁵.

4. Praktikabilität

Das Leistungsfähigkeitsprinzip muß allerdings auf einen zum Teil gegenläufigen Grundsatz Rücksicht nehmen: auf das Prinzip der Praktikabilität der Besteuerung. Dieses Prinzip soll die Überkompliziertheit oder praktische Undurchführbarkeit der Steuergesetze verhindern. Damit dient es zugleich auch dem Gleichheitssatz; denn Gesetze, deren praktische Umsetzung nicht oder schwer möglich ist, können nicht gleichmäßig angewendet werden, sondern belasten die Steuerpflichtigen in unterschiedlicher Weise³⁶.

Der Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung hat aber noch eine weitere Facette, und zwar im Zusammenhang mit der Auferlegung steuerlicher Mitwirkungspflichten. Nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Steuerpflichtigen müssen in der Lage sein, die Steuergesetze zu voll-

34 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 29, 49 mwN.

35 A. A. BVerfGE 8, 51 (68 f.); diese Entscheidung dürfte beim heutigen Stand von Wissenschaft und Rechtsprechung überholt sein.

36 Vgl. *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980, S. 170 ff.; *Amdt*, Praktikabilität und Effizienz, Köln 1983, S. 7 ff., 40 ff.; *Tipke/Lang* (FN 8), S. 33.

ziehen oder jedenfalls beim Vollzug mitzuwirken. Deshalb darf der Steuerstaat keine Mitwirkungspflichten statuieren, die unerfüllbar oder unzumutbar sind oder aber den Steuerbürger mehr belasten als zur Erfüllung des Besteuerungszwecks erforderlich ist. So gesehen, hat der Praktikabilitätsgrundsatz aus der Sicht des Steuerpflichtigen eine seiner Wurzeln im verfassungsrechtlichen Übermaßverbot, das aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet wird.

III. Das Einkommen als Maßgröße wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

1. Einführung

Unter den hier aufgelisteten systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts nimmt – wie bereits dargelegt – das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Sonderrolle ein. Es stellt das Fundamentalprinzip der Besteuerung dar. Ein Besteuerungsmaßstab ist deshalb nur dann sachgerecht zu nennen, wenn er darauf abzielt, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu messen. Als Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit kommen das Einkommen, das Vermögen und die Einkommensverwendung (der Konsum) in Betracht³⁷. Das Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht, dessen Bestandteil das Steuerbilanzrecht ist, knüpft an die Maßgröße „Einkommen“ an, für den Bereich der objektiven Leistungsfähigkeit an die „Einkünfte“ im Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 dEStG und des § 2 Abs. 2 und 3 öEStG. Die Einkünfte sind für die hier allein interessierenden Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) definiert als „der Gewinn“ (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 dEStG, § 2 Abs. 4, Nr. 1 öEStG). Und der Gewinn ist deckungsgleich in § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG und öEStG definiert als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Für Gewerbetreibende schreiben § 5 Abs. 1 dEStG und § 5 Abs. 1 öEStG unter weiteren, nicht wesentlich unterschiedlichen Voraussetzungen vor, daß für den Betriebsvermögensvergleich das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dabei verweist § 5 Abs. 1 dEStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (ebenso § 5 Abs. 1 öEStG³⁸). Auch in Österreich gilt das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die

³⁷ *Tipke/Lang* (FN 8), S. 160 ff. mwN.

³⁸ *Doralt/Ruppe* (FN 25), S. 72.

Steuerbilanz³⁹. Die (handelsrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind im wesentlichen *sedes materiae* für die Bilanzierungsprinzipien, deren Sachgerechtigkeit es zu untersuchen gilt. Zur Beantwortung der Frage, ob die dargestellte Normenkette als Instrumentarium zur Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit geeignet ist, empfiehlt sich zunächst ein Blick auf den theoretischen Hintergrund des steuerlichen Einkommensbegriffs.

2. Der bilanzielle Bestandsvergleich als idealtypische Verwirklichung der Reinvermögenszugangstheorie

Der Einkommensbegriff des EStG (des deutschen wie des österreichischen, die beide gemeinsame Wurzeln haben) beruht auf keiner einheitlichen Gesamtkonzeption. Vielmehr handelt es sich, bei Licht besehen, um zwei Einkommensbegriffe: den der Gewinneinkünfte und den der Überschusseinkünfte. Nach der gesetzlichen Ausgangslage sind beide in ihrer Definition und in den Vorschriften ihrer Ermittlung voneinander unabhängig. Darin spiegelt sich der finanzwissenschaftliche Theorienstreit wider, der um die Jahrhundertwende und Anfang dieses Jahrhunderts die Diskussion um den „richtigen“ Einkommensbegriff geprägt hat⁴⁰. Die ursprünglich dominierende Quellentheorie macht die Frage, ob etwas Einkommen ist, vom Vorhandensein einer ständig fließenden Einkommensquelle abhängig. Sie will nur die aus einer Quelle fließenden laufenden Einkünfte steuerlich erfassen, nicht dagegen Wertveränderungen des Quellenvermögens und auch nicht den Gewinn, der bei der Veräußerung der Quelle entsteht. An diese Theorie lehnt sich bis heute die Definition der Überschusseinkünfte an⁴¹. Die Quellentheorie lag auch dem preußischen EStG von 1891 zugrunde⁴². Schon damals hatte allerdings die Unternehmer-Lobby erfolgreich ihre Interessen gegen das gesetzgeberische Konzept durchgesetzt und in § 14 prEStG 1891 eine Durchbrechung des Prinzips erzwungen⁴³; nach dieser Vorschrift wurde bereits als „Einkommen aus Handel und Gewerbe“ das Ergebnis der handelsrechtlich vorge-

39 *Doralt/Ruppe* (FN 25), S. 69 ff.; *Doralt*, *Der Firmenwert in der Handels- und Steuerbilanz*, Berlin 1976, S. 38.

40 Siehe dazu die Nachweise bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 202 f.; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, *Einkommensteuergesetz*, Kommentar, Heidelberg, Stand: Juni 1990, § 2 Rdnr. A 313 ff.

41 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 233; *Doralt/Ruppe* (FN 25), S. 55.

42 *Fuisting/Strutz*, *Die Preußischen direkten Steuern*, Erster Band, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin 1915, § 2 Anm. 2.

43 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 234.

schriebenen kaufmännischen Buchführung zugrundegelegt. Damit wurden auch Wertänderungen im Betriebsvermögen steuerlich erfaßt.

In der Folgezeit rückten indessen die Nachteile der Quellentheorie ins Blickfeld: Diese Theorie läßt vor allem erhebliche Besteuerungslücken offen, die nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu rechtfertigen sind⁴⁴. Der Gesetzgeber des EStG 1920 lehnte sich daher an die zweite bedeutende damals vertretene Einkommenstheorie an, die Reinvermögenszugangstheorie⁴⁵. Danach ist Einkommen der gesamte Zugang von Reinvermögen während einer Periode. Dazu gehören (nach der Formulierung von Schanz) alle Reinerträge einschließlich der unrealisierten Wertsteigerungen, alle Nutzungswerte für die Benutzung eigener Vermögenswerte (z. B. eigener Häuser, Gärten, Pferde etc.), geldwerte Leistungen Dritter, Geschenke, Erbschaften, Lotteriegewinne, Versicherungskapitalien, Versicherungsrenten, Konjunkturgewinne jeder Art⁴⁶. Diese Aufzählung zeigt, daß die Reinvermögenszugangstheorie den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleichmäßig und lückenlos erfaßt. Sie verdient deshalb grundsätzlich Zustimmung⁴⁷. Allerdings hat sie auch unverkennbare Schwächen: Ihr Einkommensbegriff ist zu weit. Insbesondere die Erfassung der nicht realisierten Wertsteigerungen begründet die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung, zudem ist die Erfassung aller Nutzungswerte technisch nicht möglich⁴⁸.

Deshalb hat sich das Einkommensteuergesetz 1925 nicht mehr vorrangig einer Einkommenstheorie angeschlossen, sondern pragmatisch die verschiedenen Einkunftsarten enumerativ aufgezählt und bei den Definitionen teils auf die Quellentheorie, teils auf die Reinvermögenszugangstheorie zurückgegriffen⁴⁹. Dabei ist es bis heute geblieben.

Für das Steuerbilanzrecht bleibt jedenfalls festzuhalten, daß der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich geradezu den idealtypischen Anwendungsfall der Reinvermögenszugangstheorie darstellt. Denn dadurch, daß das Betriebsreinvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres dem Betriebsreinvermögen am Anfang des Wirtschaftsjahres gegenübergestellt wird, wird der während einer Periode erzielte Zuwachs an Reinvermögen in Übereinstimmung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip konsequent erfaßt.

44 *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 320; *Lang* (FN 21), S. 36 f.

45 *Lang* (FN 21) S. 36 f. mwN; *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 321 ff.

46 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 203 mwN.

47 *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 330.

48 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 203; vgl. auch *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 331.

49 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 203.

3. Das Markteinkommensprinzip

Die Entscheidung des Gesetzgebers, das Einkommen anhand von acht Einkunftsarten (EStG 1925), später anhand von sieben Einkunftsarten (EStG 1934) zu umschreiben, hat Wissenschaft und Rechtsprechung vor die Aufgabe gestellt, nach gemeinsamen, für alle Einkunftsarten gültigen Merkmalen zu suchen. Der Große Senat des BFH hat dazu die Formulierung entwickelt: „Kennzeichnend für diese Einkunftsarten ist, daß die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen“⁵⁰. In die gleiche Richtung zielt die von der neueren Steuerrechtswissenschaft entwickelte Definition. Danach besteht die Tatbestandsgrundlage und Rechtfertigung aller Einkünfte in der Herleitung des Vermögenszuwachses aus dem Marktgeschehen (so die Formulierung von *Kirchhof*⁵¹). Gemeinsames Merkmal der verschiedenen Einkunftsarten ist „die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt“ (so die grundlegende und für die weitere Diskussion maßgebliche Definition von *Ruppe* anlässlich der ersten Jahrestagung der DSJG 1977⁵²). Die auf diesem Ansatz basierende Theorie läßt sich – im Anschluß an ältere Vorbilder – als Markteinkommenstheorie bezeichnen⁵³. Sie ist eine Weiterentwicklung der Reinvermögenszugangstheorie, deren oben dargestellten Schwächen sie vermeidet. Sie kann heute als herrschend angesehen werden. Ein positivrechtlicher Anknüpfungspunkt für sie ergibt sich aus § 2 Abs. 1 Satz 1 dEStG. Nach dieser Vorschrift unterliegen (nur) die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten der Besteuerung, die der Steuerpflichtige erzielt. „Erzielt“ bedeutet in diesem Zusammenhang „erwirtschaftet“⁵⁴. Das Einkommen ist damit definiert als erwirtschafteter Reinvermögenszugang, d. h. alle Einkünfte, aus einer Erwerbstätigkeit, die mit Gewinnabsicht erwirtschaftet worden sind⁵⁵.

Damit ist der wesentliche Prüfungsmaßstab zur Beurteilung von Bilanzierungsprinzipien gewonnen: Sie haben ihre Aufgabe, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu messen, so zu erfüllen, daß sie den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugang abbilden.

50 BFH-Beschl. v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. 1984 II, 751, 766.

51 *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 363.

52 *Ruppe*, DSJG 1 (1978, 2. Aufl. 1979), S. 7, 16.

53 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 166 mwN; *Kirchhof* (FN 40), § 2 Rdnr. A 363 mwN; *Wassermeyer*, StuW 1982, 352; *Lang* (FN 21), S. 18 f., 87 ff., 229 f., 235 f. *Meincke*, in: Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart, Stand: Juni 1990, § 2 Rdnr. 27.

54 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 204.

55 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 204.

IV. Das Maßgeblichkeitsprinzip

Bevor dieser Maßstab an die einzelnen Bilanzierungsprinzipien angelegt werden kann, ist zunächst zu untersuchen, welche Rolle dabei das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz spielt. Es stellt sich nämlich die Frage, ob die Bilanzierungsprinzipien, die im wesentlichen ihren Sitz im Handelsrecht haben und aus kaufmännischer Übung entstanden sind, nicht schon deshalb gegen steuerrechtssystematische Kritik immun sind, weil möglicherweise das Maßgeblichkeitsprinzip einen Vorrang der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze anordnet.

1. Inhalt

Nach dem Gesetzesbefehl des § 5 Abs. 1 dEStG und öEStG ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Damit wird ein wesentlicher Teil des Handelsrechts in das Steuerrecht inkorporiert⁵⁶. Diese Blankettverweisung erfaßt alle geschriebenen und ungeschriebenen Rechtssätze des Handelsrechts, denen die Qualität von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zukommt⁵⁷. § 5 Abs. 6 dEStG schränkt die Anknüpfung an das Handelsrecht dergestalt ein, daß die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung „zu befolgen“ sind und damit den entsprechenden handelsrechtlichen Grundsätzen vorgehen. Die entsprechende Einschränkung für das österreichische Recht findet sich im Text des § 5 Abs. 1 öEStG, der einen Vorrang der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gegenüber den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung normiert⁵⁸. Beide Elemente, die generelle Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einerseits und der Vorrang steuerlicher Spezialvorschriften andererseits formen den Maßgeblichkeitsgrundsatz in seiner gegenwärtigen Fassung⁵⁹. Welche rechtssystematische Bedeutung das Maßgeblichkeitsprinzip hat, läßt sich anhand der Entstehungsgeschichte dieses Prinzips erschließen.

56 *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg, Stand: April 1989, § 5 Rdnr. A 5.

57 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 12.

58 *Doralt/Ruppe* (FN 25), S. 70.

59 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 15.

2. Entstehung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Seit den frühesten Anfängen der einkommensteuerlichen Gesetzgebung war umstritten, ob das Steuerrecht zur Ermittlung des Einkommens von Gewerbetreibenden eigene Kriterien entwickeln oder an die kaufmännische Buchführung anknüpfen sollte. Die Gewinnermittlung der Kaufleute konnte erst dann der Einkommensbesteuerung dienstbar gemacht werden, als das Handelsrecht gesetzliche laufende Buchführungspflichten und periodische Bilanzierungspflichten eingeführt hatte. Diese Voraussetzungen erfüllte das ADHGB von 1861⁶⁰. Nach seinem Inkrafttreten erließen Sachsen und Bremen 1874 die ersten deutschen Einkommensteuergesetze, die an die Gewinnermittlung der Handelsbilanz anknüpften⁶¹. In den jeweiligen Gesetzgebungsverfahren ging man davon aus, daß es für den Kaufmann „geradezu unausführbar“, „nicht zweckmäßig“ und unmöglich sei, sein Einkommen anders als durch Rückgriff auf die ohnehin vorhandene kaufmännische Gewinnermittlung anzugeben; man wollte verhindern, daß der Kaufmann zwei Abschlüsse aufstellen mußte, einen für die Steuer und einen für die Buchführung⁶². Ähnlich verlief die Entwicklung in Preußen. Der – von der Quellentheorie inspirierte – Gesetzentwurf des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 hatte ursprünglich auch für das Einkommen aus Handel und Gewerbe eine eigenständige steuerliche Ermittlung des Geschäftsgewinns vorgesehen. Erst auf einen Vorstoß der gewerblichen Wirtschaft hin, die es leid war, zwei verschiedene Jahresrechnungen aufzustellen, wurde im Gesetzgebungsverfahren beantragt, eine dem sächsischen Gesetz entsprechende Anknüpfung an die handelsrechtlich vorgeschriebene Gewinnermittlung einzuführen⁶³. Die Regierung widersprach damals diesem Antrag zunächst mit der Begründung, daß die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs mit den Grundsätzen des steuerlichen Gesetzentwurfs nicht in Einklang stünden; sie erklärte sich dann mit dem vorgeschlagenen Rückgriff auf das Handelsrecht einverstanden, „nachdem konstatiert worden war, daß damit eine materielle Änderung der allgemeinen Grundsätze nicht beabsichtigt werde“⁶⁴.

60 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 111.

61 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 113 ff. mwN.

62 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 115, A 117 mwN.

63 *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 120.

64 So die Wiedergabe des Gesetzgebungsverfahrens durch das Königlich Preussische Oberverwaltungsgericht, Entscheidung vom 25. 6. 1902 J.N.V.A. 84 – Rep. V.A. 57/00, OVG 10, 214, 237 f.

3. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Schon aus diesen Anfängen der Entwicklungsgeschichte kann, worauf *Doralt* zutreffend hingewiesen hat⁶⁵, eine vom Gesetzgeber beabsichtigte Vorrangigkeit der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes vor den handelsrechtlichen Vorschriften erkannt werden. Diese gesetzgeberische Grundwertung, die auch in der weiteren Rechtsentwicklung immer wieder zutage tritt⁶⁶, ist nicht verwunderlich, wenn man sich die unterschiedlichen Zwecke beider Rechtsgebiete vor Augen führt: Das Einkommensteuerrecht will die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anhand des erwirtschafteten Reinvermögenszugangs messen, das Handelsrecht verfolgt dagegen mit seinen Buchführungs- und Bilanzierungsregeln ein ganzes Bündel verschiedener Zwecke. *Leffson* spricht insoweit zutreffend vom Problem des „Zielpluralismus“⁶⁷. Die handelsrechtlichen Bilanzierungszwecke reichen nach dem Verständnis der Betriebswirtschaftslehre z. B. vom Gläubigerschutz über die Dokumentation, die Schuldendeckungskontrolle, die Sicherung einer gesetzlichen Ausschüttungssperre, die Gewinnverteilung, die Anteilsbewertung bis zur Beeinflussung der Dispositionen im Unternehmen⁶⁸. Diese verschiedenartigen Zwecke wirken zum Teil entgegengesetzt. Deshalb gibt es schon handelsrechtlich und betriebswirtschaftlich keinen einheitlichen monolithischen Bilanzierungszweck. Erst recht kann das Handelsrecht keinen einheitlichen Maßstab für die steuerliche Gewinnermittlung liefern. Einige handelsrechtliche Ziele, wie etwa das Ziel des Gläubigerschutzes und das Ziel, den unbedenklich ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln, lassen eine realitätsfremd ungünstige Darstellung der Vermögenslage zu⁶⁹ und unterlaufen damit den Zweck des Einkommensteuergesetzes, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu messen.

4. Folgerungen (Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips)

Aus alledem folgt, daß die Anknüpfung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung keine unbedingte, sklavische sein

65 *Doralt* (FN 39), S. 39.

66 Vgl. die eingehende Darstellung bei *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 124 ff.

67 *Leffson* (FN 4), S. 59; vgl. auch die Zusammenstellung der verschiedenen Bilanzzwecke bei *Moxter*, Bilanzlehre, Band I: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden 1984, S. 81 ff.

68 *Moxter* (FN 67).

69 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989, S. 16; *Thiel*, Bilanzrecht, 3. Aufl., Köln 1986, S. 85.

kann. Diese Anknüpfung war ursprünglich lediglich als Vereinfachungsmaßnahme gedacht, die den Gewerbetreibenden den zusätzlichen Aufwand einer eigenen steuerlichen Einkommensermittlung ersparen sollte. Sie dient damit der Praktikabilität der Besteuerung. Das Praktikabilitätsprinzip als primär technisches Prinzip hat jedoch nicht die gleiche Wertigkeit wie die ethischen Prinzipien der Steuergerechtigkeit, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip⁷⁰. Im Konfliktfall hat deshalb die Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips den – für das deutsche Recht sogar verfassungsrechtlich gesicherten – Vorrang vor der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁷¹.

Derartige Überlegungen finden sich auch in der Rechtsprechung des BFH, zwar nicht mit dieser Formulierung, aber doch in der Sache. Hinzuweisen ist als *pars pro toto* insbesondere auf den viel zitierten und auch viel kritisierten Beschluß des Großen Senats aus dem Jahr 1969 zur Bedeutung der handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte⁷². Dort heißt es, daß sich aus der Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allenfalls eine Bindung des Steuerrechts an handelsrechtliche Aktivierungsverbote und Passivierungsgebote herleiten läßt. „Da es dem Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entspricht, den vollen Gewinn zu erfassen, kann es nicht im Belieben des Kaufmanns stehen, sich durch Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern, die handelsrechtlich aktiviert werden dürfen, oder durch den Ansatz eines Passivpostens, der handelsrechtlich nicht geboten ist, ärmer zu machen, als er ist.“ Diese Formulierungen klingen nur auf den ersten Blick nach wertblindem Fiskalismus. Dahinter steckt vielmehr, daß der BFH sich hier mit dem Verhältnis des Maßgeblichkeitsprinzips zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auseinandergesetzt und letzterem den Vorrang eingeräumt hat. Die Besinnung auf die grundlegenden Prinzipien der Steuergerechtigkeit wird in der Entscheidung auch durch den Hinweis deutlich, daß Bilanzierungswahlrechte im Steuer-

70 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 33.

71 *Lang* (FN 21), S. 286; a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln (Loseblatt), § 5 EStG Anm. 49g (7), (8); wohl auch *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 84 a. E.: „Der Gesetzesbefehl des § 5 geht sogar soweit, Wertungen des Handelsrechts, die einer vollen Besteuerung entgegenstehen, in die steuerrechtliche Gewinnermittlung zu übernehmen.“

72 BFH-Beschl. v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl. 1969 II, 291, 293; kritisch dazu zB *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 71), § 5 EStG Anm. 49g (6) mwN; *Tanzer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, DSzJG 7 (1984), S. 55, 72.

recht schwerlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung stünden⁷³.

Der rechtssystematische Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips darf nun freilich nicht so rigoros verstanden werden, daß dadurch der Gesetzesbefehl des § 5 Abs. 1 Satz 1 dEStG und des § 5 Abs. 1 öEStG, der den Maßgeblichkeitsgrundsatz normiert, auf den Kopf gestellt wird. Aber: Beim Umgang mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist stets zu bedenken, daß sie nicht Selbstzweck sind, sondern aus der Sicht des Steuerrechts eine dienende Funktion erfüllen, weil sie ein Instrumentarium zur Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit zur Verfügung stellen sollen. Indem § 5 EStG diese Grundsätze in das Einkommensteuerrecht inkorporiert, macht es sie zu einem Teil der Steuerrechtsordnung, der sich den spezifischen Rechtsprinzipien des Steuerrechts, insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip, unterzuordnen hat⁷⁴. Für die konkrete Rechtsanwendung bedeutet dies, daß überall dort, wo die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einen Interpretationsspielraum oder einen Wertungsspielraum für den Rechtsanwender offenlassen, dieser Spielraum mit Hilfe der Prinzipien der Steuergerechtigkeit ausgefüllt werden muß. Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, daß der Terminus „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ selbst ein unbestimmter Rechtsbegriff ist, dessen Konturen letztlich allein der Richter zu konkretisieren hat⁷⁵. Auch nachdem das Bilanzrichtlinien-Gesetz neuerdings in erheblichem Umfang wesentliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im deutschen Handelsgesetzbuch positiviert hat, bleibt auch insoweit noch ein großer Bedarf an steuerrechtssystematischer Konkretisierung bestehen. Die neue Regelungsmaterie verweist an verschiedenen Stellen ihrerseits auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§§ 238 Abs. 1, 239 Abs. 4, 241, 243 Abs. 1, 256, 257 Abs. 3 dHGB). Sie enthält nach wie vor zahlreiche Wahlrechte und weitere unbestimmte Rechtsbegriffe wie etwa den der „vernünftigen kaufmännischen Beurteilung“ (§§ 253 Abs. 1, 3 und 4, 286 Abs. 2, 3 Nr. 2 dHGB)⁷⁶. Zur Ausfüllung derartiger unbestimmter Rechtsbegriffe ist letztlich wiederum der Richter berufen; und wenn es sich um einen Finanzrichter handelt, der da-

73 BFH (FN 72).

74 Deshalb kann ich *Knobbe-Keuk* (FN 69), S. 18, nicht folgen, die meint, die Pflege des Handelsbilanzrechts liege in den Händen der Steuergerichte, insbesondere des BFH. Vielmehr betreibt der BFH, wenn er das Handelsbilanzrecht für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung auslegt, steuerrechtliche Rechtsauslegung.

75 *Kruse* (FN 3), S. 220.

76 *Thiel* (FN 69), S. 85; *Tipke/Lang* (FN 8), S. 278.

mit Maßstäbe für die steuerliche Gewinnermittlung gewinnen will, sollte er dabei die Prinzipien der Steuergerechtigkeit zugrunde legen.

Damit ist zugleich klargestellt, daß die herkömmlichen Bilanzierungsprinzipien keineswegs durch das Maßgeblichkeitsprinzip gegen eine kritische steuerrechtssystematische Würdigung abgeschottet sind. Vielmehr sind sie im einzelnen daraufhin zu untersuchen, ob sie insbesondere der Aufgabe gerecht werden, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu messen, d. h. den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugang abzubilden.

V. Prüfung der einzelnen Bilanzierungsprinzipien anhand der gewonnenen Maßstäbe

1. Formelle Bilanzierungsprinzipien

Bei der vorzunehmenden Prüfung ist zunächst zu unterscheiden zwischen den sogenannten formellen und den materiellen Bilanzierungsprinzipien. Die formellen Grundsätze sind hier nur kurz exemplarisch anzusprechen, weil sie aus rechtssystematischer Sicht unproblematisch sind: So muß die Buchführung so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2, 3 dHGB). Die Buchungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (§ 239 Abs. 2 dHGB). Jede Buchung erfordert einen Beleg (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 dHGB). Der Jahresabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen (§ 243 Abs. 2 dHGB), um nur einige dieser Grundsätze zu nennen⁷⁷. Es handelt sich um Regeln, welche die Transparenz, Verständlichkeit, Kontrollierbarkeit und Vergleichbarkeit der Gewinnermittlung gewährleisten sollen. Sie bilden das Rüstzeug, um eine aussagekräftige Gewinnermittlung zu erreichen und dienen damit auf der buchführungs- und bilanzierungstechnischen Ebene der möglichst exakten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit.

2. Materielle Bilanzierungsprinzipien

a) *Wahrheit und Vollständigkeit*

In die gleiche Richtung wirken auch einige der materiellen Bilanzierungsgrundsätze wie etwa das Prinzip der Wahrheit und Vollständigkeit der Buchführung (§ 239 Abs. 2 dHGB). Auch sie tragen zur realistischen Ermittlung der Leistungsfähigkeit bei.

⁷⁷ Vgl. im einzelnen die Darstellung bei *Tipke/Lang* (FN 8), S. 279.

b) Bilanzidentität und -kontinuität

Das gleiche gilt für die Grundsätze der Bilanzkontinuität und Bilanzidentität. Die Bilanzkontinuität verlangt, an einer einmal gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode festzuhalten, um die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse sicherzustellen (s. § 252 Abs. 1 Nr. 6 dHGB). Schließlich ist der Grundsatz der Bilanzidentität zu erwähnen, welcher Übereinstimmung zwischen der Jahreseröffnungsbilanz und der Schlußbilanz des Vorjahres verlangt (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 dHGB) und damit für die steuerliche Gewinnermittlung schlechthin konstituierend ist; ohne diesen Grundsatz wäre eine lückenlose Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht möglich. Daraus ergibt sich die sogenannte Zweischneidigkeit der Bilanz, d. h. jede Jahresbilanz ist zugleich Schlußbilanz des abgelaufenen und Anfangsbilanz des folgenden Jahres, so daß sich zu hohe oder zu niedrige Bilanzansätze im Laufe der Jahre ausgleichen und ein zutreffender Totalgewinn ausgewiesen wird⁷⁸.

c) Grundsatz der Vorsicht

aa) Allgemeines

Von besonderem rechtssystematischen Interesse sind dagegen diejenigen Bilanzierungsprinzipien, welche die Höhe oder den Zeitpunkt eines Bilanzansatzes bestimmen und damit unmittelbar das Ergebnis der Gewinnermittlung beeinflussen. Unter ihnen sticht vor allem der Grundsatz der Vorsicht hervor, auch Vorsichtsprinzip genannt, der heute in § 252 Abs. 1 Nr. 4 dHGB positiviert ist. Er gilt traditionell als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der in allen Fragen der Bilanzierung und Bewertung zu beachten ist⁷⁹. Nach herkömmlichem Verständnis besagt er, daß der Bilanzierende alle bekannten, wertbeeinflussenden positiven und negativen Faktoren kritisch zu würdigen sowie Chancen und Risiken abzuwägen hat; der Betrieb soll sich nie reicher, sondern eher ärmer rechnen als er ist⁸⁰. Im Vergleich zu anderen Einkunftsarten und gemessen am Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung, scheint dieser Grundsatz auf den ersten Blick systemfremd zu sein, denn die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gestellte Aufgabe lautet, den Gewinn zutreffend, d. h. in realistischer Abbildung der Leistungsfähigkeit, nicht aber besonders vorsichtig, zu ermitteln. Deshalb verdienen die einzelnen Unterprinzipien des Vorsichtsgrund-

78 Thiel (FN 69), S. 104; Tipke/Lang (FN 8), S. 279 mwN.

79 Budde/Geißler, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, § 252 Anm. 30.

80 Budde/Geißler (FN 79), § 252 Anm. 31 mwN.

satzes⁸¹, insbesondere das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip, eine nähere Untersuchung.

bb) Realisationsprinzip

Nach dem Realisationsprinzip, neuerdings ausdrücklich normiert in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 dHGB, sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind. Realisiert heißt: durch einen Umsatzakt ausgewiesen. Das bedeutet, daß die bloße Wertsteigerung von im Betriebsvermögen ruhenden Wirtschaftsgütern nicht erfaßt wird. Die Gewinnrealisierung tritt erst ein, wenn der Unternehmer seine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht hat und somit seine Forderung geltend machen kann⁸². Damit stellt das Realisationsprinzip eine Konkretisierung des oben bereits angesprochenen Markteinkommensprinzips dar. Im Markteinkommen sollen nur die Einkünfte erfaßt werden, die am Markt erwirtschaftet sind. Das am Markt erzielte Entgelt bildet einen zuverlässigen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Ein steuerlicher Zugriff auf nicht realisierte Vermögenswerte, auf die Substanz, wird damit ausgeschlossen und die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung vermieden.

Für die Gewinnrealisierung durch einen Umsatzakt kommen theoretisch drei mögliche Zeitpunkte in Betracht⁸³: der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Zeitpunkt der Leistung des Kaufmanns oder der Zeitpunkt der Vereinnahmung der Gegenleistung (beim Verkaufsgeschäft: der Zahlung des Kaufpreises). Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses liegt zu früh, weil noch nicht sicher ist, ob und wann der Vertrag durchgeführt wird. Der Zeitpunkt der Bezahlung liegt zu spät. Richtiger Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist der Augenblick der Leistung des Kaufmanns. Denn dann hat er seinerseits alles Erforderliche für den Vollzug des Geschäfts getan. Sein Anspruch auf die Gegenleistung ist nicht (mehr) mit der Einrede des nicht erfüllten Vertrages (§ 320 BGB) behaftet, sondern zu einem durchsetzbaren Forderungsrecht, zu einem vollwertigen Wirtschaftsgut erstarkt, das mit dem Nennwert zu aktivieren ist. Dadurch tritt Gewinnrealisierung ein.

Bilanztechnisch wird das Realisationsprinzip durch das Anschaffungswertprinzip ergänzt, demzufolge die in die Unternehmensleistungen eingehenden

81 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 279 f.

82 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 280.

83 *Thiel* (FN 69), S. 110 f.; *Tipke/Lang* (FN 8), S. 304.

den Wirtschaftsgüter bis zur Realisation nicht höher als mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen⁸⁴.

Allerdings kennt das Steuerrecht auch Gewinnrealisierungsvorgänge ohne Umsatzakt, bei denen der realisierte Gewinn keine Bestätigung am Markt erfährt, z. B. im Falle der Entnahme, der Betriebsaufgabe, der Liquidation und dergleichen⁸⁵. Insoweit handelt es sich um subsidiäre Sondertatbestände, die das Realisationsprinzip ergänzen, weil andernfalls stille Reserven der Besteuerung endgültig zu entgehen drohen⁸⁶. Sie greifen nur dort ein, wo das Realisationsprinzip zu kurz greift und Besteuerungslücken offen läßt, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderlaufen⁸⁷. Das ändert indessen nichts daran, daß das Realisationsprinzip das systemtragende Prinzip der Einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung ist⁸⁸.

cc) Imparitätsprinzip

Wenn das Realisationsprinzip die steuerliche Erfassung von Gewinnen bis zu deren Realisation durch einen am Markt manifestierten Umsatzakt aufschiebt, so liegt es auf den ersten Blick nahe, ähnliches für die Berücksichtigung von Verlusten anzunehmen. Dagegen steht jedoch das sogenannte Imparitätsprinzip. Der – von *Max Lion* so genannte⁸⁹ – Grundsatz der Imparität stellt ein weiteres Unterprinzip des Vorsichtsprinzips dar. Danach sind Verluste (negative Erfolgsbeiträge) schon vor ihrer Realisierung auszuweisen, wenn sie vorhersehbar sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 dHGB)⁹⁰. Ein Anwendungsfall des Imparitätsprinzips ist das Niederstwertprinzip⁹¹, demzufolge bei der Bewertung von Vermögensgegenständen von den in Frage kommenden Werten stets der niedrigere anzusetzen ist (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 dHGB). Das strenge Niederstwertprinzip gilt für das Um-

84 *Heibel*, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung, Köln 1981, S. 61 mwN.

85 Dazu *Lang* (FN 21), S. 348 f.

86 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 304.

87 Zu dem sogenannten Entstrickungsprinzip siehe *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, DStJG 4 (1981), S. 13, 28 ff.; *Tipke/Lang* (FN 8), S. 310 ff. mwN.

88 *Tipke/Lang* (FN 8), S. 304.

89 *Lion* (FN 1), S. 67.

90 Dazu *Tipke/Lang* (FN 8), S. 280; *Döllerer*, StJb. 1977/78, S. 129 ff.; *Heibel*, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung, Köln 1981, S. 62 ff.; *Thiel* (FN 69), S. 114 ff.; *Knobbe-Keuk* (FN 69), S. 41 f.

91 *Thiel* (FN 69), S. 114; *Knobbe-Keuk* (FN 69), S. 42.

laufvermögen; für das Anlagevermögen gilt ein gemildertes Niederstwertprinzip⁹²: Insoweit besteht eine Pflicht zum Ansatz des niedrigeren Tageswerts nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Bei nur vorübergehenden Wertminderungen dürfen auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um planmäßige Abschreibungen, fortgeführt werden. Der andere Anwendungsfall des Imparitätsprinzips sind die Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten oder drohender Verluste. Sie müssen schon zu einem Zeitpunkt gebildet werden, in dem der Aufwand oder Verlust noch nicht realisiert, sondern nur verursacht ist⁹³.

Diese Ungleichheit der relativ späten Erfassung von Gewinnen, aber frühen Erfassung von Verlusten in der kaufmännischen Gewinnermittlung mag auf den ersten Blick im Vergleich zu anderen Einkunftsarten als sachwidrige Begünstigung, gar als Steuerprivileg der Kaufleute erscheinen⁹⁴. Sie hält indessen einer näheren Nachprüfung anhand der oben beschriebenen Kriterien der Steuergerechtigkeit stand.

Der steuerrechtssystematische Stellenwert des Imparitätsprinzips erschließt sich dann, wenn man nicht den einzelnen Gewinn- oder Verlustrealisierungstatbestand in den Blick nimmt, sondern sich nochmals die grundsätzliche Aufgabe der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung vor Augen führt. Wie oben dargestellt, soll der Betriebsvermögensvergleich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit messen, indem er den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszuwachs abbildet. Um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden, kann der Zuwachs an Reinvermögen, der innerhalb einer Periode erzielt worden ist, der Besteuerung nur dann unterworfen werden, wenn er gesichert erscheint⁹⁵. Ein mit Unwägbarkeiten oder Zweifeln behafteter Vermögenszuwachs ist kein sicherer Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit und damit als solcher untauglich. Daraus folgt die Notwendigkeit, bei der Gewinnermittlung zweifelhaftes Vermögen zu eliminieren⁹⁶. Dies führt zwangsläufig zu unterschiedlichen Zeitpunkten der Berücksichtigung positiver Erfolgsbeiträge einerseits und negativer Erfolgsbeiträge andererseits. Das zu gewinnende Vermögen wird erst durch den Abschluß des gewinnbringenden Vorgangs ein „sicheres“, „unzweifelhaftes“ Vermögen, während das zu verlierende Vermögen bereits zu Beginn des verlustträchtigen Vorgangs ein „unsicheres“, „zweifel-

92 Thiel (FN 69), S. 114.

93 Thiel (FN 69), S. 115.

94 Vgl. Heibel (FN 84), S. 170.

95 Lang (FN 21), S. 368 mwN.

96 Lang (FN 21), S. 368.

haftes“ wird⁹⁷. Das Ziel des Einkommensteuerrechts, einen sicheren Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit zu liefern und dabei unsicheres Vermögen auszuschneiden, erfordert es deshalb, bei der Gewinnermittlung Verluste möglichst früh und Gewinne möglichst spät zu erfassen. Exakt diese Funktion erfüllt das Imparitätsprinzip, das sich damit als sachgerechtes Gewinnermittlungsprinzip erweist.

Gemessen am Gleichheitssatz und am Leistungsfähigkeitsprinzip, ist die aus dem Grundsatz der Imparität folgende Verlustantizipation allerdings dann bedenklich, wenn sie dazu mißbraucht wird, bewußt stille Reserven zu bilden⁹⁸. Einer solchen zweckwidrigen Überdehnung des Imparitätsprinzips kann die Rechtsprechung mit Hilfe der Grundsätze über die objektive Beweislast, auch Feststellungslast genannt⁹⁹, begegnen: Wenn nach Ausschöpfung aller erreichbaren Erkenntnisquellen im Einzelfall Zweifel an der Berechtigung der Verlustantizipation bleiben, so geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen. Die Berücksichtigung des Verlustes ist dann aufzuschieben, bis ein ausreichender Informationsstand erreicht ist, notfalls bis zur Realisation des Verlustes.

dd) Weitere Ausprägungen des Vorsichtsprinzips

Weitere Ausprägungen des Vorsichtsprinzips sind Aktivierungsverbote für Kosten der Gründung und Kapitalbeschaffung (§ 248 Abs. 1 dHGB), selbstgeschaffene immaterielle Anlagewerte (§ 248 Abs. 2 dHGB) sowie einen originären Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 dHGB). Ferner gehört hierher die Beschränkung der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 Satz 1 dHGB). Diese Vorschriften dienen dazu, eine Überbewertung zu vermeiden und die Bilanzansätze kontrollierbarer zu machen¹⁰⁰, tragen also ebenfalls dazu bei, einen sicheren Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit zu gewinnen. Für sie gilt das oben gesagte entsprechend.

VI. Folgerungen

Zusammenfassend sind folgende Grundsätze festzuhalten: Die herkömmlichen Bilanzierungsprinzipien sind sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung. Sie bilden ein brauchbares Instrumentarium, um wirtschaftliche Lei-

⁹⁷ Lang (FN 21), S. 368.

⁹⁸ Thiel (FN 69), S. 115.

⁹⁹ Tipke/Lang (FN 8), S. 668 f.

¹⁰⁰ Thiel (FN 69), S. 110.

stungsfähigkeit zu messen, indem sie den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugang abbilden. Beim Umgang mit diesen Prinzipien ist indes zu berücksichtigen, daß sie, obwohl ursprünglich dem Handelsrecht zugehörig, über § 5 EStG Bestandteile der Steuerrechtsordnung geworden sind und sich den Prinzipien des Steuerrechts unterzuordnen haben. Insbesondere dürfen sie nicht als Vehikel zweckentfremdet werden, um systemwidrige Gestaltungsspielräume zu eröffnen oder durch realitätsferne Unterbewertung stille Reserven zu legen. Vor allem Wahlrechte verstoßen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die bereits erwähnte Entscheidung des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 1969¹⁰¹, welche die Bedeutung von handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten beschneidet, verdient deshalb Zustimmung. Allerdings meine ich, daß den im Steuerrecht selbst angesiedelten Wahlrechten mit der gleichen Skepsis zu begegnen ist wie den handelsrechtlichen Wahlrechten¹⁰². Es mag zwar sein, daß diese steuerlichen Wahlrechte zur Milderung der Besteuerung eingeführt worden sind. Das allein besagt aber noch nichts über ihre Rechtfertigung. Deshalb sollten sie de lege ferenda eliminiert werden. Wenn sie zur Förderung „der Wirtschaft“ gedacht sind, also subventiven Charakter haben, so sollten sie offen als steuerliche Subventionsnormen deklariert und entsprechend steuerrechtspolitisch verantwortet werden. Eine steuerrechtssystematische Rechtfertigung sehe ich letztlich nur für Wahlrechte, die der Vereinfachung dienen und keine nennenswerten quantitativen Auswirkungen haben.

Mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist es ferner unvereinbar, wenn dem Kaufmann sonstige Ermessensspielräume eingeräumt werden, etwa mit der Begründung, bei unsicheren Sachverhalten oder der Beurteilung von Risiken wisse der Kaufmann im Zweifel selbst am besten, wie er zu bilanzieren habe¹⁰³. Für unsichere Sachverhaltskonstellationen gibt es im Steuerrecht seit jeher das bewährte Instrument der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Auch dort gibt es einen Schätzungsrahmen, in dem mehrere rechtmäßige Entscheidungen möglich sind. Die abschließende Entscheidung darüber trifft im Konfliktfall der Richter. Mir leuchtet es nicht ein, warum dies nicht auch für die bilanzielle Gewinnermittlung gelten soll. Allerdings sind Bilanzierungsentscheidungen, welche eine wirtschaftliche Prognose voraussetzen, wie z. B. die Einschätzung von künftigen Entwicklungen und Risiken, oftmals so

101 S. FN 72.

102 A. A. *Mathiak* (FN 56), § 5 Rdnr. A 182.

103 Vgl. zur sogenannten „Methodenfreiheit“ *Thiel* (FN 69), S. 191 f.

komplex, daß sie die Justiz leicht an den Rand der Überforderung bringen können. Gleichwohl halte ich die gerichtliche Kontrolle solcher Entscheidungen für unverzichtbar. Im gerichtlichen Streit um die richtige Schätzung hätte der Kaufmann Gelegenheit, seine besondere Sachkunde aufzudecken und dem Gericht an die Hand zu geben. Für ein autonomes, auch steuerrechtlich zu akzeptierendes kaufmännisches Ermessen bei der Bilanzierung besteht somit letztlich keine Notwendigkeit und auch keine Rechtfertigung. Eine solche Rechtfertigung ergibt sich insbesondere nicht aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz, denn dieser Grundsatz ist allein aus dem Bedürfnis entstanden, die Mitwirkungspflichten des Kaufmanns im Besteuerungsverfahren zu erleichtern, nicht aber um die Umschreibung des Steuertatbestands dem Ermessen des Steuerpflichtigen zu überlassen.

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes

Professor Dr. *Franz Wassermeyer*, Richter am Bundesfinanzhof,
München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz<ul style="list-style-type: none">1. Formelle und materielle Maßgeblichkeit – Begriffe und Rechtsgrundlagen2. Geltung der formellen Maßgeblichkeit in der Zeit vor dem 1. 1. 19903. Geltung der formellen Maßgeblichkeit in der Zeit nach dem 31. 12. 1989<ul style="list-style-type: none">a) § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG als Rechtsgrundlageb) Das Zusammenwirken der Sätze 1 und 2 des § 5 Abs. 1 EStG/StRefG 1990c) Konsequenzen für die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG4. Materielle Maßgeblichkeit<ul style="list-style-type: none">a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich | <ul style="list-style-type: none">b) Erstreckung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch auf die Bewertungc) Verweisung auch auf GoB-fremdes Handelsrecht?d) Verhältnis des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu § 5 Abs. 2 bis 5 EStG III. Umgekehrte Maßgeblichkeit<ul style="list-style-type: none">1. Die umgekehrte Maßgeblichkeit als spezielle Form der formellen Maßgeblichkeit2. Ist die umgekehrte Maßgeblichkeit EG-richtlinienkonform?<ul style="list-style-type: none">a) Wertberichtigung allein für die Anwendung von Steuervorschriftenb) Sonderposten mit Rücklagenanteil IV. Schlußwort |
|--|--|

I. Einleitung

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Gewinn im steuerlichen Sinne der Unterschiedsbetrag zwischen zwei Betriebsvermögen, nämlich dem sogenannten Endvermögen und dem Anfangsvermögen, der um den Wert der Entnahmen und der Einlagen korrigiert wurde. Für Vollkaufleute und bestimmte andere Gewerbetreibende schreibt § 5 Abs. 1 EStG vor, daß bei dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durchzuführenden Betriebsvermögensvergleich als Betriebsvermögen nur das angesetzt werden darf, was nach

handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Aus dieser Vorschrift wird sowohl der Maßgeblichkeitsgrundsatz als auch die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeleitet. Über den Sinn beider Grundsätze mag man streiten können. Ich möchte mich an diesem Streit nicht beteiligen, sondern die Regelung des § 5 Abs. 1 EStG zunächst als eine gesetzliche Vorgabe behandeln, die der Rechtsanwender zu beachten verpflichtet ist. So gesehen besteht meine Aufgabe primär darin, Inhalt und Grenzen dessen auszuloten, was durch § 5 Abs. 1 EStG gesetzlich vorgegeben ist.

II. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

1. Formelle und materielle Maßgeblichkeit – Begriffe und Rechtsgrundlagen

Es ist weit verbreitete Praxis¹, zwischen der sogenannten formellen und der materiellen Maßgeblichkeit begrifflich zu unterscheiden. Dabei wird unter der formellen Maßgeblichkeit die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der tatsächlich erstellten Handelsbilanz verstanden. Materielle Maßgeblichkeit besagt demgegenüber, daß der Steuerpflichtige beim Erstellen seiner Steuerbilanz an das gebunden ist, was handelsrechtlich zulässig ist. Der Steuerpflichtige muß also bei der steuerlichen Gewinnermittlung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung befolgen. Diese Bindung besteht unabhängig davon, ob der bilanzierende Steuerpflichtige tatsächlich eine Handelsbilanz erstellt. *Tanzer*² hat jedoch auf der Jahrestagung 1983 dieser Gesellschaft in Salzburg die These vertreten, daß die formelle Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 EStG keine Rechtsgrundlage habe. Nach seiner Auffassung enthält die Vorschrift nur eine materielle Maßgeblichkeit. Dies würde bedeuten, daß der Steuerpflichtige sein Betriebsvermögen in dem der steuerlichen Gewinnermittlung dienenden Vermögensvergleich nicht notwendigerweise mit den Ansätzen aus der tatsächlich aufgestellten Handelsbilanz ausweisen müßte. Der Ansatz des Betriebsvermögens in der steuerlichen Gewinnermittlung müßte nur den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

1 *Schmidt*, EStG, 9. Aufl. 1990, § 5 Anm. 9 ff.; *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 5 Rdnr. A 34; *Weber-Grellet*, in: Klein/Flockermann/Kühr, EStG, § 5 Rdnr. 99; *Federmann*, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Aufl. 1987, S. 144; *Dziadkowski*, BB 1986, 329, 330; *Söffing*, DB 1988, 241; *Bordewin*, DStR 1988, 668; *Thiel*, DB 1989, 537; *Weilbach*, DB 1989, 1299; *Sarrazin*, DB 1987, 1597; *Schneeloch*, DStR. 1990, 51, 55; *Lause/Sievers*, BB 1990, 24.

2 *Tanzer*, DStJG 7 (1984), S. 55, 93; vgl. ferner: *Zitzlaff*, StuW 1938 I Sp. 559; *Pankow*, BB 1967, 112.

Sind danach verschiedene Ansätze zulässig, so könnte der Steuerpflichtige in seiner Handelsbilanz den einen und in seiner steuerlichen Gewinnermittlung den anderen Ansatz wählen, soweit letzterem nicht § 5 Abs. 6 EStG entgegensteht. Sympathien für die Auffassung von *Tanzer* lassen in jüngster Zeit *Stollenwerk*³, *Wahl*⁴, *Schildbach*⁵ und andere⁶ erkennen. *Mathiak*⁷ hat der Auffassung am entschiedensten widersprochen. Für die nach dem 31. 12. 1989 endenden Wirtschaftsjahre hat der Gesetzgeber § 5 Abs. 1 EStG um einen Satz 2 erweitert⁸. Danach sind steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben. Gleichzeitig wurde § 6 Abs. 3 EStG, der erst durch Art. 10 BiRiLiG⁹ eingefügt worden war, aufgehoben. Damit läßt sich zur Geltung der formellen Maßgeblichkeit in der Zeit vor und nach dem 1. 1. 1990 heute folgendes sagen:

2. Geltung der formellen Maßgeblichkeit in der Zeit vor dem 1. 1. 1990

Für die Zeit vor dem 1. 1. 1990 ist bei einer nur an dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG sich orientierenden Gesetzesauslegung davon auszugehen, daß die steuerliche Gewinnermittlung zwar aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, nicht aber aus der tatsächlich erstellten Handelsbilanz abzuleiten ist. Zu diesem Ergebnis kommt man, wenn man die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 EStG von dessen Rechtsfolge scharf trennt. Danach bezieht sich das anzusetzende Betriebsvermögen auf den in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebenen Vermögensvergleich. Dieser ist jedoch formellrechtlich ein steuerlicher und kein handelsbilanzrechtlicher. Dies zeigt sich schon daran, daß dem Vermögensvergleich nur Betriebsvermögen zugrunde gelegt werden darf. Der Begriff „Betriebsvermögen“ ist ein steuer- und kein handelsrechtlicher. Er

3 *Stollenwerk*, DB 1987, 1053.

4 *Wahl*, DStR 1988, 375.

5 *Schildbach*, BB 1989, 1443.

6 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 6 EStG Rdnr. 79; *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke, EStG, §§ 4, 5 Rdnr. 329, 365; *Blümich/Wittig*, EStG, KStG, GewStG, § 6 EStG Rdnr. 8; *Wittig*, DStR 1986, 526, 528; *Merkert/Koths*, BB 1985, 1765 ff. und DStR 1987, 508 ff.; *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 ff., 550, und ZHR 1986, 532 ff., 557; *Sauer*, DB 1987, 2369 ff., 2374.

7 *Mathiak*, Sbjb. 1986/87, S. 79 ff.

8 Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetz vom 22. 12. 1989 (BGBl. 1989 I, 2408; BSBl. 1989 I, 505).

9 Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (BiRiLiG) vom 19. 12. 1985 (BGBl. 1985 I, 2355; BSBl. 1985 I, 704).

dient der Abgrenzung gegenüber dem Privatvermögen im steuerlichen Sinne. § 5 Abs. 1 EStG schreibt für die Personen, die die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllen, vor, daß sie der steuerlichen Gewinnermittlung ein End- und ein Anfangsbetriebsvermögen zugrunde legen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angesetzt wurde. Es ist in § 5 Abs. 1 EStG weder die Rede davon, daß das steuerliche Betriebsvermögen dem in der tatsächlich aufgestellten Handelsbilanz entsprechen müsse, noch davon, daß steuerliche Wahlrechte in der Handelsbilanz auszuüben seien, noch davon, daß die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts von einem entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz abhängig sei bzw. in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz stehen müsse. Gefordert wird nur, daß das der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegte Betriebsvermögen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend angesetzt wird.

Die entscheidende Frage ist allerdings die, ob die Gesetzesauslegung sozusagen beim nackten Gesetzeswortlaut stehen bleiben darf oder ob die folgenden Gesichtspunkte mitherangezogen werden können bzw. müssen. Historisch gesehen wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz schon in den Ländereinkommensteuergesetzen am Ende des 19. Jahrhunderts eingeführt. Während Hamburg und Bremen damals eine Formulierung wählten, die die formelle Maßgeblichkeit deutlich zum Ausdruck brachte, entsprachen die Gesetzesfassungen in Sachsen und Preußen unserem heutigen § 5 Abs. 1 EStG. Diese Fassungen wurden zunächst in § 33 Abs. 2 EStG 1920 und später in § 13 EStG 1925 übernommen¹⁰. Darauf ist die Fassung des § 5 EStG 1934 zurückzuführen, die uns bis heute erhalten geblieben ist. Allerdings bezieht sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz seit dem EStG 1934 nur noch auf den Ansatz des Betriebsvermögens und nicht mehr – wie früher – auf die Gewinnermittlung als Ganzes. Auf diesem Hintergrund ist die Tatsache zu sehen, daß zunächst der RFH¹¹ und später ihm folgend

10 Vgl. zur geschichtlichen Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes: *Pohl*, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, Diss. rer. pol., Köln 1983; *Matthiak* (FN 7).

11 RFH-Urteile v. 11. 2. 1930 I A 807/28, RStBl. 1930, 153; v. 30. 4. 1930 I A 856/29, RStBl. 1930, 354; v. 24. 3. 1931 I A 235/30, RStBl. 1931, 304; v. 28. 6. 1932 I A 273/31, RStBl. 1932, 740; v. 25. 10. 1932 I A 257/31, StuW 1933, 237; v. 28. 3. 1933 I A 297/30, RStBl. 1933, 1259; v. 12. 6. 1934 I A 128/33, RStBl. 1934, 1070; v. 10. 7. 1934 I A 142/32, RFHE 36, 315, RStBl. 1934, 1138; v. 23. 5. 1935 I A 110/33, RStBl. 1935, 1467; v. 10. 6. 1936 I A 2/36, RStBl. 1936, 806; v. 28. 7. 1936 I A 145/36, RStBl. 1936, 1002; v. 9. 3. 1937 I A 22/37, RFHE 41, 116, RStBl. 1937, 590; v. 22. 1. 1938 I 364/38, RFHE 45, 227, RStBl. 1939, 356; v. 30. 11. 1938 I A 192/38, RFHE 45, 232, RStBl. 1939, 480.

der BFH¹² die Steuerbilanz als „eine Handelsbilanz mit den durch das Steuerrecht bedingten Korrekturen“ definiert hat. Im Ergebnis hat der BFH bis heute an der formellen Maßgeblichkeit festgehalten. Tendenzen dafür, daß die Rechtsprechung sich ändern könnte, sind nicht einmal im Ansatz zu erkennen¹³. Die Finanzverwaltung hat stets in den EStR¹⁴ die Auffassung vertreten, daß steuerliche Vergünstigungen jeder Art einen entsprechenden Handelsbilanzansatz voraussetzen. Von diesem Grundsatz soll allerdings im Falle der Preissteigerungsrücklage eine Ausnahme gelten¹⁵. Der Gesetzgeber konnte bei allen Beratungen über Inhalt und Rechtsfolgen des § 5 Abs. 1 EStG die wiedergegebene höchstrichterliche Rechtsprechung und die Verwaltungsauffassung. Der Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages hat sich bei den Beratungen des BiRiLiG ausdrücklich zur Geltung des „Grundsatzes der sogenannten umgekehrten Maßgeblichkeit“ bekannt¹⁶. Die umgekehrte Maßgeblichkeit setzt aber logisch die formelle Maßgeblichkeit voraus. § 6 Abs. 3 EStG wurde mit Wirkung für die Vergangenheit in das EStG 1986 eingefügt. Die Vorschrift war die Reaktion des Gesetzgebers auf ein Urteil des I. Senats des BFH¹⁷, das völlig zu Unrecht dahin interpretiert wurde, es gebe keinen allgemeinen Grundsatz, wonach Steuervergünstigungen nur dann in Anspruch genommen werden könnten, wenn in der Handelsbilanz entsprechend bilanziert werde. In Wirklichkeit hatte der BFH über diese Frage gar nicht entschieden. In der Begründung des Regierungsentwurfs zum StRefG 1990¹⁸ ist schließlich von dem „allgemeinen Grundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“ die Rede, was gleichbedeutend mit der formellen

-
- 12 BFH-Urteile v. 8. 2. 1952 I 10/52 S, BFHE 56, 176, BStBl. 1952 III, 71; v. 13. 9. 1957 III 50/56 U, BFHE 65, 377, BStBl. 1957 III, 376; v. 22. 11. 1957 III 196/55 S, BFHE 66, 24, BStBl. 1958 III, 10; v. 3. 2. 1959 I 145/57 U, BFHE 68, 354, BStBl. 1959 III, 138; v. 24. 2. 1959 I 201/57, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 185; v. 27. 3. 1968 I 133/65, BFHE 92, 214, BStBl. 1968 II, 521; v. 17. 9. 1969 I 189/65, BFHE 97, 251, BStBl. 1970 II, 107; v. 30. 1. 1980 I R 89/79 BFHE 130, 28, BStBl. 1980 II, 327; v. 25. 4. 1985 IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl. 1986 II, 350; v. 9. 8. 1989 X R 110/87, BFHE 158, 520, BStBl. 1990 II, 195; v. 9. 7. 1986 I R 218/82, BFHE 147, 412, BStBl. 1987 II, 14.
- 13 BFH-Urteile v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BFHE 160, 155, BStBl. 1990 II, 681, und I R 152–153/85, BFHE 159, 464, BStBl. 1990 II, 426.
- 14 Abschn. 15 Abs. 2 und 41 Abs. 23 EStR.
- 15 Abschn. 228 Abs. 5 EStR.
- 16 BT-Drucks. 10/4268, S. 146.
- 17 BFH-Urteil v. 24. 4. 1985 I R 65/80, BFHE 144, 14, BStBl. 1986 II, 324.
- 18 Vom 22. 3. 1988, BR-Drucks. 100/88, S. 6.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist¹⁹. Der Regierungsentwurf ist mit unbedeutenden Änderungen Gesetz geworden. Dies zeigt, daß der Gesetzgeber an seiner Rechtsvorstellung festgehalten hat. Ich lasse offen, ob bei Anlegung eines strengen Auslegungsmaßstabs alle genannten Umstände zusammen genommen ausreichen, um für die Zeit vor dem 1. 1. 1990 der formellen Maßgeblichkeit eine Rechtsgrundlage zu geben. Ich bin jedoch Praktiker genug, um aus den getroffenen Feststellungen die Schlußfolgerung zu ziehen, daß der BFH sich von dem bisher eingeschlagenen Weg sich nicht lösen können. Dabei verhehle ich nicht meinen persönlichen Eindruck, daß der Gesetzgeber das Gesetz rückwirkend ändern würde, wenn die Rechtsprechung sich in anderer Weise entwickeln sollte. Ich gehe deshalb davon aus, daß die formelle Maßgeblichkeit auch vor dem 1. 1. 1990 eine Rechtsgrundlage hat.

3. Geltung der formellen Maßgeblichkeit in der Zeit nach dem 31. 12. 1989

a) § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG als Rechtsgrundlage

Ergibt sich für die Zeit vor dem 1. 1. 1990 aus dem geltenden Recht eine Rechtsgrundlage für die formelle Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, so können angesichts der bereits aufgezeigten Entwicklung an der Rechtsgrundlage für die Zeit nach dem 31. 12. 1989 keine Zweifel bestehen. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist zwar nicht die Rechtsgrundlage für die formelle Maßgeblichkeit. Die Vorschrift ist aber Ausdruck dafür, daß der Gesetzgeber von der Geltung der formellen Maßgeblichkeit ausgegangen ist und daß deren Rechtsgrundlage in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zu suchen ist. Die Frage geht deshalb dahin, wie das Zusammenwirken der Sätze 1 und 2 des § 5 Abs. 1 EStG für die Zeit ab dem 1. 1. 1990 zu erklären ist.

b) Das Zusammenwirken der Sätze 1 und 2 des § 5 Abs. 1 EStG/StRefG 1990

Das Zusammenwirken der Sätze 1 und 2 des § 5 Abs. 1 EStG hängt wesentlich davon ab, welche Reichweite man dem § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG beimißt. Satz 2 kann die Reichweite des Satzes 1 erweitern oder aber im Verhältnis zu Satz 1 nur klarstellende Bedeutung haben. Im wesentlichen geht es um die Frage, ob § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG subventionelle Steuervergünstigungen aus der formellen Maßgeblichkeit ausschließt und Satz 2 die bisher bestehende Lücke ausfüllt, d. h. die formelle Maßgeblichkeit auch für subventionelle Steuervergünstigungen vorschreibt (eingeschränkte

¹⁹ Vgl. *Mathiak*, DStR 1988, 274.

Maßgeblichkeit²⁰), oder ob Satz 1 weiter auszulegen ist und dem Satz 2 deshalb nur klarstellende Bedeutung beikommt (uneingeschränkte Maßgeblichkeit²¹). Dabei läßt sich natürlich aus der Einfügung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG argumentativ ableiten, daß Satz 2 erforderlich war, weil Satz 1 schon immer nur eine eingeschränkte formelle Maßgeblichkeit regelte. Man kann aber ebenso dahin argumentieren, daß der Gesetzgeber den ewigen Streit nur „klarstellend“ regeln wollte. Ursache des Meinungsstreites ist jedenfalls die unklare Fassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Da diese Vorschrift nicht geändert wurde, wird auch der Meinungsstreit fortbestehen bleiben. Er betrifft die Frage, ob die §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB, die den Ansatz bestimmter Steuervergünstigungen in der Handelsbilanz erlauben, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wiedergeben, auf die § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung verweist, oder ob die Vorschriften Ausnahmen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind, weshalb § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf sie nicht verweist. Im ersteren Fall würde die Rückkoppelung der §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB an das Steuerrecht ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung sein, der über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zu beachten wäre. Nach der zweiten Auffassung würden subventionelle Steuervergünstigungen eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes enthalten, wobei es dem Steuerrecht²² durch die §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB freigestellt wird, die Gewährung der Steuervergünstigung von einem entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz abweichend von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abhängig zu machen. Von dem allgemeinen Grundsatz, daß Wertansätze in der steuerlichen Gewinnermittlung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen müssen, würde also für subven-

20 Herrmann/Heuer/Raupach (FN 6), § 5 EStG Rdnr. 49 j; Wall, ZfB 1954, 295; Fämig, DB 1967, 1045; Woerner, BB 1976, 1569; Knobbe-Keuk, StbJb. 1985/86, S. 157, 161 ff.; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. 1989, S. 21 ff.; Döllerer, BB 1987 Beilage 12, S. 16; Langl, StbJb. 1983/84, S. 169 ff., 176; Schneider, BB 1978, 1578; Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, S. 97; Tanzer (FN 2); Mellwig, BB 1983, 1613, 1618.

21 L. Schmidt (FN 1), § 5 Anm. 12 c; Offerhaus, StBp 1974, 205; Söffing, FR 1976, 313, und DB 1988, 241, 297; Bordewin, JbFfSt 1975/76, S. 243, DStR 1988, 668; Knepper, DStR 1987, 688; Mathiak (FN 7).

22 Vgl. § 6 b Abs. 3 Satz 6 EStG (Reinvestitionsrücklage), § 6 d Abs. 3 Nr. 3 EStG (Sanierungsrücklage), § 82 StBauFG i. V. mit § 6 b Abs. 3 Satz 6 EStG (Städtebauförderungsrücklage), § 18 Abs. 2 Nr. 2 Mineralölbevorratungsgesetz (Bevorratungsrücklage).

tionelle Steuervergünstigungen eine Ausnahme gemacht²³, die mit dem *lex specialis*-Charakter der Steuervergünstigung gegenüber § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zu begründen wäre. Während die Anwendung der §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB vor dem 1. 1. 1990 davon abhing, daß die *einzelne* Steuervergünstigung einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz voraussetzte, greift insoweit seit dem 1. 1. 1990 § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG als *allgemeiner* Grundsatz ein, wonach die Steuervergünstigung, soweit sie als steuerliches Wahlrecht ausgestaltet ist, nur in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden kann.

Ich habe persönlich viel Sympathie für diese letztere Auffassung. Dabei sehe ich eine durchaus überwindbare Schwierigkeit darin zu erklären, daß ein den §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB entsprechender Handelsbilanzansatz nicht mit § 243 Abs. 1 HGB kollidiert. Die Vorschrift gebietet es, den Jahresabschluß nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Mich überzeugt jedoch, daß nicht jede handelsrechtlich tolerierte Steuervergünstigung gleich in den Rang eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung erhoben wird. Damit wird deutlich gemacht, daß die Deformierung der Handelsbilanz zwar hingenommen wird, daß dies jedoch aus außerhalb des Handelsrechts liegenden Erwägungen geschieht. So gesehen dient § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG vor allem dem Ziel, die uneingeschränkte formelle Maßgeblichkeit und damit auch die umgekehrte Maßgeblichkeit so, wie beide in der Vergangenheit von der Praxis gehandhabt wurden, richtlinienkonform zu gestalten. Art. 35 Abs. 1 Buchst. d und Art. 39 Abs. 1 Buchst. e der 4. EG-Richtlinie erlauben bekanntlich nur dann Einwirkungen des Steuerrechts auf die Handelsbilanz, wenn der Ansatz des niedrigeren Wertes in der Handelsbilanz Voraussetzung für seine Berücksichtigung bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist. Das entsprechende steuerliche Gebot sollte im Gesetz unmißverständlich verankert werden. § 6 Abs. 3 EStG 1986 genügte dem nicht.

c) Konsequenzen für die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG

aa) Da § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG für alle steuerrechtlichen Gewinnermittlungswahlrechte der Vollkaufleute und bestimmter anderer Gewerbetreibender gilt, ist die Vorschrift konstitutiv, soweit sie sich auf subventionelle Steuervergünstigungen bezieht. Sie ist deklaratorisch, soweit schon § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die übrigen Fälle die formelle Maßgeblichkeit ge-

²³ Vgl. § 8 UmwStG (Umwandlungsrücklage), §§ 1 und 2 EntwLStG (Entwicklungsländerrücklage), § 52 Abs. 5 EStG (Umbewertungsrücklage), §§ 1 und 3 AIG (Auslandsinvestitionsrücklage).

setzunglich verankerte. Damit steht im Ergebnis für die Bundesrepublik fest, daß der Gesetzgeber die uneingeschränkte formelle Maßgeblichkeit seit dem 1. 1. 1990 gesetzlich vorgeschrieben hat. Die Regelung in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG macht die Differenzierung zwischen subventionellen Steuervergünstigungen und anderen steuerrechtlichen Wahlrechten entbehrlich, weil letztlich in beiden Fällen die formelle Maßgeblichkeit gilt. Die Frage, ob Teilwertabschreibungen, § 6 Abs. 2 EStG, die Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG, die degressive AfA, die Lifo-Bewertung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und anderes mehr nicht schon unter die formelle Maßgeblichkeit i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG fallen, ist nur noch von akademischem Interesse und soll hier nicht weiter vertieft werden.

bb) § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt allerdings nur für steuerrechtliche Wahlrechte. Das Problem der formellen Maßgeblichkeit erschöpft sich jedoch in der Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte nicht. Es gilt auch für Beurteilungen tatsächlicher Art wie zB bei Wertschätzungen, bei der Aufteilung eines Gesamkaufpreises, bei der Bemessung eines Delkredere oder bei der Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes²⁴. Insoweit gilt die formelle Maßgeblichkeit weiterhin. Sie ist allerdings aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG abzuleiten²⁵. Entsprechendes gilt, wenn handelsrechtlich ein bestimmter Wertansatz geboten ist und steuerrechtlich ein Wahlrecht besteht. In diesen Fällen behandelt die Rechtsprechung²⁶ das steuerrechtliche Wahlrecht als gegenstandslos. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG findet deshalb keine Anwendung. Wegen § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG schlägt das handelsrechtliche Bewertungsgebot über die formelle Maßgeblichkeit auf das Steuerrecht durch.

cc) Man muß schließlich § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in seinem Zusammenhang mit dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 3. 2. 1969 GrS 2/68²⁷ sehen. Damals wurde entschieden, daß das Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG allenfalls an handelsrechtliche Aktivierungsverbote und an Passivierungsgebote, dagegen grundsätzlich nicht an handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte gebunden sei. Unbeschadet der Frage, ob der Entscheidung zuzustimmen ist, steht in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nichts, was die Entscheidung des Großen Senats aushebeln würde. Eine entsprechende

²⁴ Vgl. *Matbiak* (FN 19).

²⁵ A.A.: *L. Schmidt* (FN 1), § 5 Anm. 9d am Ende.

²⁶ RFH-Urteile v. 14. 12. 1937 I A 250/37, RStBl. 1938, 67; v. 14. 9. 1938 VI 575 u. 570/38, RStBl. 1938, 1066; BFH-Urteile v. 17. 9. 1969 I 189/65, BFHE 97, 251, BStBl. 1970 II, 107; v. 30. 1. 1980 I R 89/70, BFHE 130, 28, BStBl. 1980 II, 327.

²⁷ BFHE 95, 31, BStBl. 1969 II, 291.

Gefahr hätte jedoch bestanden, wenn der Gesetzgeber dem Vorschlag *Matbiaks*²⁸ gefolgt wäre und dem § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Formulierung gegeben hätte, daß handelsrechtlich zulässige Ansätze in einer handelsrechtlichen Jahresbilanz zu übernehmen seien.

dd) Wegen der Bildung einer Preissteigerungsrücklage wird auf § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b letzter Satz EStG/StRefG 1990 hingewiesen. Die Ermächtigungsvorschrift für diese Rücklage ist durch das StRefG 1990 befristet worden.

4. Materielle Maßgeblichkeit

a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Zum persönlichen Anwendungsbereich der materiellen Maßgeblichkeit ist anzumerken, daß der Grundsatz jedenfalls für die unmittelbar unter § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG fallenden Gewerbetreibenden gilt. In sachlicher Hinsicht gilt der Grundsatz für jede Art der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG. Eine Ausnahme gilt jedoch insoweit für Sonderbilanzen von Mitunternehmern.

b) Erstreckung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch auf die Bewertung

Im deutschen Steuerrecht entspricht es der wohl überwiegenden Rechtsauffassung²⁹, daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht nur für die Bilanzierung dem Grunde nach, sondern ebenso für die Bewertung des anzusetzenden Betriebsvermögens gilt. In Österreich wird dies entsprechend beurteilt³⁰. Gegen diese Auffassung spricht sicherlich die Gesetzesformulierung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Dort ist von dem Ansetzen des Betriebsvermö-

28 *Matbiak* (FN 19).

29 *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 6), § 5 EStG Rdnr. 49 g [8]; *Rau*, DB 1969, 677; *L. Schmidt/Glanegger*, EStG, 9. Aufl. 1990, § 6 Anm. 5 a; *Mayer-Wegelin*, in: *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, EStG, § 6 Rdnr. 8 ff.; *Söffing*, in: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG, § 6 Rdnr. 44 ff.; *Weber-Grellet*, in: *Klein/Flokerkmann/Kühr*, EStG, § 5 Anm. 9 a und § 6 Anm. 1 b; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, (FN 20), S. 21; anderer Ansicht: *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 6), § 6 EStG Rdnr. 79; *Döllerer*, BB 1969, 1448; *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545, 548; *Sauer*, DB 1987, 2369? *Weilbach*, BB 1986, 1677; *Blümich/Wittig* (FN 6), § 6 EStG Rdnr. 5 ff.; *Meincke*, in: *Littmann/Blitz/Meincke*, EStG, § 6 Rdnr. 62 ff., 65.

30 *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 4. Aufl. 1989, S. 69 ff.; *Frint*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz und seine Grenzen, in: *Gassner/Pointer* (Hrsg.), Bilanz- und Rechnungswesen, Wien 1981, S. 29.

gens die Rede. Angesichts der scharfen Unterscheidung zwischen Ansatz und Bewertung, wie sie zB heute in den Überschriften vor § 246 HGB und vor § 252 HGB zum Ausdruck kommt, spricht der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG dafür, die Vorschrift nicht auf die Bewertung des Betriebsvermögens anzuwenden. Jedoch fragt es sich, ob man § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, der seit 1934 praktisch unverändert gilt, an der Begriffsschärfe des heutigen HGB messen darf. Tatsache ist jedenfalls, daß die deutsche Rechtsprechung³¹ den Maßgeblichkeitsgrundsatz stets auch auf die Bewertung ausgedehnt hat. Der Regierungsentwurf zum Steuerreformgesetz 1990³² enthielt zu § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG den Formulierungsvorschlag, daß steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungswahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind. Laut Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses³³ wurden abweichend von dem Entwurf statt der Worte „Ansatz- oder Bewertungswahlrechte“ die Worte „Wahlrechte bei der Gewinnermittlung verwendet“, weil der Finanzausschuß befürchtete, aus der Erwähnung der Ansatz- und Bewertungswahlrechte in dem neuen Satz 2 könne geschlossen werden, daß in Satz 1 nur der Ansatz dem Grunde und nicht auch der Höhe nach gemeint sei. Angesichts dieser Meinungsäußerungen des Gesetzgebers gehe ich für die Streitfrage davon aus, daß der BFH von seiner bisherigen Linie nicht abgehen wird und faktisch auch nicht abgehen kann. Dies gilt auch für die Rechtslage vor dem 1. 1. 1990. Mithin gilt die Verweisung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bewertung des Betriebsvermögens.

c) *Verweisung auch auf GoB-fremdes Handelsrecht?*

Streitig ist, ob die Verweisung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sich nur auf solches Handelsrecht bezieht, das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne (§ 243 Abs. 1 HGB) entspricht³⁴ oder ob es sich um eine Verweisung auf die abstrakten (geschriebenen und ungeschriebenen) handelsrechtlichen Normen handelt, gleichgültig, ob sie zu den

31 BFH-Urteile v. 25. 4. 1985 IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl. 1986 II, 350; v. 9. 7. 1986 I R 218/82, BFHE 147, 412, BStBl. 1987 II, 14; v. 9. 8. 1989 X R 110/87, BFHE 158, 520, BStBl. 1990 II, 195; v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BFHE 160, 155, BStBl. 1990 II, 681; v. 24. 1. 1990 I R 152–153/85, BFHE 159, 464, BStBl. 1990 II, 426.

32 BT-Drucks. 11/2157, S. 5.

33 BT-Drucks. 11/5970, S. 36.

34 So: *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 6), § 6 EStG Rdnr. 79; *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, EStG, §§ 4, 5 Rdnr. 330–332; *Meincke*, *StuW* 1990, 15, 21; *Merkert*, *DSZ* 1988, 142; *Stollenwerk*, *DB* 1987, 1053.

Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehören oder nicht³⁵. Der BFH hat diese Frage meines Wissens bisher noch nicht entschieden. Für die Praxis hat sie jedoch erhebliche Bedeutung. Dies zeigt sich, wenn man den Inhalt des Herstellungskostenbegriffes aus der Sicht des § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG zu bestimmen versucht. Dort wird der Begriff „für die steuerliche Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter“ verwendet. Insoweit gehört § 6 EStG zu den Vorschriften, für die § 5 Abs. 6 EStG die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vorschreibt. Man kann daraus den Schluß ziehen, daß der Herstellungskostenbegriff in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG ein steuerrechtlicher ist, der losgelöst von jedem Handelsrecht inhaltlich bestimmt werden muß³⁶. Im Ergebnis würde dies bedeuten, daß an der Definition in Abschn. 33 EStR festgehalten werden kann. Allerdings spricht die sachliche Verwandtschaft mit dem handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff gegen diese Auffassung. Man kann deshalb auch der anderen Auffassung sein³⁷, daß zwar der Herstellungskostenbegriff formellrechtlich ein steuerrechtlicher ist, daß jedoch bei seiner materiellrechtlichen Auslegung (nur) auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne zurückgegriffen werden muß. Der Rückgriff würde keine Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sein, sondern sich aus dem Herstellungskostenbegriff selbst erklären. Im Ergebnis bedeutet diese zweite Auffassung, daß die in § 255 Abs. 2 und 3 HGB getroffene Regelung darauf hin zu untersuchen ist, inwieweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne entspricht. Man kann zB die in § 255 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 HGB enthaltene Fiktion, wonach bestimmte Zinsen als Herstellungskosten gelten, als nicht GoB-konform qualifizieren und sie mit dieser Begründung steuerrechtlich nicht anwenden. Persönlich neige ich dieser zweiten Auffassung zu. Man kann aber auch Anhänger einer dritten Auffassung sein³⁸, die den Herstellungskostenbegriff wegen seiner im Steuerrecht fehlenden Definition einerseits und wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes andererseits nach den abstrakten handelsrechtlichen Normen unabhängig davon bestimmt, ob sie Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne sind. Im Ergebnis bedeutet diese dritte Auffassung, daß die Herstellungskostendefinition des Abschn. 33 EStR das geltende Recht unzutreffend wiedergibt.

35 Vgl. FN 20; *L. Schmidt* (FN 1), § 5 Anm. 9b.

36 So wohl: *Bordewin*, BB 1973, 876; *Meincke*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, EStG, § 6 Rdnr. 62 ff.

37 So wohl: *Wilhelm*, *StuW* 1990, 64; *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1989, 242, 248; *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, EStG §§ 4, 5 Rdnr. 329 ff.

38 So wohl: *L. Schmidt* (FN 1), § 5 Anm. 9b; *Schmidt/Glanegger* (FN 29), § 6 Anm. 5; *Seeger*, *StbJb.* 1987/88, S. 91 ff., 97.

In diesem Zusammenhang verweise ich auf ein Urteil des IX. Senats des BFH vom 7. 11. 1989 IX R 190/85³⁹, das besondere Aspekte der Streitfrage aufzeigt. Es betrifft die Frage, ob das Wahlrecht i. S. des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB auch zu Gunsten von Nichtgewerbetreibenden im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt. Der IX. Senat hat dies mit dem Hinweis verneint, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG enthalte eine spezielle und deshalb vorrangige Regelung für den Werbungskostenabzug von Zinsen. Mich überzeugt diese Begründung allerdings nicht. Kauft ein Privatmann ein Haus, um es zu vermieten, dann ist die Zahlung des Kaufpreises eine Aufwendung, die durch die Absicht der Vermietung des Hauses veranlaßt ist. Insoweit erfüllt die Zahlung alle Voraussetzungen des Werbungskostenbegriffes gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Wenn die Zahlung dennoch nicht als Werbungskosten abziehbar ist, dann beruht dies darauf, daß § 7 EStG, auf den § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG Bezug nimmt, die Aktivierung vorschreibt. Mit der Aktivierung korrespondiert ein Werbungskostenabzugsverbot für die Kaufpreiszahlung einerseits und die Erweiterung des Werbungskostenbegriffes auf die AfA andererseits. Auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG bezogen bedeutet dies, daß die Vorschrift nur solche Schuldzinsen erfaßt, die nicht zu aktivieren sind. So gesehen hat die Aktivierung von Schuldzinsen als Herstellungskosten logischen Vorrang vor ihrem Abzug als Werbungskosten.

Ich halte die Entscheidung des IX. Senats im Ergebnis dennoch für richtig. Der in § 7 EStG verwendete Herstellungskostenbegriff entspricht dem des § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Er gilt für alle Gewinneinkünfte i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und für alle Überschüsseinkünfte i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG⁴⁰. Dieser Umstand belegt, daß es sich um einen steuerrechtlichen Begriff handelt, der formell aus sich heraus auszulegen ist und für den der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht gilt. Dies schließt nicht aus, daß der steuerrechtliche Herstellungskostenbegriff für Zwecke seiner inhaltlichen Bestimmung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne Bezug nimmt. Die sachliche Nähe zur handelsrechtlichen Bilanzierung legt diesen Schluß sogar nahe. Ich könnte auch nicht verstehen, weshalb seit dem 1. 1. 1986 ein veränderter steuerlicher Herstellungskostenbegriff gelten soll, der unter Umständen sogar auch auf die Zeit vor dem 1. 1. 1986 anzuwenden wäre. Entsprechend gehe ich davon aus, daß die Herstellungskostendefinition des § 255 Abs. 2 und 3 HGB steuerrechtlich nur insoweit maßgebend ist, als sie als

39 BFH-Urteil v. 7. 11. 1989 IX R 190/85, BFHE 159, 439, BStBl. 1990 II, 460.

40 BFH – Großer Senat, Beschluß v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl. 1990 II, 830.

GoB-konform beurteilt werden kann. Abschn. 33 EStR bleibt deshalb grundsätzlich weiter anwendbar. Allerdings sollte die Finanzverwaltung sich über die Rechtsgrundlage der Regelung in Abschn. 33 Abs. 7 Satz 3 EStR Gedanken machen.

d) Verhältnis des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu § 5 Abs. 2 bis 5 EStG

Man wird schließlich vor allem mit Rücksicht auf § 248 Abs. 2 HGB nach dem Verhältnis des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu § 5 Abs. 2 bis 5 EStG fragen müssen. § 5 Abs. 2 bis 5 EStG gilt sicherlich für alle Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen. Er gilt nicht nur für Gewerbetreibende i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Insoweit ist die Stellung innerhalb des § 5 EStG verfehlt. Die Regelungen hätten richtigerweise dem § 4 EStG zugeordnet werden sollen. § 5 Abs. 3 bis 5 EStG macht auch dann Sinn, wenn man ihn neben dem Maßgeblichkeitsgrundsatz anwendet. Die Vorschrift schränkt insoweit die handelsrechtliche Regelung ein. § 5 Abs. 2 EStG stimmt jedoch mit § 248 Abs. 2 HGB deckungsgleich überein. Das Nebeneinander beider Vorschriften macht deshalb nur dann einen Sinn, wenn man davon ausgeht, daß die Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht schon die Anwendung des § 248 Abs. 2 HGB auch für steuerrechtliche Zwecke vorschreibt. Dies ist nur dann der Fall, wenn man davon ausgeht, daß nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelsrechtlich ein Wahlrecht für den Ansatz entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter besteht und daß § 5 Abs. 2 EStG dieses handelsrechtliche Wahlrecht steuerrechtlich einschränkt. § 248 Abs. 2 HGB wäre demnach insoweit keine GoB-konforme Vorschrift, als er nunmehr ebenfalls ein Aktivierungsgebot vorschreibt. Das Beispiel macht deutlich, daß wir uns in Zukunft sehr viel intensiver mit der Frage befassen müssen, welche Vorschriften des HGB GoB-konform sind.

III. Umgekehrte Maßgeblichkeit

1. Die umgekehrte Maßgeblichkeit als spezielle Form der formellen Maßgeblichkeit

Man kann sich der umgekehrten Maßgeblichkeit sowohl vom Handelsrecht als auch vom Steuerrecht her nähern. Handelsrechtlich drücken die §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB (Sonderposten mit Rücklagenanteil), die §§ 254 und 279 Abs. 2 HGB (Zulässigkeit erhöhter Abschreibungen) und § 280 Abs. 2 HGB (Ausnahme vom Wertaufholungsgebot) den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, d. h. die Anpassung der Handelsbilanz

an die Steuerbilanz aus. In diesen Fällen ist aus der Sicht des Handelsrechts zu prüfen, ob das Steuerrecht tatsächlich einen bestimmten Ansatz in der Handelsbilanz als Voraussetzung für die Ausübung eines Steuerwahlrechts zwingend vorschreibt. Aus der Sicht des Steuerrechts drücken Vorschriften wie § 6b Abs. 3 Satz 6 EStG den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit aus. Sie machen die Prüfung erforderlich, ob der in der Vorschrift verlangte Bilanzansatz bilanzrechtlich zulässig ist und ob er in der tatsächlich aufgestellten Bilanz angesetzt wurde. Für die Rechtslage vor Inkrafttreten des BiRiLiG⁴¹ war streitig, ob die umgekehrte Maßgeblichkeit als allgemeiner Grundsatz auch dann galt, wenn sie in der einzelnen Steuervergünstigungsnorm nicht ausdrücklich vorgeschrieben war. Nach meinem Dafürhalten war diese Frage zu verneinen, weil die in den §§ 247 Abs. 3 254, 273, 279 Abs. 2 und 280 Abs. 2 HGB geregelten Möglichkeiten kein Ausfluß der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind und § 5 Abs. 1 EStG nur auf diese verweist. Für die Zeit ab Inkrafttreten des BiRiLiG bis zum 31. 12. 1989 ist § 6 Abs. 3 EStG zu beachten. Diese Vorschrift ist mißlungen. Sie schreibt die umgekehrte Maßgeblichkeit nur für erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Sofortabschreibungen nach § 6 Abs. 2 EStG, für den Abzug bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gemäß § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG oder die Übertragung von Rücklagen nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG sowie für den Ansatz der nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m EStG i. V. mit § 80 EStDV oder des Buchst. z EStG i. V. mit § 74a EStG zulässigen Werte des Umlaufvermögens vor. Sie gilt jedoch nicht für die sog. Halbjahresregelung nach Abschn. 43 Abs. 8 Satz 3 EStR, für Teilwertabschreibungen, für die degressive AfA gemäß § 7 Abs. 2 und 5 EStG und für die lineare Gebäude-AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG. Die Tatsache, daß der erste Halbsatz von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und der zweite Halbsatz sich auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bezieht, läßt den Eindruck entsprechender abschließender und konstitutiver Regelungen aufkommen. Seit dem 1. 1. 1990 sind jedoch diese Fragen ganz überwiegend nur noch von akademischem Interesse. Seit diesem Stichtag können steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung nur noch in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden. Damit ist der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit gesetzlich festgeschrieben. Man kann im Einzelfall (zB für die Halbjahresregelung des Abschn. 43 Abs. 8 Satz 3 EStR) nur noch danach fragen, ob ein steuerrechtliches Wahlrecht, ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung oder aber eine sachliche Billigkeitsmaßnahme gegeben ist, die auf

41 FN 9.

Vereinfachungsgesichtspunkten aufbaut. Große praktische Bedeutung sollte diese Frage nicht haben.

2. Ist die umgekehrte Maßgeblichkeit EG-richtlinienkonform?

a) Wertberichtigung allein für die Anwendung von Steuervorschriften

Es bleibt die Frage zu erörtern, ob die Regelung in § 254 bzw. in § 279 Abs. 2 HGB der 4. EG-Richtlinie⁴² entspricht oder ob von dieser Seite aus der umgekehrten Maßgeblichkeit Unbill droht. In Art. 35 Abs. 1 Buchst. d der 4. EG-Richtlinie heißt es insoweit:

„Wenn bei einem Gegenstand des Anlagevermögens allein für die Anwendung von Steuervorschriften außerordentliche Wertberichtigungen vorgenommen werden, ist der Betrag dieser Wertberichtigungen im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen.“

Art. 39 Abs. 1 Buchst. e der 4. EG-Richtlinie enthält eine entsprechende Vorschrift für Gegenstände des Umlaufvermögens. Die beiden zitierten Artikel wurden vor allem durch §§ 254, 279 Abs. 2 HGB in nationales Recht umgesetzt. Dazu wird die Auffassung vertreten, daß § 279 Abs. 2 HGB zu eng formuliert sei, weil die Vorschrift fordert, daß der Ansatz des niedrigeren Wertes in der Handelsbilanz für Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zwingend erforderlich sei⁴³. Die Streitfrage dürfte nach Inkrafttreten des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ihre praktische Bedeutung verloren haben. Die Vorschrift bewirkt, daß bei der steuerlichen Gewinnermittlung ein an sich steuerrechtlich zulässiger Bilanzansatz nur dann anzuerkennen ist, wenn er auch in der Handelsbilanz angesetzt wird. Damit sind die engeren Voraussetzungen des § 279 Abs. 2 HGB immer gegeben.

b) Sonderposten mit Rücklagenanteil

Eine andere Frage ist die, ob § 247 Abs. 3 HGB eine Rechtsgrundlage in der 4. EG-Richtlinie hat. Die Vorschrift betrifft Sonderposten mit Rücklagenanteil, d. h. z. B. den Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG), Zuschüsse zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern (Abschn. 34 EStR), die Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 35 EStR), Investitionen im Zonenrandgebiet (§ 3 ZRFG), Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV) u. a. m. § 247 Abs. 3 HGB erlaubt die

42 4. EG-Richtlinie 78/660/EWG vom 14. 8. 1978, ABl. EG Nr. L 222/78.

43 So: Tietze, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 3. Aufl. 1990, § 279 HGB Rdnr. 13; a. A. Budde/Karig, Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl. 1990, § 279 HGB Anm. 7.

Bildung solcher Passivposten in der Handelsbilanz, wenn sie für ertragsteuerliche Zwecke zulässig sind. Art. 35 und 39 der 4. EG-Richtlinie erlauben jedoch Wertberichtigungen nur auf Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens. Die Frage geht dahin, ob zB die Bildung einer sog. 6b-Rücklage in der Handelsbilanz von Art. 35 der 4. EG-Richtlinie gedeckt ist. Unter dem Gesichtspunkt der Wertberichtigung habe ich insoweit weniger Bedenken, weil sie eine passivisch ausgedrückte Vermögensminderung der Aktiva ist. Entscheidend ist jedoch, ob die Wertberichtigung sich nicht auf einen bestimmten Posten der Aktivseite der Bilanz beziehen muß. Der in Art. 35 der 4. EG-Richtlinie enthaltene Hinweis auf das Aktivvermögen legt es nahe, diese Frage zu bejahen. Dies bedeutet, daß die Regelung des § 247 Abs. 3 HGB nicht richtlinienkonform ist. Der BFH müßte die Frage, sollte es auf die Anwendung des § 247 Abs. 3 HGB zB wegen § 6b Abs. 3 Satz 6 EStG ankommen, gemäß Art. 177 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 EWGV dem EuGH vorlegen. Sollte vor allem der EuGH die bestehenden Bedenken teilen, käme das System der umgekehrten Maßgeblichkeit ins Wanken, falls man nicht auf Sonderposten mit Rücklagenanteil bei der steuerlichen Gewinnermittlung verzichten will. Damit hängt die Fortgeltung der umgekehrten Maßgeblichkeit an einem hauchdünnen Faden.

IV. Schlußwort

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz bietet dem Steuerrecht Vorteile insoweit, als es der Verpflichtung enthebt, steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften im Umfang der §§ 242 ff. HGB zu kodifizieren. Der entsprechende Vorteil wäre aber auch bei der Geltung einer eingeschränkten Maßgeblichkeit gewährleistet. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz mag darüber hinaus Ausdruck der Einheit der Rechtsordnung sein⁴⁴. Ob dies zu begrüßen ist, ist jedoch zweifelhaft, weil Handels- und Steuerbilanz unterschiedlichen Zwecken dienen und die Forderung nach Einheit der Rechtsordnung insoweit stets zu Lasten der Zwecke entweder der Handels- oder der Steuerbilanz geht. Man muß auch deutlich sehen, daß die Fälle zunehmen, in denen der Steuergesetzgeber entweder den Maßgeblichkeitsgrundsatz nach Art des § 5 Abs. 6 EStG durchbricht oder aber von der Handelsbilanz verlangt, daß sie für steuerliche Zwecke deformiert wird. Dadurch wird auch die Bedeutung der gesetzgebungspolitischen Schutzwirkung gegen-

⁴⁴ Döllerer, BB 1971, 1333, und BB 1988, 238; Paulick, Festschrift für Reinhardt, 1972, S. 275, 288 ff.; Krieger, Festschrift für Döllerer, 1988, S. 327.

über Tendenzen gemindert, durch die das Unternehmenssteuerrecht auf dem Wege über das Steuerbilanzrecht verschärft zu werden droht⁴⁵. Diese Entwicklung ist ebenso wenig zu begrüßen wie die mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz verbundene Komplizierung und Unübersichtlichkeit von Handels- und Steuerrecht. Bedenkt man zusätzlich, daß das Damoklesschwert der Verwerfung durch den EuGH über dem Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit schwebt, so ist der deutsche Gesetzgeber aufgerufen, über Sinn und Unsinn des Maßgeblichkeitsgrundsatzes neu nachzudenken. Es ist die deutsche Finanzverwaltung und der von ihr gelenkte Gesetzgeber, die in der Vergangenheit den Maßgeblichkeitsgrundsatz wie ein Dogma behandelt und verteidigt haben, obwohl die damit verfolgten Ziele nur teilweise einsichtig sind⁴⁶. Wir sollten de lege ferenda darüber nachdenken, ob es sich nicht im Interesse sowohl des Steuer- als auch des Handelsrechtes mit einer eingeschränkten Maßgeblichkeit besser leben ließe. Dies würde dem Gesetzgeber das Recht belassen, die Gewährung subventioneller Wertberichtigungen des Anlage- und des Umlaufvermögens von einem entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz im Einzelfall abhängig zu machen. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG hat seine eigentliche Bewährungsprobe noch nicht bestanden.

45 *Beisse*, Jahrbuch für Betriebswirte 1984, S. 245, 252.

46 Vgl. *Meincke* (FN 34).

Bilanzierungsprobleme im Zusammenhang mit verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckten Einlagen

Rat Dr. *Peter Quantschnigg*, Bundesministerium für Finanzen,
Wien

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <p>I. Wesen und Natur der verdeckten Gewinnausschüttung</p> <ol style="list-style-type: none">1. Grundsätzliches2. Folgerungen für die Korrektorebene <p>II. Aufdecken der verdeckten Gewinnausschüttung</p> <ol style="list-style-type: none">1. Grundsätzliches Korrekturerfordernis in der Steuerbilanz2. Sachliche Reichweite des Korrekturerfordernisses3. Charakter der Korrekturen der Steuerbilanz4. Verhältnis zur Handelsbilanz5. Konsequenzen beim Anteilinhaber <p>III. Konkrete steuerbilanzielle Auswirkungen</p> <ol style="list-style-type: none">1. Grundsätzliches2. Die Ebene der Körperschaft3. Ebene des Anteilinhabers <p>IV. Verhältnis zum Maßgeblichkeitsprinzip</p> | <ol style="list-style-type: none">1. Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerlich zwingend gebotene Korrektur2. Verdeckte Gewinnausschüttung und umgekehrte Maßgeblichkeit <p>V. Bilanzänderungen</p> <p>VI. Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung</p> <ol style="list-style-type: none">1. Verhältnis Körperschaft – Anteilinhaber2. Bewertungsmaßstäbe <p>VII. Verdeckte Einlagen</p> <ol style="list-style-type: none">1. Begriff2. Wesen und Natur3. Nutzungseinlagen4. Analogien zur verdeckten Gewinnausschüttung <p>VIII. Behandlung verdeckter Einlagen in der Handelsbilanz</p> <p>IX. Bilanzänderung</p> <p>X. Bewertung verdeckter Einlagen</p> |
|--|--|

I. Wesen und Natur der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Grundsätzliches

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gehört wohl zu den am meisten diskutierten Themen des Ertragsteuerrechts überhaupt¹. Es wäre wohl müßig, im gegebenen Zusammenhang eine grundsätzliche Abhandlung über dieses Phänomen abzuführen. Dies würde ein eigenes Generalthema mehr als ausfüllen.

Dennoch ist es unerlässlich, einige prinzipielle Betrachtungen voranzustellen. Es soll dies allerdings nur insoweit geschehen, als dies im Sinne eines Wegweisers durch das gestellte Thema notwendig ist. Der Bedeutung des Instituts der vGA entsprechend sind die Theorien hierüber ja zahlreich.

Eine griffige und klare Bilder liefernde Theorie ist die Fiktionstheorie². Demnach ist ein an sich – zu Lasten der Körperschaft – unangemessen ablaufender Leistungsaustausch zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilinhaber auf Basis einer Fiktion in einen angemessenen Leistungsaustausch bei gleichzeitiger – fingierter – offener Gewinnausschüttung umzu-deuten. Sinnhaftigkeit und rechtliche Haltbarkeit der Theorie werden in den letzten Jahren zunehmend angezweifelt. Sowohl der BFH³ als auch ein beachtlicher Teil der Lehre⁴ haben bereits Abschied von ihr genommen.

Da und dort klingt auch an, die vGA sei ein entnahmeähnlicher Vorgang⁵, der demgemäß zu ähnlichen Korrekturen führen müsse, wie die Entnahmen im Bereich des Einkommensteuerrechts. Schließlich sieht man die vGA als Teil eines ineinander verflochtenen Mischvorgangs, der aus Elementen des Leistungsaustauschs und Elementen „causa societatis“ besteht⁶. Dieser Vorgang sei zu entflechten, zu entsaldieren⁷.

1 Wegen Diskussionsbeiträgen aus jüngster Zeit siehe für viele zB *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., S. 521 Fußn. 61; *Wassermeyer*, DSStR 1990, 158; *Scholtz*, FR 1990, 321; *Bellstedt*, FR 1990, 65.

2 Dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 KStG a. F. Anm. 73.

3 BStBl. 1975, 722.

4 Vor allem *Mießner*, StbJb. 1977/78, 121; weiters *Meyer-Arndt*, DB 1967, 1281, 1740; *ders.*, JbFStR 1976/77, 375 f.; *Döllner*, JbFStR 1972/1973, 413 ff.; *ders.*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., S. 136 ff.; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113 ff., allerdings differenziert im Bereich der entgangenen Einnahmen, 1119; *ders.*, FR 1989, 221 f.

5 *Wassermeyer*, FR 1989, 222; *Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 64 f. Fußn. 134, 135.

6 *Wiesner* in: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Wien-Orac, S. 374.

7 *Wiesner* (FN 6), S. 375.

Stark vertreten ist die Auffassung, die vGA sei jener einem Anteilinhaber zugewendete Vorteil, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Person, die nicht Gesellschafter ist, nicht gewährt hätte⁸.

Zunehmend verbreitet ist die Auffassung, daß das Institut der vGA am Betriebsausgabenbegriff „festzumachen“ wäre. Sie ist demnach – weil eben nicht betrieblich, sondern „causa societatis“ veranlaßt – das Gegenteil einer Betriebsausgabe, somit eine Nichtbetriebsausgabe, eine „Antibetriebsausgabe“⁹. Ich nenne diese Auffassung – der Diktion Wassermeyers folgend – das Veranlassungsprinzip¹⁰. Diese mir richtig erscheinende Auffassung hat zwei starke Argumente für sich:

- 1) Die Verankerung der vGA in jenem Prinzip, das allgemein für die Abgrenzung der betrieblichen (damit steuerrelevanten) von der außerbetrieblichen (damit nicht steuerrelevanten) Sphäre steht¹¹.
- 2) Die Genesis der vGA, die ja erst im § 6 KStG 1934 (jedenfalls aus der Sicht des historischen Gesetzgebers) klarstellend gesetzlich geregelt worden ist¹². Da vGA schon vor dem zeitlichen Geltungsbereich des KStG 1934 aufgegriffen worden sind, muß es bis dahin ein übergeordnetes, in allgemeinen steuerlichen Grundsätzen verankertes Prinzip gegeben haben, das vGA von einer steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen hat.

Das Veranlassungsprinzip wird aus heutiger Sicht auch dadurch gestützt, daß ein erheblicher Teil der Lehre den Bestimmungen über die vGA nur deklarativen Charakter beimißt, und damit ebenfalls ein übergeordnetes Prinzip anerkennt¹³. Letztlich wäre aus österreichischer Sicht auf die Fassung des § 8 Abs. 3 KStG 1988 hinzuweisen, der nunmehr eindeutig vom Veranlassungsprinzip geprägt ist¹⁴.

8 ZB *Knobbe-Keuk* (FN 1), S. 507 f.; *Felix/Streck*, KStG, 2. Aufl., § 8 Anm. 65; jüngst BFH BStBl. 1989 II, 248; *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 59 ff.; *Gassner*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, S. 266 mwN Fußn. 105; a. A. *Pezzer* (FN 5), S. 41 ff.; *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, Wien-Orac, Tz. 45.3.

9 *Pezzer* (FN 5), S. 65 ff.; *Wassermeyer*, DStR 1987, 484, 1113; *ders.*, FR 1989, 222; *Mössner*, Harzburger Protokolle 1990, 13 ff.; *Knobbe-Keuk* (FN 1), S. 525; *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 33.3; a. A. *Döllerer*, DStR 1989, 331; *ders.*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 97.

10 *Wassermeyer*, DStR 1987, 484 ff.

11 *Gassner* (FN 8), S. 253.

12 Dazu ausführlich *Mössner* (FN 9), 2.

13 *Gassner* (FN 8), S. 253.

14 Vgl. dazu *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 31 ff. zu § 8.

2. Folgerungen für die Korrekturebene

Gelangt man zum – wie mir scheint richtigen – Ergebnis, daß es sich beim Institut der vGA um die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlaßten Vorgängen von außerbetrieblich („causa societatis“) veranlaßten handelt, so ergibt sich daraus beinahe zwanglos folgender Schluß: Die vGA zieht eine Korrektur der betrieblich veranlaßten Sphäre einer Körperschaft, somit eine Korrektur des erzielten Gewinnes nach sich¹⁵. Es wäre nicht einzusehen, aus welchem Grund diese Korrektur erst auf der Ebene der Einkommenserzielung einzusetzen hätte. Der nicht eindeutige Gesetzeswortlaut des § 8 dtKStG steht dem m. E. nicht entgegen; um so weniger als auch die Deutung möglich ist, daß jede Korrektur des Gewinns auch gleichzeitig eine solche des Einkommens nach sich zieht.

II. Aufdecken der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Grundsätzliches Korrekturerfordernis in der Steuerbilanz

Handelt es sich bei der vGA um eine Maßnahme auf der Ebene der Gewinnermittlung, so muß diese Maßnahme wohl Auswirkungen auf die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung, nämlich Auswirkungen auf die Steuerbilanz haben¹⁶. Ist doch die Steuerbilanz sozusagen das Spiegelbild des steuerrelevanten betrieblichen Geschehens. Kommt es daher zu einer Bereinigung dieses betrieblichen Geschehens um außerbetriebliche Einflüsse, so muß dies in der Steuerbilanz Niederschlag finden¹⁷.

2. Sachliche Reichweite des Korrekturerfordernisses

Näher zu untersuchen ist noch die Reichweite der entsprechenden Berichtigungen in der Steuerbilanz. Bei dieser Untersuchung darf das Veranlassungsprinzip nie aus den Augen gelassen werden. Wassermeyer hat dies vor einigen Jahren sehr illustrativ dargestellt. Geht es etwa um die Frage nach der Aktivierung eines von der Körperschaft von einem ihrer Anteils-

15 Siehe die unter FN 9 zitierten Nachweise, insbesondere *Wassermeyer*, DStR 1987, 484 f.

16 *Wassermeyer*, DStR 1987, 486 f.; a. A. zB *Felix/Streck* (FN 8), § 8 Anm. 103; *Pezzer* (FN 5), S. 122 f.; *Knobbe-Keuk* (FN 1), S. 533; *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 127 f.

17 Die Berücksichtigung von vGA ist in ihrer Qualität nichts anderes als die Berücksichtigung von Entnahmen in der Steuerbilanz des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft.

inhaber zu teuer eingekauften Wirtschaftsguts, so ist das Ausmaß der in der Steuerbilanz anzusetzenden Anschaffungskosten danach zu beurteilen, welcher Teil des Kaufpreises tatsächlich betrieblich veranlaßt ist¹⁸. Nur dieser Teil darf als Anschaffungskosten angesetzt werden (siehe dazu noch III. 2.). Über diese „Ansatzkorrektur“ hinaus müssen aber auch mittelbare Gewinnauswirkungen bedacht werden¹⁹. Andernfalls wäre das Veranlassungsprinzip nicht konsequent durchgezogen und seine Verwirklichung nur eine „halbe Sache“. Ist etwa ein Teil des Geschäftsführergehalts eine vGA, woraus ein entsprechender Mehrertrag resultiert, so können gewinnabhängige Betriebsausgaben, wie etwa die österreichische gewinnabhängige Investitionsrücklage (§ 9 östEStG) an den Mehrertrag angepaßt werden. Überdies wird es zu einer Änderung der Gewerbesteuerückstellung kommen. Das Aufdecken der vGA in Verbindung mit dem Veranlassungsprinzip zieht daher gewisse Reflexwirkungen nach sich. Diese müssen genauso wie die vGA selbst in der Steuerbilanz nachvollzogen werden.

3. Charakter der Korrekturen der Steuerbilanz

Die Berichtigung von vGA in der Steuerbilanz sind nicht etwa ein Ergebnis von tatbestandslosen und damit bedenklichen Fiktionen, sondern ein konsequentes Vollziehen des tatbestandsmäßigen Veranlassungsprinzips²⁰. Dieses hat die Aufgabe, das betriebliche Geschehen herauszufiltern. Nicht Fiktionen sind sein Ergebnis, sondern ein Bild, das aus dem im Hinblick auf das Veranlassungsprinzip gebotene Wegdenken der außerbetrieblichen („causa societatis“ bedingten) Einflüsse entsteht.

4. Verhältnis zur Handelsbilanz

Die Folgen von vGA in der Handelsbilanz gehen weder zeitlich noch inhaltlich synchron mit den Berichtigungen in der Steuerbilanz. In der Handelsbilanz wird nach Maßgabe des Bekanntwerdens und des Aufgriffs einer vGA ein aus dem Verbot der Einlagenrückgewähr abgeleiteter Rückforderungsanspruch gegen den Anteilsinhaber in der Bilanz eingestellt. Sollte die vGA beispielsweise darin bestehen, daß die Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu überhöhten Preisen angeschafft hat, so wären der Rück-

18 *Wassermeyer*, DStR 1987, 487; *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 128 ff., mwN Fußn. 324.

19 *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 35 zu § 8; ähnlich wohl *Felix/Streck* (FN 8), § 8 Anm. 108.

20 *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 35 zu § 8.

forderungsanspruch zu aktivieren²¹, die Anschaffungskosten durch eine außerplanmäßige Abschreibung oder durch Umbuchung auf sonstigen Aufwand zu reduzieren²².

5. Konsequenzen beim Anteilsinhaber

Die Betrachtungsweise der vGA beim Anteilsinhaber muß eine grundsätzlich idente sein. Unterliegt doch der Anteilsinhaber genauso dem Veranlassungsprinzip wie die Körperschaft. Die vGA löst beim Anteilsinhaber daher prinzipiell seitenverkehrte Auswirkungen wie bei der Körperschaft aus²³. Handelt es sich dabei um einen Anteilsinhaber mit betrieblicher Sphäre, so wären etwa zu hohe Erlöse aus der Veräußerung von Betriebsvermögen an die Körperschaft aus dem betrieblichen Ergebnis auszuscheiden und den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen. Es ergeben sich überdies zu den unter II. 2. für die Ebene der Körperschaft ausgeführten analoge mittelbare Reflexwirkungen. Ist der Anteilsinhaber seinerseits eine Körperschaft, so würde der Empfang der vGA unter die österreichischen Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 östKStG) fallen.

III. Konkrete steuerbilanzielle Auswirkungen

1. Grundsätzliches

Zunächst wäre festzuhalten, daß für vGA die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze gelten. Ist daher ein als vGA zu qualifizierender Aufwand rückzustellen oder hierfür eine RAP zu bilden, so ist (bereits) die Rückstellung bzw. die RAP vGA. Ist in einem Rechtsgeschäft eine vGA „verborgen“ und schwebt dieses Rechtsgeschäft noch, so darf die vGA erst angesetzt werden, wenn das schwebende Geschäft bilanzierungsfähig geworden ist. Führt ein erzielter Gewinn zu einer vGA, so sind die steuerlichen Regeln über den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung zu beachten²⁴.

21 *Wassermeyer*, DB 1987, 1113; ähnlich Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., § 278 HGB Tz. 109, 110, siehe weiters § 278 HGB Tz. 111, wonach die vGA selbst nicht durch den Ansatz eines entgangenen Gewinns in der Handelsbilanz angesetzt werden darf.

22 Beck'scher Bilanzkommentar (FN 21), § 278 HGB Tz. 111.

23 *Wassermeyer*, FR 1989, 222, spricht zutreffend von einem logischen „Zu-Ende-Denken“ der Rechtsfolgen der vGA für den Gesellschafter.

24 *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 32 f.

2. Die Ebene der Körperschaft

Die konkreten steuerbilanziellen Auswirkungen sollen aus der Perspektive des Veranlassungsprinzips anhand von Fallbeispielen dargestellt werden.

Fallbeispiel 1:

Eine Körperschaft kauft vom Anteilsinhaber Anlagevermögen zu überhöhten Preisen.

- Es kommt zu einer Korrektur der Anschaffungskosten. Der unangemessene Teil des Kaufpreises darf nicht aktiviert werden, sondern ist über ein Gewinnverwendungskonto zu führen (Buchungssatz: Gewinnverwendung an Bank)²⁵.
- Die AfA ist von korrigierten Anschaffungskosten zu rechnen. Gleiches gilt für die Berechnung anderer von den Anschaffungskosten abhängiger steuerrelevanter Größen (zB Investitionsfreibetrag gem. § 10 östESTG) sowie für Reservenübertragungen (§ 6b dtESTG, § 12 östESTG)²⁶.
- Es sind allfällige steuerbilanzielle Sekundärfolgen der Anschaffungskostenkorrektur zu beachten, wie zB Auflösung von Rücklagen gem. § 6b dtESTG bzw. § 12 östESTG wegen des geringeren Übertragungsvolumens²⁷, Auflösung von Rücklagen gem. § 9 östESTG wegen des durch den geringeren Investitionsfreibetrag gesunkenen Verwendungsvolumens, Veränderung gewinnabhängiger Betriebsausgaben.

Fallbeispiel 2:

Eine Körperschaft verkauft ihrem Anteilsinhaber zu unangemessen niedrigen Preisen Anlagevermögen oder überträgt es ohne Entgelt.

- Es kommt zu einer Korrektur des Veräußerungserlöses²⁸. Der „fehlende“ Teil des Kaufpreises ist auf Erlöse zu verbuchen (Buchungssatz: Gewinnverwendung an Anlagenerlöse).
- Die stille Reserve erhöht sich um den nachgebuchten Betrag. Maßnahmen gem. § 6b dtESTG bzw. § 12 östESTG sind m. E. auf der Basis des nachgebuchten Betrages möglich²⁹, dafür spricht auch, daß es sich um eine anlässlich der Übertragung von Betriebsvermögen realisierte stille Reserve handelt.
- Es sind allfällige steuerbilanzielle Sekundärfolgen zu beachten, wie etwa die Anpassung gewinnabhängiger Betriebsausgaben.

25 *Wassermeyer*, DStR 1987, 487.

26 Dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6b Anm. 300 „Verdeckte Gewinnausschüttung“.

27 *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 35, Tz. 51.4 zu § 8.

28 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6b Anm. 300 „Verdeckte Gewinnausschüttung“, allerdings unter Voraussetzung der Bejahung der Fiktionstheorie; auch ohne Anwendung der Fiktionstheorie *Brenzing*, FR 1979, 499.

29 Dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6b Anm. 300 „Verdeckte Gewinnausschüttung“; a. A. *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 137.

Fallbeispiel 3:

Eine Körperschaft bezahlt an ihren Anteilshaber ein überhöhtes Nutzungsentgelt³⁰.

- Der Nutzungsaufwand ist im Ausmaß des überhöhten Entgelts nicht auf Nutzungsaufwand, sondern auf ein steuerlich nicht relevantes Gewinnverwendungskonto zu überrechnen (Buchungssatz: Gewinnverwendung an Bank).
- Es sind Sekundärfolgen analog zu den Fallbeispielen 1 und 2 zu beachten.

Fallbeispiel 4:

Eine Körperschaft verlangt von ihrem Anteilshaber ein unangemessen geringes Nutzungsentgelt.

- Das „fehlende“ Nutzungsentgelt ist auf Erlöse zu buchen (Buchungssatz: Gewinnverwendung an Nutzungserlöse)³¹.
- Es sind Sekundärfolgen analog zu den Fallbeispielen 1 und 2 zu beachten.

3. Ebene des Anteilshabers

Auch auf der Ebene des Anteilshabers ergeben sich Auswirkungen auf die Steuerbilanz, wenn die Leistungsbeziehung zur Körperschaft aus der Betriebssphäre des Anteilshabers heraus erfolgt (angenommen wird, daß die Leistungsbeziehungen mit dem Betrieb des Anteilshabers abgewickelt wird).

Fallbeispiel 1:

Eine Körperschaft kauft vom Anteilshaber Anlagevermögen zu einem überhöhten Preis.

- Der Veräußerungserlös ist um den unangemessenen Teil zu reduzieren³².
- Der unangemessene Teil des Veräußerungserlöses kann nicht gem. § 6b dtEStG bzw. § 12 östEStG übertragen werden³³. Er zählt vielmehr zu den Beteiligungserträgen – und wird auch bilanziell so behandelt –, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen zählt (allenfalls auch Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 10 östKStG)³⁴.
- Gehört die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen, so zählt der unangemessene Teil des Veräußerungserlöses zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

30 *Wassermeyer*, DStR 1987, 487.

31 *Wassermeyer*, DStR 1987, 1119, der sich insoweit sogar für die Weiterführung der Fiktionstheorie ausspricht.

32 *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 149.

33 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6b Anm. 300 „Verdeckte Gewinnausschüttung“.

34 *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 149.

Fallbeispiel 2:

Die Körperschaft überträgt ihrem Anteilinhaber ein Anlagegut unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis.

- Die Anschaffungskosten sind auf einen angemessenen Betrag „aufzustocken“. (Buchungssatz Beteiligung im Betriebsvermögen: Anlagevermögen an Beteiligungsertrag; Buchungssatz Beteiligung im Privatvermögen: Anlagevermögen an Einlage)³⁵.
- Die AfA bemißt sich von den angehobenen Anschaffungskosten. Maßnahmen gem. § 6b dtEStG bzw. § 12 östEStG sind jedenfalls dann von den aufgestockten Anschaffungskosten möglich, wenn sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet; ist die Beteiligung Privatvermögen, bestehen hieran hingegen Zweifel, da es sich hinsichtlich der Aufstockung um eine Einlage handelt³⁶.

Bei den unter III. 2. erwähnten Fallbeispielen ergeben sich auf der Ebene des Anteilinhabers keine besonderen bilanziellen Probleme.

IV. Verhältnis zum Maßgeblichkeitsprinzip

1. Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerlich zwingend gebotene Korrektur

Wie bereits erwähnt, sind die bilanziellen Konsequenzen in der Steuerbilanz und in der Handelsbilanz weder inhaltlich noch zeitlich synchron. Dies stellt aus der Sicht des Maßgeblichkeitsprinzips kein Problem dar, weil das Aufdecken der verdeckten Gewinnausschüttung als steuerlich zwingende Maßnahme den handelsrechtlichen Konsequenzen einer verdeckten Vorteilszuwendung vorgeht³⁷.

2. Verdeckte Gewinnausschüttung und umgekehrte Maßgeblichkeit

Der Umstand der zeitlich und inhaltlich nicht synchronen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung in Handelsbilanz und Steuerbilanz löst eine weitere Frage aus. Geht man – wie ich es für richtig halte – davon aus,

35 Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 151, geht hingegen in all diesen Fällen von einem unentgeltlichen Erwerb i.S. des § 7 Abs. 2 EStDV im Ausmaß des zu geringen Entgelts aus; dies ist m.E. unzutreffend, weil aus Gründen der Trennung der Einkunftssphären der Tatbestand des unentgeltlichen Erwerbs – insbesondere im Hinblick auf das damit verbundene Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 dtEStG – im Bereich der vGA und der verdeckten Einlagen zurückzutreten hat, dazu BFH BStBl. 1987 II, 455.

36 Übertragung gem. § 6b dtEStG bei Einlagen unzulässig, siehe BFH BStBl. 1981 II, 430, 1985 II, 250.

37 Vgl. oben FN 21, 22.

daß im Falle einer Erhöhung der Anschaffungskosten im Bereich des Anlagevermögens auch hiervon steuerliche Begünstigungen geltend gemacht werden können (Reservenübertragungen gem. § 6b dtEStG bzw. § 12 östEStG, Investitionsfreibetrag gem. § 10 östEStG), so gerät man mit dem Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit in Berührung³⁸. In der Handelsbilanz sind und bleiben die Anschaffungskosten ohne Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung angesetzt. In der Handelsbilanz können daher die erwähnten steuerlichen Begünstigungen gar nicht in dem steuerlich zulässigen Ausmaß gebildet werden. M. E. ergibt sich aber auch daraus keine Unzulässigkeit der Adaptierung steuerlicher Begünstigungen an verdeckte Gewinnausschüttungen. Die umgekehrte Maßgeblichkeit kann nämlich nur gebieten, daß bei Vorhandensein handelsrechtlicher Ansätze hierauf bezogene Wahlrechte in der Handelsbilanz zu üben sind. Ist in der Handelsbilanz überhaupt kein Ansatz vorhanden oder der vorhandene Ansatz „unvollständig“, so können darauf bezogene Wahlrechte entweder gar nicht oder ebenfalls nur „unvollständig“ in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird insoweit nicht wirksam, eine Nachholung in der Steuerbilanz ist zulässig³⁹.

V. Bilanzänderungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden idR erst im Zuge abgabenbehördlicher Überprüfungen aufgedeckt. Im Zeitpunkt des Aufgreifens einer verdeckten Gewinnausschüttung liegt zumeist ein fertiger Jahresabschluß vor. Sollen steuerliche Begünstigungen, die sich an den Anschaffungskosten orientieren, nachgeholt werden (oben IV. 2.), so müßte dies im Zuge einer Bilanzänderung vollzogen werden. Bilanzänderungen setzen ihrerseits eine wirtschaftliche Begründung voraus. Diese ist m. E. jedenfalls dann gegeben, wenn das vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Bilanzbild eine bestimmte Steuerbegünstigung dem Grunde oder ihrem Ausmaß nach gar nicht möglich macht, dieses Bilanzbild aber nachträglich geändert wird und auf Basis dessen eine Steuerbegünstigung nunmehr erstmals oder in größerem Ausmaß möglich wird⁴⁰. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wäre daher beispielsweise in folgenden Fällen eine Bilanzänderung zulässig:

38 Dazu zB *Schmidt*, EStG, 9. Aufl., § 5 Anm. 12 d.

39 Vgl. zB die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte in der Handelsbilanz – dies setzt entsprechende „Inhalte“ in der Handelsbilanz voraus – voraussetzend *Knobbe-Keuk* (FN 1), S. 19 f.

40 Vgl. zB *Schmidt* (FN 40), § 4 Anm. 144.

- Nachträgliche Anpassung der Reservenübertragung gem. § 6b dtEStG bzw. § 12 östEStG bei einer Körperschaft, wenn diese Körperschaft ihrem Anteilsinhaber Anlagevermögen zu billig verkauft hat und nachträglich ein höherer Veräußerungserlös angesetzt wird (III. 2. Fallbeispiel 2).
- Nachträgliche Anpassung der Reservenübertragung gem. § 6b dtEStG bzw. § 12 östEStG, wenn ein Anteilsinhaber Anlagevermögen von „seiner“ Körperschaft zu billig gekauft hat und nachträglich höhere Anschaffungskosten ansetzt (III.3. Fallbeispiel 2).
- Anpassung der Investitionsrücklage (§ 9 östEStG) an Gewinnerhöhungen bei der Körperschaft.

VI. Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Verhältnis Körperschaft – Anteilsinhaber

Die Frage der Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung stellt sich sowohl auf der Ebene der Körperschaft wie auch auf der Ebene der Anteilsinhaber. Bevor man auf die eigentliche Bewertungsproblematik eingeht, ist zunächst die Frage zu stellen, ob die vGA bei der Körperschaft und beim Anteilsinhaber gleich „gewertet“ werden muß oder ob unterschiedliche Wertungen denkbar sind. M.E. müssen im Hinblick auf das Veranlassungsprinzip auch unterschiedliche Wertungen möglich sein. Gebietet doch das Veranlassungsprinzip als ein Prinzip der Einkünfteermittlung die (betriebliche) Veranlassung in der jeweils zu beurteilenden Sphäre zu prüfen. Die Prüfung erfolgt also bei der Körperschaft getrennt von jener beim Anteilsinhaber und umgekehrt. Dies kann dazu führen, daß im Bereich ein und desselben Sachverhalts das Veranlassungsprinzip bei der Körperschaft zu anderen Ergebnissen führt als beim Anteilsinhaber. Dies zeigt sich an folgendem Sachverhalt: Der Anteilsinhaber veranlaßt seine Körperschaft, für ihn eine pompöse Villa zu errichten, die ausschließlich auf seine persönlichen Bedürfnisse zugeschnitten ist, und ihm diese Villa zu Wohnzwecken zu überlassen. Wir setzen voraus, daß die Überlassung dieser Villa nach allen Sichtweisen des vGA unangemessen ist.

Beurteilt man den Fall aus der Sicht der Körperschaft, so zeigt sich, daß es für die Herstellung der Villa keine betriebliche Veranlassung gab. Sie dürfte daher m.E. nicht Betriebsvermögen der Körperschaft werden⁴¹. Die

⁴¹ Allgemein zum Problem der außerbetrieblichen Sphäre von Körperschaften zB *Lobaus*, *StuW* 1989, 358, insbesondere auch Gegenüberstellung der Literaturmeinungen unter Fußn. 2.

Konsequenz ist, daß der bislang betrieblich abgesetzte Aufwand (AfA, Betriebskosten, u.U. auch Teilwertabschreibung wegen Überdimensionierung und Unzweckmäßigkeit usw.) aus der betrieblichen Sphäre auszuscheiden ist⁴². Anders beim Anteilsinhaber. Bei ihm ist als Vorteilszuwendung nicht etwa der Wert der Villa (er ist ja nicht Eigentümer geworden) oder der bei der Körperschaft ausgeschiedene betriebliche Aufwand anzusetzen, sondern jener Betrag, der ihm aus seiner Sicht als Vorteil zugewendet worden ist. Dies ist der Mietwert der Villa⁴³.

2. Bewertungsmaßstäbe

Der Bewertungsmaßstab bei der vGA ist m. E. Funktion der zugrunde gelegten Betrachtung.

Der Fiktionstheorie entspricht es, ein angemessenes Leistungsentgelt wie unter Fremden anzusetzen, was zum gemeinen Wert führt⁴⁴.

Sieht man die vGA als entnahmeähnlichen Vorgang, so entspricht dem der Ansatz des Teilwertes (allerdings problematisch, weil Letztverbraucher-Handelsstufe fehlt)⁴⁵.

Die Methode des Fremdvergleichs zieht den Ansatz des abstrakten Marktpreises der betreffenden Leistung nach sich⁴⁶.

Verankert man die vGA im gedachten Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, so hat die Bewertung mit jenem Betrag zu erfolgen, um den der pflichtgemäß handelnde Geschäftsleiter in seinen Geschäften mit dem Anteilsinhaber besser gewirtschaftet hätte. Diese Formel soll gewährleisten, daß nicht nur die abstrakten Marktverhältnisse,

42 Für den Bereich der vGA ergibt sich dies für mich aus der zutreffenden Ansicht *Stolls* (Bilanz und Rechnungswesen, Wien-Orac, S. 255 ff.), wonach Betriebsvermögen nichts anderes ist als aufgespeicherte Betriebsausgaben; siedelt man die vGA daher im Bereich der Betriebsausgaben an, so führt die „Nichtbetriebsausgabe“ vGA zwangsläufig auch zum „Nichtbetriebsvermögen“ einer Körperschaft.

43 Auch die Bewertung eines einheitlich zu beurteilenden Vorgangs kann auf der Ebene der Körperschaft und der Ebene des Anteilsinhabers unterschiedliche Bewertungen nach sich ziehen, dazu zutr. *Gassner* (FN 8), S. 267 f.

44 ZB BFH BStBl. 1965, 618; weiters die bei *Gassner* (FN 8), S. 263 zitierten Literaturmeinungen.

45 So auch *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 139; zum Teilwertansatz siehe bei *Gassner* (FN 8), S. 250.

46 Zur Marktpreisbewertung *Meyer-Scharenburg*, StuW 1987, 11 ff.

sondern auch die spezifischen Verhältnisse der Körperschaft berücksichtigt werden⁴⁷.

In der Sichtweise des – von mir als zutreffend angesehenen – Veranlassungsprinzips hat sich die Bewertung am Ausmaß jener Vorteilszuwendung zu orientieren, die nicht betrieblich, sondern *causa societatis* veranlaßt ist. Auch diese Betrachtung bietet Gewähr dafür, daß alle Umstände des Einzelfalles, die einen betrieblichen Anlaß für das Abweichen von Marktwerten darstellen, berücksichtigt werden⁴⁸.

VII. Verdeckte Einlagen

1. Begriff

Verdeckte Einlagen sind Einlagen, die

- außerhalb der verschiedenen Typen gesellschaftsrechtlicher Einlagen stehen,
- *causa societatis* geleistet werden und
- zur Zuwendung eines Vermögensvorteils durch den Anteilshaber an die Körperschaft führen⁴⁹.

2. Wesen und Natur

Generell kann gesagt werden, daß sich Literatur und Lehre vergleichsweise weniger intensiv mit Wesen und Natur der verdeckten Einlage als mit der vGA beschäftigen. Dies mag daran liegen, daß die zur vGA entwickelten Theorien die verdeckte Einlage ebenfalls abdecken, also im wesentlichen auf sie übersetzt werden können. Tatsächlich stößt man auf derartige Übersetzungen. M.E. ist dies insoweit zutreffend, als auch die verdeckte Einlage ihre Wurzel im Veranlassungsprinzip hat. Es geht bei der verdeckten Einlage somit darum, daß Vermögensverschiebungen vom Anteilshaber zur Körperschaft nicht betrieblich, sondern *causa societatis* veranlaßt sind.

47 *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 140 f.; *Gassner* (FN 8), S. 266 f.

48 *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), Tz. 54.

49 *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 173.

3. Nutzungseinlagen

Stellt man grundlegende Betrachtungen zur verdeckten Einlage an, so kommt man am Thema der sogenannten Nutzungseinlagen kaum vorbei. Es ist im gegebenen Zusammenhang nur kurz an den intensiven Meinungsstreit zu erinnern, der in einer die Nutzungseinlage ablehnenden Entscheidung des BFH gemündet hat⁵⁰. Hier sei dazu nur angemerkt, daß die Ansicht des BFH zu einer Verletzung des Nettoprinzips führt. Es kommt dadurch zur Besteuerung von Gewinnen, die auf außerbetriebliche Einflüsse (solche *causa societatis*) zurückzuführen sind. Ich finde es zB etwas eigenartig, daß relativ „kleine“ verdeckte Sacheinlagen mit großer Selbstverständlichkeit bei der Gewinnermittlung der Körperschaft neutralisiert werden, währenddessen umfangreiche Nutzungseinlagen, die u. U. erst den Betrieb der Körperschaft ermöglichen (wie zB die unentgeltliche Überlassung ganzer Fabrikanlagen), ohne Konsequenzen bleiben sollen. Auf das Spannungsfeld im Zusammenhang mit der Liebhaberei (zB erst Nutzungseinlage ermöglicht Gewinne) sei nur kurz hingewiesen.

4. Analogien zur verdeckten Gewinnausschüttung

Genauso wie bei der vGA gebietet auch bei der verdeckten Einlage m. E. das Veranlassungsprinzip Berichtigungen auf der Ebene der Gewinnermittlung. Die verdeckte Einlage erfordert demgemäß entsprechende Berichtigungen in der Steuerbilanz. Auch bei der sachlichen Reichweite dieser Berichtigung sind Anleihen zur Betrachtung der vGA zu nehmen. Neben erforderlichen Korrekturen der Bilanzansätze sind auch mittelbare Gewinnauswirkungen wie die Anpassung gewinnabhängiger Betriebsausgaben beachtlich. Die Überlegungen bei den unter III. 2. und III. 3. dargestellten Fallbeispielen gelten sinngemäß.

VIII. Behandlung verdeckter Einlagen in der Handelsbilanz

Die Frage, wie verdeckte Einlagen in der Handelsbilanz zu bewerten sind, ist durch § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB neu zur Diskussion gestellt. Nach dieser Bestimmung sind „andere Zuwendungen“ der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft in eine Kapitalrücklage einzustellen. Es liegt auf der Hand, daß unter „anderen Zuwendungen“ wohl auch verdeckte Einlagen verstanden werden können.

50 BFH BStBl. 1988 II, 348; dazu ausführlich zB *Groh*, DB 1988, 514, 571; *Bordewin*, DStR 1988, 227; *Mayer-Scharenberg*, StuW 1987, 12 f.; *Döllerer*, BB 1988, 1789 ff.

§ 272 Abs. 2 Z 4 HGB führt für mich zu einem eigenartigen Wechselspiel zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, ja eigentlich zwischen Handelsrecht und Steuerrecht. Ich stimme zunächst mit Döllerer überein, daß gesellschaftsrechtliche Einlagen – somit auch solche i. S. des § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB – nicht als verdeckte Einlagen gewertet werden dürfen⁵¹. Gelangen wir daher zum Ergebnis, daß verdeckte Einlagen „andere Zuwendungen“ i. S. des § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB darstellen, so verlieren sie mit dieser Beurteilung gleichzeitig ihre Stellung als verdeckte Einlagen, sie gehen sozusagen in einer gesellschaftsrechtlichen Einlage auf. § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB könnte somit sogar zu einem Verschwinden des Begriffs der verdeckten Einlage führen.

Eine weitere Wechselwirkung, die von § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB ausgeht, ist jene auf die Aktivseite der Bilanz. Beträge, die in Kapitalrücklage einzustellen sind, müssen zum Ansatz eines entsprechenden Aktivpostens führen. Sollte also § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB allgemein für verdeckte Einlagen gelten, so wären diese zwingend als Aktivposten in der Handelsbilanz anzusetzen. Hinter § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB würde sich also ein Ansatzzwang für verdeckte Einlagen (und mittelbar wohl auch eine Bewertungsbestimmung) verbergen.

Mir schiene es als Überfrachtung des § 272 Abs. 2 Z 4 HGB, ihn mit all diesen Bedeutungen auszustatten⁵². Vor allem käme man über einen aus § 272 Abs. 2 Z 4 HGB abgeleiteten Ansatzzwang zum Ergebnis, daß die nach herrschender Ansicht zum dtHGB bestehende Wahlmöglichkeit zur Unterbewertung von Sacheinlagen ausgeschlossen wäre⁵³. Hätte der Gesetzgeber generell den Ansatz verdeckter Einlagen zu wahren Werten gewollt, so hätte er dies wohl in einer Ansatz- und Bewertungsbestimmung für die Aktivseite der Bilanz getan. In der Tat weisen auch die im Bericht des Rechtsausschusses zutage getretenen Motive des Gesetzgebers in diese Richtung, wenn dort die Rede davon ist, Leistungen in das Eigenkapital müßten gewollt sein; verdeckte Einlagen und verlorene Zuschüsse wären daher nicht ohne weiteres erfaßt⁵⁴. Es wird daher davon auszugehen sein, daß dem nach herrschender Ansicht bestehenden – und durch keine ausdrückliche Gesetzesnorm eingeschränkten – handelsrechtlichen Wahlrecht

51 Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 211.

52 Groh, BB 1990, 381.

53 Dazu Hachenburg/Ulmer, GmbH-Großkommentar, 8. Aufl., § 5 Tz. 67.

54 Bericht des Rechtsausschusses, abgedruckt bei Biener/Bernecke, BiRiLiG, 198.

zur Unterbewertung von Sacheinlagen Vorrang gegenüber § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB einzuräumen ist⁵⁵.

Ich darf in diesem Zusammenhang auch auf die öst. Rechtslage hinweisen. Hier hat der Gesetzgeber in § 202 HGB⁵⁶ eine ausdrückliche Ansatz- und Bewertungsvorschrift für Einlagen und Zuwendungen aufgenommen. Dies bedeutet, daß sämtliche Einlagen, somit auch verdeckte Einlagen in der Handelsbilanz anzusetzen bzw. im Falle eines unterpreisigen Erwerbs eines Vermögensgegenstandes die Anschaffungskosten auf den angemessenen Betrag (gem. § 202 HGB Zeitwert) anzuheben sind. Dieses Ergebnis deckt sich im Grundsatz mit § 6 Z 14 östEStG. Die korrespondierende Norm zu § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB ist § 229 Abs. 2 Z 5 östEStG. Demnach sind „sonstige Zuzahlungen“ (worunter auch Sachwerte zu verstehen sind) in Kapitalrücklage einzustellen. Wir haben daher ein geschlossenes System vor uns, das aktivseitig und passivseitig den handelsbilanziellen Ausweis verdeckter Einlagen vorsieht. Hier ist also die oben angerissene Aussage angebracht, daß das Normengefüge des § 202 sowie des § 229 Abs. 2 Z 5 östHGB das Institut der verdeckten Einlage zum Verschwinden bringt.

Sowohl die systematische Interpretation des dtHGB wie auch ein übernationaler Rechtsvergleich mit dem östHGB zeigen somit, daß § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB zum Ansatz verdeckter Einlagen zwingt.

IX. Bilanzänderung

Ändern sich die steuerbilanziellen Ansätze durch das Aufdecken einer verdeckten Einlage und werden dadurch steuerliche Begünstigungen dem Grunde nach oder in einem höheren Ausmaß ermöglicht, so können diese steuerlichen Begünstigungen im Wege der Bilanzänderung nachgeholt werden. Dazu ist auf V. zu verweisen; die dort getroffenen Aussagen gelten sinngemäß.

X. Bewertung verdeckter Einlagen

Für die Bewertung verdeckter Einlagen ist aus den handelsbilanziellen Bewertungsvorschriften nichts zu gewinnen. § 272 Abs. 2 Z 4 dtHGB ist wie unter VII. ausgeführt, nicht als Bewertungsbestimmung zu deuten. § 202

55 Vgl. *Döllerer*, DStR 1989, 335; *ders.*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 188.

56 BGBl. Nr. 1990/475.

östHGB (sieht Bewertung zum Teilwert vor) tritt hinter eine eigene steuerliche Bewertungsvorschrift für Einlagen in § 6 Z 14 östEStG (sieht Bewertung zum gemeinen Wert vor) zurück.

Für den dt. Rechtsbereich komme ich zur Auffassung, daß die Bewertung verdeckter Einlagen aus dem Veranlassungsprinzip abzuleiten ist. Die Bewertung ist somit am Ausmaß der *causa societatis* bewirkten Vorteilszuwendung zu orientieren. Ausgangspunkt dafür sind die Marktverhältnisse, zu denen die Körperschaft zu fremden Dritten kaufen würde. Besondere betriebliche Umstände des Einzelfalls sind dabei zu berücksichtigen. Einige Autoren leiten hingegen aus § 8 dtKStG ab, es sei auch für Einlagen in Körperschaft § 4 Abs. 1 EStG anzuwenden; zu bewerten sei mit dem Teilwert⁵⁷. Dies ist m. E. nicht zutreffend. Ist doch § 4 Abs. 1 EStG für die Bewertung von Einlagen in Form der Überführung von Vermögen aus einer außerbetrieblichen Sphäre in die betriebliche Sphäre konzipiert. Dieses Konzept kann nicht ohne weiteres auf die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen übertragen werden⁵⁸. Erfolgt die Bewertung mit dem Teilwert wohl nur unter dem Aspekt der Neutralisierung von Wertverschiebungen zwischen Vermögenssphären, so scheidet bei der verdeckten Einlage – jedenfalls aus der Sicht des Einlegenden – ein Vermögensgegenstand gänzlich aus seinem Vermögen aus. An die Stelle dieses Vermögensgegenstandes tritt aber eine Werterhöhung bei einem anderen Vermögensgegenstand (bei der Beteiligung), was diesem Vorgang einen zumindest täuschähnlichen Charakter verleiht. Die Körperschaft wiederum erhält einen Vermögenszugang, und zwar auch nur deshalb, weil bei einer anderen Person („ihrem“ Anteilsinhaber) damit eine Werterhöhung in deren Vermögen verbunden ist. Auch aus der Sicht der Körperschaft liegt somit ein täuschähnlicher Vorgang vor. Es geht bei der Bewertung der verdeckten Einlage somit darum, einen *causa societatis* vorgenommenen täuschähnlichen Vorgang unter dem Aspekt des Veranlassungsprinzips zu „korrigieren“. Dem entspricht der Bewertungsmaßstab des gemeinen Wertes⁵⁹.

In Österreich hat der Gesetzgeber die Bewertungsfrage legislativ entschieden. Er hat einerseits in § 8 Abs. 1 östKStG die Einlagen in Körperschaften als eigenständige Einlagekategorie geregelt und damit zum Ausdruck

57 Siehe bei *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 207, 209.

58 *Gassner* (FN 8), S. 259.

59 Vgl. dazu *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung (FN 4), S. 208; *Gassner* (FN 8), S. 270.

gebracht, daß § 6 Z 4 östESTG hierauf nicht anwendbar ist. Andererseits hat er für Einlagen in Körperschaften die Bewertung zum gemeinen Wert vorgegeben, was dem Synallagma des Tauschvorgangs entsprechend wohl für die Seite des Anteilsinhabers als auch für die Seite der Körperschaft gilt⁶⁰.

⁶⁰ Dazu *Bauer/Quantschnigg* (FN 8), § 8 Tz. 14.

Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Dr. *Hans-Jochem von Beckerath*, Richter am Finanzgericht,
Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- A. Die Rechtssätze des § 4 Abs. 2 EStG als Teile einer Regelung
- B. Bilanzberichtigung
 - I. Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und nach Handelsrecht
 - 1. Die Bilanzberichtigung nach Handelsrecht
 - 2. Nebeneinander von Handels- und Steuerrecht
 - a) Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz
 - b) Der Fehlerbegriff des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG
 - c) Das Recht nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG
 - II. Bilanzberichtigung als Verfahrenshandlung des Steuerpflichtigen
 - 1. Die Bilanz als Tatbestandsmerkmal
 - 2. Das Recht zur Fehlerbeseitigung
 - 3. Der Steuerpflichtige als Rechtsinhaber
 - 4. Bilanzberichtigung nach Durchführung der Veranlagung
 - a) Bilanzberichtigung und Änderung der Veranlagung
 - b) Bilanzberichtigung und Unabänderbarkeit des Steuerbescheides
- III. Die Berichtigung von Fehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren
 - 1. Die Rechtsprechung zum Veranlagungsbetriebsvermögen
 - a) Der Lösungsansatz der Rechtsprechung
 - aa) Der Grundsatz der Betriebsvermögensidentität
 - bb) Die Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen
 - b) Die Ausformung des Lösungsansatzes
 - aa) Die Bedeutung der Bilanzberichtigung
 - bb) Die Bindung an die Veranlagung des Vorjahres
 - cc) Die Behandlung veranlagungsneutraler Fehler
 - dd) Treu und Glauben
 - ee) Betriebsvermögensidentität und Stornierungsgedanke
 - 2. Die Ansicht von der Tatbestandswirkung getroffener Entscheidungen
 - 3. Die Lehre von der uneingeschränkt berichtigungsfähigen Vorjahresbilanz
 - 4. Das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen als Anfangsgröße

- a) Betriebsvermögensidentität durch Änderung der Veranlagung des Fehlerjahres
 - aa) § 174 Abs. 4 AO
 - bb) § 174 Abs. 3 AO
 - cc) § 174 Abs. 1 und 2 AO
- b) Betriebsvermögensidentität und ihre verfahrensrechtliche Durchsetzung

C. Bilanzänderung

- I. Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG und nach Handelsrecht
 - 1. Die Bilanzänderung nach Handelsrecht
 - 2. Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG
- II. Die Grenzen zwischen Bilanzänderung und Bilanzberichtigung

- 1. Die Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff
- 2. Die Bilanzänderung als Auffangtatbestand
- 3. Die Bedeutung des Kenntnis- und Sachstandes bei Bilanzaufstellung
 - a) § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG als Änderungsgrundlage
 - b) Die fehlerhafte Bilanz i. S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG
 - aa) Bilanzansätze nach subjektiver Vorstellung
 - bb) Bilanzansätze nach objektiver Wahrscheinlichkeit
 - cc) Bilanzansätze nach objektiven Gegebenheiten
 - c) Fehlerbegriff des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

D. Die Rechtslage in Österreich

A. Die Rechtssätze des § 4 Abs. 2 EStG als Teile einer Regelung

Bedeutung und Tragweite eines einzelnen Rechtssatzes lassen sich häufig nur anhand der Sinnbezüge zu anderen Rechtssätzen erkennen. Das Verständnis des einzelnen Rechtssatzes erschließt sich nur, wenn man ihn in seiner wechselseitigen Verschränkung und seinem Zusammenspiel mit anderen Rechtssätzen als Teil einer umfassenderen Regelung begreift¹. Die Rechtssätze des § 4 Abs. 2 des deutschen Einkommensteuergesetzes –EStG– – die im Mittelpunkt der folgenden Betrachtung stehen – sind in diesem Sinne als Teile einer umfassenderen Regelung für den Sachverhalt Bilanzierungsfehler bzw. Bilanzierungsfehlgriff zu verstehen. Sie sind aus dem Gesetzestext heraus zunächst verständlich. Ihre Aussage verliert jedoch an Klarheit vor dem Hintergrund der Rechtssätze des Handelsrechts über die Berichtigung und Änderung von Bilanzen, der Regelungen der

¹ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., S. 248 ff.

Abgabenordnung über die Berichtigung von Erklärungen und Steuerbescheiden, der Anknüpfung an das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, deren Beachtung bei Bilanzaufstellung nicht ausschließt, daß sich ein Bilanzansatz aufgrund späterer Erkenntnisse als objektiv fehlerhaft erweist.

§ 4 Abs. 2 EStG ist eine dem materiellen Bilanzsteuerrecht zugeordnete verfahrensrechtliche Norm, die die zutreffende Erfassung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) und die Einwirkung auf den materiellen Steueranspruch (§ 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG) zum Gegenstand hat. Sie hat Parallelen zB in § 10 d Abs. 3 EStG über die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugs und in § 15 a Abs. 4 EStG über die gesonderte Feststellung verrechenbarer Verluste, die ebenfalls Regelungen des materiellen Steuerrechts durch eine Regelung des Verfahrens ergänzen. § 4 Abs. 2 EStG wirkt in ähnlicher Weise auf den materiellen Steueranspruch ein wie Normen, die dem Steuerpflichtigen ein Antrags- oder Wahlrecht einräumen und ihm die Entscheidung belassen, ob ein einkommensteuererheblicher, verwirklichter Sachverhalt bei der Einkommensermittlung beachtet werden soll, oder ihm das Recht zugestehen, willentlich auf die steuerliche Behandlung eines abgeschlossenen Sachverhalts Einfluß zu nehmen².

B. Bilanzberichtigung

I. Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und nach Handelsrecht

Das Handelsrecht begegnet dem Sachverhalt Bilanzierungsfehler unter anderen Aspekten als das Steuerrecht. Dem entspricht eine weitgehende Eigenständigkeit der beiden Rechtsbereiche. Die Aussagen des Handelsrechts können aber, gerade weil sie andere als steuerliche Aspekte betonen, Anregungen für die Lösung steuerrechtlicher Problemstellungen geben und Fehlinterpretationen im steuerlichen Bereich verhindern.

1. Die Bilanzberichtigung nach Handelsrecht

Während der Steuerpflichtige in der Regel ein Interesse daran haben wird, daß Fehler zu seinen Lasten in der für die Besteuerung maßgebenden Bilanz korrigiert werden, und die Finanzbehörde dafür sorgen wird, daß

² Hierzu: *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz (Loseblatt), § 2 Rdnr. A 616 ff.

gewinnmindernde Fehler berichtigt werden, trifft das Handelsrecht auf Interessen an der Aufrechterhaltung auch eines fehlerhaften Jahresabschlusses: Durch die Feststellung des Jahresabschlusses bzw. durch Gewinnverwendungsbeschlüsse können Ansprüche von Gesellschaftern geschaffen worden sein. Bei Einzelkaufleuten kann die Bilanz als Berechnungsgrundlage für vertragliche Ansprüche von Angestellten oder stillen Gesellschaftern oder als Grundlage für die Gestaltung der Beziehungen zu Gläubigern gedient haben. Bei großen Unternehmen kann sogar ein öffentliches Interesse an der Aufrechterhaltung eines einmal aufgestellten Jahresabschlusses bestehen. Außerdem ist die Feststellung des Jahresabschlusses – insbesondere bei Kapital- und Personengesellschaften – mit erheblichem Aufwand verbunden. Das Handelsrecht trägt diesen Interessen Rechnung und zwingt nur in Ausnahmefällen dazu, Abschlüsse früherer Jahre zu ändern. Es begnügt sich in der Regel mit einer Korrektur in dem nächsten aufzustellenden Abschluß.

Nach § 256 Aktiengesetz –AktG– ist ein festgestellter Jahresabschluß in bestimmten Fällen nichtig und muß neu festgestellt werden. Es besteht eine Berichtigungspflicht. Das gilt jedoch nur so lange, als die Fristen des § 256 Abs. 6 AktG noch nicht abgelaufen sind und keine Heilung eingetreten ist. Bei fehlerhaften Jahresabschlüssen, deren Mängel nicht so schwerwiegend sind, daß sie die Nichtigkeit zur Folge haben, wird für Kapitalgesellschaften von dem Grundsatz ausgegangen, daß fehlerhafte Jahresabschlüsse zwar geändert werden können (sofern der Mangel nicht gänzlich unbedeutend ist), jedoch nicht geändert werden müssen. Korrekturen können, soweit noch relevant, in dem nächsten aufzustellenden Jahresabschluß vorgenommen werden³. Eine Verpflichtung zur Berichtigung wird allerdings angenommen, wenn der fehlerhafte Jahresabschluß einer GmbH Grundlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses war, die Gewinnausschüttung wegen des fehlerhaften Ansatzes dazu geführt hat, daß zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen an die Gesellschafter ausgezahlt wurde, und die Erstattung dieser Beträge zur Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger notwendig ist. Andererseits soll, wenn die Gewinnausschüttung das Stammkapital nicht angegriffen hat und die Gesellschafter hinsichtlich der Bilanzansätze gutgläubig waren, ein Berichtigungsverbot bestehen, soweit die Berichtigung dem Gewinnverwendungsbeschluß

³ *Adler/Düring/Schmalz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., § 172 AktG Rdnr. 22; § 252 HGB Rdnr. 17; *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., S. 408; WP-Handbuch 1985/86, S. 547; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 6. Aufl., S. 335; *Hundertmark/Hermes*, BB 1973, 1051, 1053.

die Grundlage entziehen würde und nicht alle betroffenen Gesellschafter zustimmen⁴.

Bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten müssen wegen der allgemeinen Bilanzierungspflicht ebenfalls nichtige Bilanzen grundsätzlich durch rechtsgültige ersetzt werden, wobei jedoch wegen der andersartigen Interessenlage die aktienrechtlichen Nichtigkeitsgründe nicht entsprechend angewendet werden können. Für schlichte Bilanzierungsfehler der Vergangenheit wird dagegen nur ein Berichtigungswahlrecht der Gesellschafterversammlung oder des Einzelkaufmanns angenommen⁵.

2. Nebeneinander von Handels- und Steuerrecht

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG läßt eine Berichtigung der Bilanz zu, „soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . . nicht entspricht“. Dieser an dem Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung orientierte Fehlerbegriff begründet eine Parallele bei den tatbestandlichen Voraussetzungen der Bilanzberichtigung nach Handels- und Steuerrecht. Eine Bindung an das Handelsrecht in der Rechtsfolge läßt sich jedoch weder § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG noch § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG entnehmen. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vermeidet aber immerhin eine Kollision mit dem Handelsrecht.

a) Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. In der Vergangenheit war umstritten, ob § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG mit dieser Verweisung nicht nur eine Bindung an abstrakte Normen über die Handelsbilanz, sondern an den konkreten Ansatz in der Handelsbilanz anordnet⁶. Mit dem neu eingeführten § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG hat der Gesetzgeber zumindest für einen Teilbereich eine Entscheidung i. S. einer Bindung an den konkreten Ansatz in der Handelsbilanz getroffen, ohne damit dem Streit um die Auslegung

4 *Schulze-Osterloh*, in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 15. Aufl., § 42 Rdnr. 467; vgl. auch *Goerdeler/Müller*, in: Hachenburg, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) – Großkommentar, 7. Aufl., Band II, § 29 Rdnr. 35, § 42 Rdnr. 197; *Hundertmark/Herms*, BB 1973, 1051, 1055.

5 *Federmann* (FN 3), S. 334 f.; vgl. auch *Meilicke*, StbJb. 1979/80, S. 447, 470 f.

6 Zu den verschiedenen Auffassungen vgl. *L. Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., § 5 Anm. 9c; *Laux/Sievers*, BB 1990, 24; *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, 1988.

des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG jedoch in vollem Umfang die Grundlage zu entziehen⁷.

Für den vorliegenden Zusammenhang besteht – unabhängig davon, welcher Auffassung man in dem Streit um die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG folgt – keine Bindung der steuerlichen Gewinnermittlung an den fehlerhaften Ansatz in der Handelsbilanz. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG soll das Betriebsvermögen angesetzt werden, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“. Danach kann allenfalls eine Bindung an den handelsrechtlich zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz bestehen⁸.

Ist handelsrechtlich die Bilanz berichtigt worden, so ließe sich zwar eine Bindung an den Ansatz in der Handelsbilanz annehmen. Die Konsequenz wäre jedoch nur, daß neben dem bisher schon vorliegenden Fehler in der dem Finanzamt eingereichten Bilanz diese außerdem gegen § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verstieße.

b) Der Fehlerbegriff des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt einen Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für die Bilanzberichtigung voraus, berücksichtigt jedoch nicht, ob auch handelsrechtlich die Bilanz aufgrund des Verstoßes gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung berichtigt wird.

Die Bilanz „entspricht“ i. S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht allein deshalb den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, weil handelsrechtlich keine Verpflichtung oder sogar ein Verbot zur Berichtigung besteht. Ob handelsrechtlich die Bilanz berichtigt werden darf oder berichtigt werden muß, ergibt sich nicht aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Bei der Berichtigung der Bilanz handelt es sich vielmehr um eine Konsequenz aus dem Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Handels- und Steuerrecht selbständig regeln.

Der Gesetzgeber läßt ein Auseinanderfallen der handelsrechtlich und steuerrechtlich maßgebenden Bilanz zu und trägt damit den im Steuer- und Handelsrecht unterschiedlich gearteten Interessen an der Berichtigung der Bilanz Rechnung. Ebenso wie nach § 60 Abs. 3 Einkommensteuer-Durch-

⁷ Vgl. *Matthiak*, DStR 1988, 274, 276; *Schneeloch*, DStR 1990, 51.

⁸ Vgl. *L. Schmidt* (FN 6), § 5 Anm. 9c mwN; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 19. Aufl. (Loseblatt), § 5 Rdnr. 49d; vgl. auch *Pochmann*, Grenzen zwischen Bilanzänderung und Bilanzberichtigung, 1964, S. 9.

führungsverordnung –EStDV– Ansätze der Handelsbilanz, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen sind, kann der handelsrechtlich maßgebende Ansatz in der Handelsbilanz von dem Ansatz in der steuerlich maßgebenden Bilanz abweichen.

c) Das Recht nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

Bedeutung kommt allerdings dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu, nach dem der Steuerpflichtige die Bilanz auch nach der Einreichung beim Finanzamt ändern „darf“.

Diese Formulierung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, daß der Steuerpflichtige die eingereichte Bilanz berichtigen darf, aber nicht muß, läßt sich nicht allein im Hinblick auf die Aussage des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erklären, daß der Steuerpflichtige nach Einreichung der Bilanz an die von ihm getroffene Entscheidung bei der Ausübung von Wahlrechten gebunden ist. Käme Satz 1 ausschließlich Bedeutung im Hinblick auf Satz 2 zu, wäre nicht verständlich, warum § 4 Abs. 2 EStG die Aussage des Satz 1 nicht in Form einer negativen Abgrenzung formuliert und eine Änderung der Bilanz von der Zustimmung des Finanzamtes abhängig macht, „soweit die Bilanz nicht lediglich berichtigt wird“. Nach der Begründung zu § 5 Abs. 2 EStG 1934 kommt § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG eine eigenständige Bedeutung zu und wird vor allem ein Zwang zur Berichtigung nicht in Betracht gezogen:

„§ 5 Abs. 2 enthält Vorschriften darüber, inwieweit der Steuerpflichtige an seine beim Finanzamt eingereichte Bilanz gebunden ist. Bisher war er . . . berechtigt, in seiner beim Finanzamt eingereichten Bilanz steuerrechtlich zulässige Ansätze durch andere ebenfalls steuerrechtlich zulässige Ansätze . . . zu ersetzen. . . . Die Berichtigung von Bilanzansätzen hingegen . . . ist, wie bisher, einseitig bis zum Finanzgerichtsurteil zulässig geblieben.“

Steuerrechtlich erscheint dieses Recht zur Berichtigung ungewöhnlich, die Pflicht zur Berichtigung als Selbstverständlichkeit. Aus der Sicht des Handelsrechts dagegen sagt § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG für den Regelfall zutreffend, der Steuerpflichtige „dürfe“ die Bilanz berichtigen¹⁰. Es besteht neben der Parallele in den tatbestandlichen Voraussetzungen eine Parallele in der Rechtsfolge zwischen Handels- und Steuerrecht, die zugleich für das Verhältnis der beiden Rechtsbereiche zueinander bedeutsam ist: Das dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG entsprechende Recht zur Bilanzberichtigung gewährleistet zwar keine Übereinstimmung von handels- und

⁹ Begr. z. EStG v. 16. 10. 1934, RStBl. 1935, 35, 37 f.
¹⁰ Meilicke, StbJb. 1979/80, S. 447, 473.

steuerrechtlich maßgebender Bilanz, es vermeidet jedoch den Konflikt mit dem Handelsrecht. Soweit handelsrechtlich ein Wahlrecht besteht, wird der Steuerpflichtige nicht durch eine steuerrechtliche Berichtigungspflicht gezwungen, sein handelsrechtliches Wahlrecht entsprechend auszuüben, wenn er ein Auseinanderfallen von handelsrechtlich maßgebender und dem Finanzamt eingereichter Bilanz vermeiden will. Besteht handelsrechtlich ein Berichtigungsgebot oder ein Berichtigungsverbot, so kann der Steuerpflichtige sich in bezug auf die dem Finanzamt eingereichte Bilanz entsprechend verhalten.

II. Bilanzberichtigung als Verfahrenshandlung des Steuerpflichtigen

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG enthält Begriffe, wie den der Bilanz, die dem Rechtsanwender aus anderen Zusammenhängen vertraut sind. Er trifft aber auch mehrere Aussagen, die dem Vorverständnis, mit dem der Rechtsanwender an § 4 Abs. 2 EStG herantritt, nicht entsprechen. Es überrascht nicht nur die Aussage, der Steuerpflichtige „dürfe“ die Bilanz berichtigen. Man erwartet eine Berichtigungspflicht. Es erstaunt ebenfalls, daß nur der Steuerpflichtige berechtigt sein soll, die Bilanz zu berichtigen. Selbstverständlich erscheint, daß auch das Finanzamt hierzu berechtigt sein muß. Ebenso wird es als korrekturbedürftig empfunden, daß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG den Eintritt der Unabänderbarkeit der Veranlagung nicht zugleich zum zeitlichen Endpunkt für eine Berichtigung der Bilanz bestimmt.

1. Die Bilanz als Tatbestandsmerkmal

Es gibt zwar keine Diskussion, wohl aber unterschiedliche Auffassungen darüber, ob § 4 Abs. 2 EStG die Handelsbilanz¹¹ oder die Steuerbilanz¹² meint.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG definiert als Gewinn den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Da § 4 Abs. 2 EStG von der Bilanz als Vermögenübersicht spricht, liegt die

11 *Stadie*, *StuW* 1985, 101, 103; *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, *Das Einkommensteuerrecht*, 15. Aufl. (Loseblatt), §§ 4, 5 Rdnr. 590; vgl. auch *BFH-Urteil v. 30. 3. 1983 I R 178/79*, *BStBl.* 1983 II, 512, 515.

12 *Pochmann* (FN 8), S. 4; *Plückebaum*, in: *Kirchhof/Söhn* (FN 2), § 4 Rdnr. A 30; *Lang*, *DSJG* 4 (1981), S. 44, 62.

Annahme nahe, daß § 4 Abs. 2 EStG an diese Definition anknüpft und das Betriebsvermögen i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – und damit die Steuerbilanz – meint. Hierauf deutet auch der Fehlerbegriff des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG hin („soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht“). Denn die Handelsbilanz braucht die Vorschriften des EStG nicht zu beachten. Außerdem findet § 4 Abs. 2 EStG über § 5 Abs. 5 EStG zwar auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG Anwendung, erfaßt in seinem unmittelbaren Anwendungsbereich jedoch gerade Fälle, in denen keine Handelsbilanz aufgestellt wird.

Andererseits kennt das deutsche Steuerrecht keine Pflicht zur Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz neben der Handelsbilanz¹³. Fände § 4 Abs. 2 EStG nur für die Steuerbilanz Anwendung, wäre die Verweisung in § 5 Abs. 5 EStG nicht verständlich. § 4 Abs. 2 EStG träge für den gesetzlichen Regelfall des § 5 Abs. 1 EStG keine Aussage.

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erlaubt die Berichtigung der Bilanz auch nach ihrer Einreichung. Diese Formulierung spricht dafür, daß diejenige Bilanz gemeint ist, die der Steuerpflichtige einzureichen hat. Welche Bilanz dies ist, läßt sich aus § 60 EStDV ableiten. Nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV ist der Erklärung eine Abschrift der Vermögensübersicht (Bilanz) beizufügen. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV sind Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Gemeint sein kann danach nur die Handelsbilanz. Nach § 60 Abs. 3 Satz 2 EStDV kann der Steuerpflichtige aber auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Vermögensübersicht (Steuerbilanz) beifügen.

In der Literatur wird zwar zum Teil die Handelsbilanz einschließlich der nach § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV vorzunehmenden Zusätze und Anmerkungen als Steuerbilanz bezeichnet¹⁴. Einer Qualifizierung der mit Zusätzen und Anmerkungen versehenen Handelsbilanz als Steuerbilanz und Bilanz i. S. des § 4 Abs. 2 EStG steht jedoch entgegen, daß § 60 Abs. 3 Satz 2 EStDV die Steuerbilanz als Alternative zu der mit Zusätzen und Anmerkungen anzupassenden Handelsbilanz ansieht und den Zusätzen und Anmerkungen zur Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlichen Vorschriften keine andere Bedeutung beimißt als Anmerkungen über steuerfreie Vermögensmehrungen oder der Gewinn- und Verlustrechnung. „Bi-

13 *Raupach*, Handelsbilanz und Steuerbilanz – Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit, in: Mellwig/Moxter/Ordelheide (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, 1989, S. 105, 107.

14 Vgl. hierzu *Bergmann*, ÖStZ 1988, 318, 321 Fußn. 24.

lanz“ ist die Handelsbilanz oder eine entsprechend den steuerlichen Vorschriften aufgestellte Steuerbilanz.

Meint § 4 Abs. 2 EStG aber sowohl die Handels- als auch die Steuerbilanz, so bedarf es nicht nur unterschiedlicher Lösungen in Einzelfragen, sondern diesem Umstand kommt auch Bedeutung zu für die Bilanzberichtigung als Verfahrenshandlung insgesamt: Die Handelsbilanz ist nicht zu berichtigen, wenn ein Ansatz allein steuerlich unzulässig ist. Der Ansatz ist durch einen Zusatz oder eine Anmerkung i. S. des § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV zu korrigieren¹⁵. Ebenso werden Fehler bei der Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlichen Vorschriften nicht durch Bilanzberichtigung beseitigt, sondern durch Richtigstellung der Anmerkungen i. S. des § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV. Damit wird aber zugleich deutlich, daß der Bilanzberichtigung bei der Korrektur allein steuerlich unzulässiger Ansätze – aber auch der Bilanzberichtigung generell – keine prinzipiell andere Bedeutung zukommen kann als der Korrektur von Zusätzen oder Anmerkungen i. S. des § 60 Abs. 3 EStDV.

2. Das Recht zur Fehlerbeseitigung

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG „darf“ der Steuerpflichtige die fehlerhafte Bilanz berichtigen. § 153 AO modifiziert diese Aussage des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, normiert jedoch keine dem Recht aus § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG entsprechende Berichtigungspflicht.

Nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist der Steuerpflichtige, wenn er nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, daß eine abgegebene Erklärung unrichtig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Der Steuerpflichtige ist jedoch nach § 153 AO nicht verpflichtet, die Bilanz zu berichtigen. Die Bilanz ist – wie sich § 150 Abs. 4 AO und § 60 Abs. 1 EStDV entnehmen läßt – kein Bestandteil der Steuererklärung¹⁶. Nach § 150 Abs. 4 Satz 1 AO müssen den Steuererklärungen die Unterlagen lediglich „beigefügt“ werden, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Ebenso schreibt § 60 Abs. 1

15 *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 590.

16 *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 13. Aufl. (Loseblatt), § 150 AO Rdnr. 9; § 152 AO Rdnr. 3; *Kühn/Kutter/Hofmann*, Abgabenordnung, 16. Aufl., § 150 AO Anm. 6; *Klein/Orlopp*, Abgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl., § 152 AO Anm. 2; *Mösbauer*, BB 1982, 1294, 1295; a. A. *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl. (Loseblatt), § 150 AO Rdnr. 142; *Schick*, BB 1987, 133, 134; *ders.*, StuW 1988, 301, 317.

Satz 1 EStDV vor, daß der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz „beizufügen“ ist. Gegen die Annahme einer Verpflichtung zur Bilanzberichtigung nach § 153 AO spricht auch § 4 Abs. 2 EStG, der ausdrücklich bestimmt, der Steuerpflichtige „dürfe“ die Bilanz berichtigen. Der Steuerpflichtige genügt seiner Verpflichtung nach § 153 AO, wenn er die Steuererklärung berichtigt. Lediglich zur Erläuterung der geänderten Erklärung kann es im Einzelfall notwendig werden, Bilanzierungsfehler und zutreffenden Bilanzansatz darzustellen, sofern sich die Korrektur nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung ableiten läßt.

Im übrigen muß, wenn eine Bilanz unrichtig i. S. von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist, noch keine Unrichtigkeit der Steuererklärung gegeben sein, die nach § 153 AO zu beseitigen ist. Die Unrichtigkeit der Bilanz führt nur dann zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 AO, wenn eine Steuerverkürzung in Betracht kommt, also nicht bei gewinneutralen Fehlern, bei Fehlern zu Lasten des Steuerpflichtigen und auch bei Fehlern zugunsten des Steuerpflichtigen nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist¹⁷.

Nach § 140 AO i. V. m. § 242 HGB bzw. § 141 Abs. 1 AO besteht die Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz, wobei nach §§ 4 Abs. 1 Satz 6, 5 Abs. 1 und 6 EStG die steuerrechtlichen Vorschriften über die Betriebsausgaben, die Bewertung und die Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung zu beachten sind. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, daß diese Verpflichtung zur Bilanzierung nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und – im Fall des § 5 Abs. 1 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung – nicht in Fortfall komme, wenn der Steuerpflichtige eine falsche Bilanz aufgestellt habe. Sie bleibe bestehen mit der Folge, daß der Steuerpflichtige diese Verpflichtung noch erfüllen und eine vorher aufgestellte Bilanz noch berichtigen müsse. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG sei deshalb nur deklaratorisch¹⁸. Gegen diese Auffassung bestehen jedoch Bedenken¹⁹. Nach den §§ 140, 141 AO besteht die Verpflichtung, einen Abschluß „aufzustellen“ bzw. „zu machen“. Dieser Verpflichtung hat der Steuerpflichtige – sofern die vorgelegte Übersicht überhaupt als Bilanz i. S. der §§ 140–148 AO anzusehen ist – auch dann entsprochen, wenn er eine Bilanz mit materiellen Fehlern aufgestellt und eingereicht hat. Nach § 158 AO sind Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 140–148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde

17 *Tipkel/Kruse* (FN 16), § 153 AO Rdnr. 7.

18 *Söffing*, DB 1969, 185, 186; *Stadie*, *StuW* 1985, 101, 103; *Charlier*, *StbJb.* 1977/78, S. 387, 398; *Martens*, *StuW* 1972, 193.

19 *Rose/Telkamp*, BB 1977, 1713; *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 136b; *Thoma*, *DStR* 1988, 346; *Schick*, BB 1987, 133, 135.

zu legen, soweit kein Anlaß besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. § 158 AO mißt damit nicht nur der formell ordnungsgemäßen Bilanz „Beweiskraft“ zu, sondern geht auch davon aus, daß die Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz nach den §§ 140, 141 AO mit der Einreichung auch der fehlerhaften Bilanz erfüllt ist. Hinzu kommt, daß § 140 AO an die Bilanzierungspflicht nach Handelsrecht anknüpft, handelsrechtlich aber auch an einer materiell fehlerhaften Bilanz festgehalten wird. Der Kaufmann ist grundsätzlich lediglich berechtigt, nicht aber verpflichtet, die fehlerhafte Bilanz zu berichtigen. Außerdem sprechen sowohl § 153 AO als auch § 4 Abs. 2 EStG gegen die Annahme, daß die Pflicht zur Abgabe einer ordnungsgemäßen Bilanz fortbesteht, wenn eine mit materiellen Fehlern behaftete Bilanz eingereicht worden ist. § 153 AO fordert nur eine Berichtigung der Erklärung und diese auch nur, soweit diese zur Vermeidung einer Steuerverkürzung geboten ist, und § 4 Abs. 2 EStG spricht ausdrücklich davon, daß der Steuerpflichtige die Bilanz berichtigen „dürfe“. § 4 Abs. 2 EStG enthält damit nicht nur eine positive, sondern auch eine negative Aussage: Der Steuerpflichtige darf die eingereichte Bilanz berichtigen, er muß es aber nicht.

Der Steuerpflichtige kann aufgrund des von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG eingeräumten Wahlrechts auf die Berichtigung gewinnneutraler Fehler verzichten und die Korrektur derartiger Fehler, soweit noch relevant, für handels- und steuerrechtliche Zwecke einheitlich in der Bilanz des Folgejahres vornehmen. Für gewinnerhöhende Fehler verneint § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Bindung an die eingereichte Bilanz. Der Steuerpflichtige kann die Bilanz berichtigen. Er muß es aber nicht. Er kann auch von der Berichtigung gewinnerhöhender Fehler absehen, weil diese bereits im Folgejahr ausgeglichen wurden, weil die finanzielle Auswirkung gering ist oder weil ein Interesse am Ausweis eines die erfolgreiche Tätigkeit dokumentierenden hohen Gewinns besteht²⁰. Der Steuerpflichtige muß selbst bei gewinnmindernden Fehlern nur die Steuererklärung, nicht aber die Bilanz berichtigen und dies auch nur dann, wenn die Berichtigung noch zu einer Änderung der Veranlagung führen kann²¹. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG hat jedoch mit dem von ihm eingeräumten Recht zur Bilanzberichtigung auch bei gewinnmindernden Fehlern Bedeutung: Sind zugunsten des Steuerpflichtigen wirkende Fehler zu berichtigen, so berücksichtigt das Berichtigungsrecht das Interesse des Steuerpflichtigen an der Ausfüllung von Beurteilungsspielräumen und sein Interesse an einem Fehlerausgleich im Fehlerjahr und nicht einem späteren Veranlagungszeitraum (hierzu unter B. III.).

20 Vgl. das Beispiel bei *Meilicke*, StBjB. 1979/80, S. 447, 456.

21 Zu der sich aus § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ergebenden Ausnahme vgl. zu C.

3. Der Steuerpflichtige als Rechtsinhaber

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG räumt nur dem Steuerpflichtigen das Recht zur Berichtigung von Bilanzierungsfehlern ein. Das Finanzamt ist demgegenüber zwar nach § 85 AO verpflichtet, die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen, ermittelt nach § 88 Abs. 1 AO den Sachverhalt von Amts wegen und hat nach § 367 Abs. 2 AO im Einspruchsverfahren die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Das Finanzamt „berichtigt“ aber keine Bilanzen²².

Der Begriff „Bilanz“ meint nach der Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 2 EStG eine vom Steuerpflichtigen erstellte Übersicht über das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres. §§ 140, 141 AO verpflichten den Steuerpflichtigen Abschlüsse, also Bilanzen, zu erstellen. Nach § 60 Abs. 2 EStDV ist der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz und sind unter Umständen weitere Unterlagen wie eine Gewinn- und Verlustrechnung, eine Hauptabschlußübersicht, Geschäfts- und Prüfungsberichte beizufügen. Der Bilanz kommt nach diesen Vorschriften Erklärungsfunktion zu²³. Der Steuerpflichtige erläutert mit ihr den in der Steuererklärung angegebenen Gewinn, wobei die Angaben über die einzelnen Aktiva und Passiva sich nicht auf bloße Wissensbekundungen beschränken, sondern Elemente von Willenserklärungen beinhalten. Die Bilanz hat verfahrensrechtlich eine ähnliche Funktion wie die ausgefüllten Erklärungsvordrucke²⁴. Sie soll einen Überblick (Übersicht) über die Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen geben. Die Bilanz ist ein Mittel zur Darstellung des steuerlich relevanten Sachverhalts²⁵. Hierbei trifft der Steuerpflichtige durch den Ansatz einzelner Bilanzposten Entscheidungen, an die er nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 EStG gebunden ist. Außerdem begründet die formell ordnungsgemäße Bilanz nach § 158 AO eine Vermutung für die sachliche Richtigkeit.

Das Finanzamt prüft bei der Bearbeitung des Steuerfalles die Bilanz in formeller (§ 158 AO) und materieller Hinsicht. Es untersucht, ob die in der Bilanz dargestellten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zutreffen, läßt Ansätze der Bilanz außer Betracht und nimmt unter Umständen zu den Ansätzen der Bilanz Zu- oder Abschläge vor, wenn diese sich auf den zu erlassenden Bescheid auswirken (Mehr- und Weniger-Rechnung). Es ermittelt mit Hilfe der vom Steuerpflichtigen eingereichten Übersicht das

22 So auch *Schick*, BB 1987, 133, 134; vgl. auch RStBl. 1935, 33, 38 („einseitig . . . zulässig geblieben“).

23 *Schick*, BB 1987, 133, 134; vgl. auch *Kammann*, StuW 1978, 108, 109.

24 *Schick*, StuW 1988, 301, 311.

25 *I. Seeger*, Festsetzungsverjährungsfolgen bei falschen Bilanzansätzen, Bochum 1983, S. 91.

Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und errechnet aus der Differenz zum Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und unter Berücksichtigung von Einlagen, Entnahmen, nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Einnahmen den Gewinn bzw. Verlust. Das Finanzamt ist bei dieser Ermittlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG an Bilanzansätze gebunden. Dies ändert jedoch nichts daran, daß das Finanzamt nicht bilanziert. Das Finanzamt erstellt keine Vermögensübersicht und prüft die vom Steuerpflichtigen eingereichte Bilanz auch nicht, um eine richtige Bilanz aufzustellen, sondern ermittelt mit Hilfe der vom Steuerpflichtigen eingereichten Bilanz eine Besteuerungsgrundlage²⁶ für den von ihm zu erlassenden Bescheid²⁷. Das Finanzamt „berichtigt“ oder „ändert“ dabei die Bilanz nicht, wie es auch die sonstigen Erklärungen des Steuerpflichtigen nicht berichtigt oder ändert²⁸.

4. Bilanzberichtigung nach Durchführung der Veranlagung

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf die Bilanz auch nach ihrer Einreichung geändert werden. Unproblematisch erscheint eine derartige Bilanzberichtigung, wenn die Bilanz der Veranlagung²⁹ noch nicht zugrundegelegt wurde. Ist bereits ein Steuerbescheid ergangen, stellt sich dagegen die Frage nach den Folgen der Bilanzberichtigung für den erlassenen Steuerbescheid und umgekehrt des Steuerbescheids für die Bilanzberichtigung.

a) Bilanzberichtigung und Änderung der Veranlagung

Die Bilanz ist eine vom Steuerpflichtigen erstellte Übersicht über das Betriebsvermögen und hat verfahrensrechtlich Erklärungsfunktion. Berichtigt der Steuerpflichtige die von ihm eingereichte Bilanz, so kommt dem verfahrensrechtlich eine der Änderung der Erklärung vergleichbare Bedeutung zu. Ist die Veranlagung bereits durchgeführt und ein Steuerbescheid erlassen, so führt dies nur dann zu einer Änderung der Steuerfestsetzung, wenn noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten und der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig ist oder die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift erfüllt sind. Es gelten die allgemeinen Regelungen der

26 Zum Begriff: *Tipke/Kruse* (FN 16), § 162 AO Rdnr. 2 a.

27 *Rose/Telkamp*, BB 1977, 1713, 1717.

28 *Schick*, BB 1987, 133, 136; vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 8), EStG, § 4 Anm. 74; a. A. *Martens*, *StuW* 1972, 193, 195.

29 Zum Begriff der Veranlagung vgl. BFH-Urteil v. 18. 7. 1973 I R 11/73, BStBl. 1973 II, 860, 861.

Änderungsvorschriften über Rechts- und Tatsachenfehler³⁰. Besonderheiten ergeben sich nur bei der Berichtigung von Fehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren (hierzu unter B. III.) und objektiv falschen, aber subjektiv richtigen Bilanzansätzen (hierzu unter C.).

b) Bilanzberichtigung und Unabänderbarkeit des Steuerbescheides

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG läßt eine Bilanzberichtigung uneingeschränkt zu. Auch den Vorschriften der AO ist nicht zu entnehmen, daß eine Bilanzberichtigung nur möglich ist, soweit die Veranlagung noch geändert werden kann. Es kann vor allem die Bestandskraft des Steuerbescheides, dem die Bilanz zugrunde liegt, deren Berichtigung nicht hindern. Die Bilanz wird zwar (ohne oder mit Änderungen) Grundlage für die Steuerfestsetzung, und die Bilanzansätze, die zunächst nur ein Teil der Erklärung des Steuerpflichtigen und Gegenstand der Überprüfung durch die Behörde sind, werden mit der Steuerfestsetzung zur Begründung des Steuerbescheides³¹. Eine ein Abweichungsverbot begründende Bestandskraft³² entfaltet jedoch nur der Ausspruch des Bescheides. Die Besteuerungsgrundlagen bilden nach § 157 Abs. 2 AO – soweit sie nicht gesondert festgestellt werden – einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides und erwachsen nicht gesondert in Bestandskraft³³. Bei einer gesonderten Feststellung ist zwar kraft gesetzlicher Sonderregelung der festgestellte Gewinn oder Verlust Gegenstand der Bestandskraft. Eine Bindung hinsichtlich der Bilanzansätze besteht jedoch auch dann nicht³⁴, denn der festgestellte Gewinn oder Verlust ergibt sich erst aus dem Unterschied zwischen dem in der Bilanz dargestellten Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Entsprechend führt auch die Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 KStG und die Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 3 EStG zu keiner Bestandskraft bezüglich der Bilanzansätze.

In Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen wird dennoch immer wieder mit unterschiedlicher Begründung eine Abhängigkeit der Bi-

30 *Schick*, BB 1987, 133, 136 f.; zur Änderung nach § 173 AO vgl. *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 573; *Tipke/Kruse* (FN 16), § 173 AO Rdnr. 40.

31 *Schick*, BB 1987, 133, 136; *Martens*, StuW 1972, 193, 194 f.

32 Zur Definition der Bestandskraft: *Merten*, NJW 1983, 1996.

33 So *Hahn*, Institut Finanzen und Steuern, Brief Nr. 237, 1984, S. 76 f. mwN; *Wuttke*, DStR 1982, 607.

34 *Wuttke*, DStR 1982, 607.

lanzberichtigung von der Änderung der Veranlagung angenommen. So geht *Martens* davon aus, die einzelnen Bilanzansätze seien festgeschrieben, sobald die Veranlagung bestandskräftig geworden sei. Die Bilanz dürfe nur zusammen mit dem Steuerbescheid geändert werden³⁵. Nach Abschn. 15 Abs. 1 Satz 3 EStR 1987 soll nach Bestandskraft der Veranlagung eine Bilanzberichtigung, die sich auf die Höhe der Steuer auswirken würde, nur möglich sein, soweit die Veranlagung nach den Vorschriften der AO noch geändert werden könne³⁶. Nach einem Beschluß des Großen Senates vom 29. 11. 1965 soll Treu und Glauben eine Bilanzberichtigung hindern können: Habe der Steuerpflichtige die Bilanz selbst aufgestellt und bestimmte Forderungen oder Schulden nicht ausgewiesen, so könne er eine Bilanzberichtigung nicht mehr für einen Veranlagungszeitraum verlangen, dessen Veranlagung nicht mehr änderbar sei³⁷. Nach *Plückebaum* ergibt sich eine Grenze für die Bilanzberichtigung aus § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Wenn § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres spreche, dann sei darunter das Betriebsvermögen zu verstehen, das der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zugrundegelegt habe. Die Berichtigungsmöglichkeit des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG stoße an diese Grenze³⁸. Es ergebe sich – so *Hahn*³⁹ – eine Bindung der Bilanz an den auf ihr beruhenden Steuerbescheid. Die Bilanz nehme gewissermaßen an der Bestandskraft des auf ihr beruhenden Steuerbescheides teil.

Sämtliche genannten Versuche, eine Bilanzberichtigung auszuschließen, wenn der auf der Bilanz beruhende Steuerbescheid aus Verfahrensgründen nicht mehr geändert werden kann, vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Weder § 4 Abs. 2 EStG noch die Vorschriften der AO bieten eine Grundlage dafür, die Bestandskraft auf die Bilanzansätze zu erstrecken. Es ist auch nicht plausibel, warum der Steuerpflichtige nach Treu und Glauben gehindert sein sollte, die eingereichte Bilanz für einen Veranlagungszeitraum zu berichtigen, dessen Veranlagung nicht mehr geändert werden kann. Ob eine Veranlagung noch geändert werden kann, ist eine oft sehr schwierige Sach- oder/und Rechtsfrage. Die Berichtigung der Bilanz im Zusammenhang mit einem Antrag auf Änderung der Veranlagung erscheint in diesem Fall gerade als die geeignete Maßnahme, um die Prü-

35 *Martens*, *StuW* 1972, 193, 197.

36 So auch BFH-Urteil v. 2. 5. 1984 VIII R 239/82, BStBl. 1984 II, 695, 697.

37 BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; BFH-Urteil v. 22. 1. 1985 VIII R 29/85, BStBl. 1985 II, 308, 309.

38 *Plückebaum*, in: Kirchhof/Söhn (FN 2), § 4 Rdnr. A 148.

39 *Hahn*, FR 1986, 576.

fung, ob die Veranlagung noch geändert werden kann, einzuleiten. Auch im Hinblick auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt sich keine Notwendigkeit, eine Grenze für die Bilanzberichtigung anzunehmen. Selbst wenn § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG an das Betriebsvermögen anknüpfen sollte, das der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zugrunde gelegt hat⁴⁰, muß dies eine Berichtigung der Bilanz nicht hindern. Die Bilanz ist verfahrensrechtlich lediglich eine vom Steuerpflichtigen erstellte Übersicht über das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres mit Erklärungsfunktion. Mit der Änderung dieser Übersicht durch den Steuerpflichtigen kann sich „das Betriebsvermögen, das das Finanzamt der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zugrunde gelegt hat“, nicht ändern⁴¹. Ist die Veranlagung, die auf der zu berichtigenen Bilanz beruht, nicht mehr zu ändern, so geht die Bilanzberichtigung ins Leere. Insoweit gilt im Ergebnis jedoch nichts anderes als für nicht fristgebundene Antrags- und Wahlrechte⁴².

III. Die Berichtigung von Fehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich bei der Frage nach dem Zusammenspiel von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, der eine Bilanzberichtigung zuläßt, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, der als Gewinn den Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres definiert, dem Verfahrensrecht der AO, das eine Änderung der Veranlagung ausschließt, und § 2 Abs. 7 EStG, nach dem die Besteuerungsgrundlagen nach dem Abschnittsprinzip zu ermitteln sind. Die Frage nach dem Zusammenspiel dieser Normen stellt sich, wenn Fehler aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren zu berichtigen sind. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Enthält die Schlußbilanz eines Jahres einen Fehler, so wirkt sich dessen Berichtigung grundsätzlich auf das der Besteuerung zugrunde zu legende Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und damit auch den Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebsvermögen aus. War dieser Fehler allerdings auch schon in der Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthalten, so könnte die Anfangsgröße für die

40 Vgl. im einzelnen noch zu B. III. 1.

41 Ausführlich unter B. III. 1. b aa.

42 Vgl. zu diesen *Tipke/Kruse* (FN 16), § 173 AO Rdnr. 11.

Gewinnermittlung, das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, ebenfalls zu korrigieren und damit der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebsvermögen auf seine ursprüngliche Höhe zurückzuführen sein. Eine derartige Korrektur wird zum Problem, falls die Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr geändert werden kann: Wird die Korrektur trotz Unabänderbarkeit der Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres durchgeführt, so schlägt sich die Berichtigung des Fehlers in keiner der beiden Veranlagungen nieder. Unterbleibt die Korrektur, so ergibt sich eine Gewinnauswirkung in einem anderen als dem eigentlichen Fehlerjahr.

1. Die Rechtsprechung zum Veranlagungsbetriebsvermögen

Nach der Rechtsprechung des BFH, der Ansicht der Finanzverwaltung und der überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung ist als Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das Vermögen anzusetzen, das der Gewinnermittlung für das Vorjahr und der darauf beruhenden Veranlagung zugrunde gelegen habe und in der sogenannten Veranlagungsbilanz ausgewiesen sei. Das EStG 1925 – so der BFH – habe dies in § 13 ausdrücklich ausgesprochen („Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat“) und es sei nicht ersichtlich, daß mit der Neufassung des gesetzlichen Tatbestandes seit dem EStG 1934 eine Rechtsänderung beabsichtigt gewesen sei⁴³. Die Korrektur fehlerhafter Ansätze in der Vermögensübersicht (Bilanz) werde deshalb grundsätzlich erfolgswirksam im Folgejahr nachgeholt. Die Berichtigung der Veranlagungsbilanz sei nach Bestandskraft der Veranlagung nur zulässig, (1.) soweit die auf ihr beruhende Veranlagung noch geändert werden könne, (2.) der falsche Bilanzansatz sich bei den früheren Veranlagungen nicht ausgewirkt habe oder aber (3.) Treu und Glauben eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs und eine Korrektur der Anfangsbilanz forderten⁴⁴. Es laufe dem

43 Zur Entstehungsgeschichte vgl. RGBl. 1925 I, 189, 192 (beachte auch § 11 Abs. 2 EStG 1925); sowie RGBl. 1935 I, 135 (zu § 4 EStDV 1935, der auch für das Wj. 1934 eine Fortführung der Bilanzwerte vorschrieb); *Woerner*, DStR 1976, 623, 624.

44 BFH-Urteil v. 27. 3. 1962 I 136/60 S, BStBl. 1962 III, 273; BFH-Urteil v. 25. 10. 1963 VI 331/61 U, BStBl. 1963 III, 599; BFH-Urteil v. 9. 6. 1964 I 287/63 U, BStBl. 1965 III, 49; BFH-Beschluß v. 29. 1. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; BFH-Urteil v. 21. 6. 1972 I R 189/69, BStBl. 1972 II, 874; BFH-Urteil v. 14. 12. 1982 VIII R 53/81, BStBl. 1983 II, 303; BFH-Urteil v. 17. 4. 1985 I R

Sinn des Bilanzenzusammenhangs zuwider, wenn eine Schlußbilanz in ihrer Funktion als Darstellung des Endvermögens noch berichtigt werden könne, obgleich die Veranlagung, auf die sich der Bilanzierungsfehler ausgewirkt habe, infolge Bestandskraft oder Verjährung nicht gleichermaßen berichtigungsfähig sei⁴⁵. Allerdings sage die Erkenntnis, daß ein unrichtiger Bilanzansatz in der Schlußbilanz richtiggestellt werden müsse, noch nichts darüber aus, ob dies erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu geschehen habe. Es müsse berücksichtigt werden, auf welche Art und Weise der Bilanzansatz unrichtig geworden sei⁴⁶.

a) Der Lösungsansatz der Rechtsprechung

In der Rechtsprechung des BFH wird das „Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“ i. S. von § 13 EStG 1925 verstanden als „das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat“. Der Lösungsansatz der Rechtsprechung ist damit geprägt durch den Gedanken der Betriebsvermögensidentität und die Interpretation des Tatbestandsmerkmals „Betriebsvermögen“ i. S. von „Veranlagungsbetriebsvermögen“.

aa) Der Grundsatz der Betriebsvermögensidentität

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG definiert als Gewinn den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Die Endgröße der Gewinnermittlung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ist aufgrund dieser Definition mit der Anfangsgröße der Gewinnermittlung des folgenden Wirtschaftsjahres identisch.

Diese Übereinstimmung von End- und Anfangsgröße bezweckt eine lückenlose Erfassung der Steuerbemessungsgrundlage „Gewinn“. Es sollen in den rein gedanklichen Zwischenräumen zwischen den Wirtschaftsjahren nicht durch eine andere Ausübung von Wahlrechten oder eine abweichenden

132/81, BStBl. 1985 II, 617, 618; BFH-Urteil v. 11. 2. 1988 IV R 19/87, BStBl. 1988 II, 825, 826; BFH-Urteil v. 8. 12. 1988 IV R 33/87, BStBl. 1989 II, 407, 409; *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 139 c; *Matthiak*, in: Kirchhof/Söhn (FN 2), § 5 Rdnr. A 228; *Woerner*, DStR 1976, 623; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 8), EStG, § 4 Rdnr. 77 c; *Plückebaum*, in: Kirchhof/Söhn (FN 2), § 4 Rdnr. A 146 f.; *Wuttke*, DStR 1982, 607; *Thoma*, DStR 1988, 346; *Waldner*, DStR 1962/63, 229; Abschn. 15 Abs. 1 EStR 1987.

45 Zu den insoweit angenommenen Grenzen für eine Bilanzberichtigung vgl. bereits oben zu B. II. 4b.

46 BFH-Urteil v. 21. 10. 1976 IV R 222/72, BStBl. 1977 II, 148, 150.

de Ausfüllung von Beurteilungsspielräumen Teile des Gewinns der Besteuerung entzogen werden⁴⁷. Der Grundsatz der Betriebsvermögensidentität führt zu einer Verknüpfung der Besteuerungsabschnitte und entspricht dem Gedanken eines zu erfassenden Totalgewinns. Er zielt mit der Verknüpfung der Besteuerungsabschnitte auf eine Kongruenz zwischen der Summe der Periodenerfolge und einem nur gedachten Totalerfolg⁴⁸.

Die von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnete Identität des Betriebsvermögens hat auch die sogenannte Zweischneidigkeit der Bilanz bzw. der Ansätze bei der Ermittlung des Betriebsvermögens zur Folge. Höhere oder niedrigere Wertansätze im Rahmen bestehender Beurteilungsspielräume⁴⁹ wirken sich im allgemeinen in den folgenden Wirtschaftsjahren entgegengesetzt aus⁵⁰. Es hat zB eine Teilwertabschreibung zur Folge, daß in den folgenden Jahren entsprechend weniger abgesetzt werden kann. Die Betriebsvermögensidentität ist insoweit bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich das notwendige Korrektiv zu Beurteilungsspielräumen, die eine Verlagerung des Gewinns auf spätere Veranlagungszeiträume erlauben.

Die Identität der Endgröße des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und der Anfangsgröße des folgenden Wirtschaftsjahres bewirkt außerdem, daß nicht erkannte Bilanzierungsfehler in späteren Wirtschaftsjahren fortgeführt werden und sich „automatisch“ ausgleichen können. Der Grundsatz der Betriebsvermögensidentität ist aber auch für erkannte Bilanzierungsfehler von Bedeutung: Wurde bei der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr der Bilanzierungsfehler übersehen, so stellt sich die der Veranlagung zugrunde gelegte Endgröße in anderer Höhe dar als die in Kenntnis des Bilanzierungsfehlers für den folgenden Veranlagungszeitraum ermittelte Anfangsgröße. Eine Verschiedenheit von End- und Anfangsgröße widerspricht jedoch der Forderung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, daß die Endgröße der Gewinnermittlung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zugleich die Anfangsgröße für die Gewinnermittlung des folgenden Jahres sein soll. Der Grundsatz der Identität fordert, beiden Gewinnermittlungen dieselbe Größe zugrundezulegen. Er wirkt insoweit periodenübergreifend bei nicht erkannten und erkannten Bilanzierungsfeh-

47 *Federmann* (FN 3), S. 119; *Hahn* (FN 33), S. 37 ff.

48 *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., S. 225 mwN.

49 Zum Begriff der Beurteilungsspielräume i. S. von bilanzieller Entscheidungsfreiheit (gleichbedeutend mit „Bilanzierungsermessen“ und „pflichtgemäßem kaufmännischem Ermessen“ und im Unterschied zu dem Begriff des behördlichen Beurteilungsspielraums und des behördlichen Rechtsfolgeermessens) vgl. *Kammann*, *StuW* 1978, 108, 113 mwN; *Mathiak*, *DStR* 1988, 274, 276.

50 *Knobbe-Keuk*, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., S. 38 f.; *Federmann* (FN 3), S. 120; *Hahn* (FN 33), S. 54 ff.

lern auf einen Fehlerausgleich hin und hat damit für die Praxis eine ganz erhebliche Bedeutung⁵¹. Je vollständiger aufgrund des Grundsatzes der Betriebsvermögensidentität ein Fehlerausgleich erreicht wird, um so weniger Bedeutung müssen Finanzamt und Steuerpflichtiger der exakten Gewinnermittlung beimessen.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG trägt mit dem Grundsatz der Betriebsvermögensidentität in seinen verschiedenen Funktionen und Wirkungsweisen der Ungenauigkeit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Rechnung. Während die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG) oder der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG) grundsätzlich Kassenrechnung ist, können zahlreiche Bilanzpositionen nur durch Prognosen und Schätzungen erkannt, ermittelt und bewertet werden⁵². Derartiger Prognosen und Schätzungen bedarf es zB bei der Ermittlung des Teilwerts von Fertigungsanlagen oder unrentablen Beteiligungen, bei der Wertberichtigung von Forderungen gegenüber zahlungsschwachen Schuldnern oder bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Eine exakte Periodenerfolgsabgrenzung, d.h. eine exakte Periodisierung des Gesamterfolgs, kann es unter diesen Umständen nur in Ausnahmefällen geben⁵³.

bb) Die Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen

Der Lösungsansatz der Rechtsprechung beruht aber nicht nur auf dem Grundsatz der Betriebsvermögensidentität im Sinne einer materiell-rechtlichen – durch das Verfahrensrecht möglicherweise begrenzten – Forderung nach Herstellung der Identität von End- und Anfangsgröße. Der Lösungsansatz der Rechtsprechung beruht zusätzlich auf der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“ im Sinne von „Betriebsvermögen, das der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen hat“. Die Rechtsprechung knüpft nicht an das tatsächliche, sondern an das verfahrensrechtlich, durch die Veranlagung des Vorjahres bestimmte Betriebsvermögen an. Sie sichert so eine Identität der Betriebsvermögen auch in den Fällen, in denen der Veranlagung des Vorjahres ein materiell-rechtlich

51 Vgl. auch *K. Wiczorek*, Die Berichtigung von Bilanzen nach Bestandskraft der Veranlagung, 1989, S. 4, 99 ff.

52 Vgl. bereits BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (FN 2), § 2 Rdnr. A 138 f.

53 Ausführlich: *Clemm*, Die Scheingenauigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung, in: *Mellwig/Moxter/Ordelheide* (FN 13), S. 57 ff.

falsches Betriebsvermögen zugrunde gelegt wurde, die Veranlagung des Vorjahres aber nicht mehr zu ändern ist. Sie erhebt die Fortführung von Bilanzierungsfehlern, die bei nicht erkannten Bilanzierungsfehlern zum automatischen Fehlerausgleich führt, zum gesetzlichen Prinzip und wahrt die Betriebsvermögensidentität durch Zugrundelegung auch des falschen Betriebsvermögens als End- und Anfangsgröße. Mit dieser formellen Ausprägung des Gedankens der Betriebsvermögensidentität stößt die Rechtsprechung allerdings auf mehrere Bedenken.

Durch die Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen hat, wird unter Verstoß gegen das Prinzip der Abschnittsbesteuerung ein Fehlerausgleich in einen späteren Veranlagungszeitraum verlagert⁵⁴. Nach § 2 Abs. 7 EStG sind die Besteuerungsgrundlagen jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Das Kalenderjahr ist der Zeitraum zur Bemessung der mit dem Einkommen verbundenen Leistungsfähigkeit. Bezogen auf das Kalenderjahr ist der Gesamtbetrag der Einkünfte festzustellen. Von diesem sind verschiedene Beiträge abzuziehen und auf das sich ergebende zu versteuernde Einkommen ist der jeweilige Steuersatz anzuwenden. Diese Systematik des EStG gebietet eine zutreffende Zuordnung von Einkünften zu der jeweiligen Besteuerungsperiode und verbietet es, Gewinne ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Entstehung in spätere Steuerabschnitte einzuordnen. Auch § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG stellt entsprechend dem Abschnittsprinzip auf einen Abschnitt, nämlich das Wirtschaftsjahr, ab. Durch die Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen wird entgegen diesem Abschnittsprinzip nicht nur der in dem Besteuerungsabschnitt wirtschaftlich erzielte und die Leistungsfähigkeit vermittelnde Betriebsvermögenszuwachs erfaßt, sondern es wird zusätzlich ein in einem früheren Wirtschaftsjahr zu Unrecht berücksichtigter Kürzungsbetrag erhöhend angesetzt bzw. ein zu Unrecht berücksichtigter Erhöhungsbetrag abgezogen. Es erfolgt nicht nur eine falsche Zuordnung, sondern es wird auch vernachlässigt, daß in dem Fehlerjahr und in dem Jahr, in dem der Fehlerausgleich durchgeführt wird, die Steuerprogression verschieden sein kann, unterschiedliche Hebesätze und Freibeträge bei der Gewerbesteuer gelten können und das im Rahmen des § 15 a EStG maßgebende Kapitalkonto oder das für die Körperschaftsteuerbelastung maßgebende verwendbare Eigenkapital unterschiedlich sein können⁵⁵.

Durch die Fortführung des Fehlers und die Verlagerung des Fehlerausgleichs in ein späteres Wirtschaftsjahr werden außerdem die Regelungen

54 *I. Seeger* (FN 25), S. 79 ff.; *Stadte*, *StuW* 1985, 101, 105.

55 Vgl. insoweit auch *I. Seeger* (FN 25), S. 66 ff.

der AO über die Änderung von Steuerbescheiden und über die Festsetzungsverjährung unterlaufen, wenn der Fehler ein Wirtschaftsjahr betrifft, für das eine Berichtigung wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO oder Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich ist. Es erfolgt ein Fehlerausgleich in dem letzten berichtigungsfähigen Zeitraum, obwohl der Fehler in einem anderen Zeitraum lag und sich dort hätte auswirken müssen, wenn nicht die Vorschriften der AO entgegenstünden⁵⁶. Die Auffassung der Rechtsprechung führt dazu, daß Steuerforderungen bei bilanzierenden Steuerpflichtigen nicht verjähren; sie können stets im Rahmen einer späteren Veranlagung geltend gemacht werden⁵⁷.

Nach den §§ 38 AO, 36 Abs. 1 EStG entsteht die Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind. Bei einer Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde liegt, hängt die Steuerentstehung für das folgende Wirtschaftsjahr jedoch davon ab, mit welcher Sorgfalt das Finanzamt zu einem möglicherweise mehrere Jahre späteren Zeitpunkt die Veranlagung für das vorangehende Wirtschaftsjahr durchführt⁵⁸ und ob die fehlerhafte Ermittlung des Betriebsvermögens für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zu einem Zeitpunkt bemerkt wird, zu dem die Veranlagung für dieses Wirtschaftsjahr noch berichtigt werden kann. In Abhängigkeit von der Sorgfalt des Finanzamts und dem Zeitpunkt der Fehleraufdeckung erfolgt der Fehlerausgleich in dem Fehlerjahr oder einem späteren Veranlagungszeitraum.

b) Die Ausformung des Lösungsansatzes

Der BFH hat trotz dieser Bedenken und der seit Jahrzehnten an seiner Rechtsprechung geäußerten Kritik an seiner Auffassung, es sei an das Veranlagungsbetriebsvermögen anzuknüpfen, festgehalten. Er muß sich dabei neben der Kritik an diesem Lösungsansatz jedoch entgegenhalten lassen, daß er auf seiner Grundentscheidung über die Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht klar und konsequent aufgebaut und so zur Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit dieses Problembereichs beigetragen hat.

56 *Stadie*, *StuW* 1985, 101, 104; *Hahn* (FN 33), S. 79, 85 ff.; *Charlier*, *StbJb.* 1977/78, S. 387, 395; *Soeffing*, *DB* 1969, 185, 189.

57 *Hahn* (FN 33), S. 85 ff.; *I. Seeger* (FN 25), S. 21, 104.

58 *Stadie*, *StuW* 1985, 101, 103 f.; *I. Seeger* (FN 25), S. 21 ff.; *Charlier*, *StbJb.* 1977/78, S. 387, 394 f.; *von Wallis*, in: *Festschrift für Döllerer*, 1988, S. 693, 702.

aa) Die Bedeutung der Bilanzberichtigung

Der Bilanz und der in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG geregelten Bilanzberichtigung wird von der Rechtsprechung des BFH eine ihr im vorliegenden Zusammenhang nicht zukommende Bedeutung beigemessen.

Der BFH hat in seinen beiden grundlegenden Entscheidungen vom 27. 3. 1962⁵⁹ und 29. 11. 1965⁶⁰ von der Berichtigung einer sogenannten Veranlagungsbilanz gesprochen: Die Berichtigung der Veranlagungsbilanz sei nach Bestandskraft der Veranlagung nur zulässig, soweit die auf ihr beruhende Veranlagung noch geändert werden könne, die Berichtigung sich auf die Höhe der festgesetzten Steuer nicht auswirke oder aber Treu und Glauben eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs forderten. Der BFH hat in diesen Entscheidungen die Veranlagungsbilanz als buchhalterischen Niederschlag des in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgeführten Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verstanden⁶¹, jedoch mit der Einführung des Begriffs der zu berichtigenden Veranlagungsbilanz den Grundstein für Mißverständnisse, und zwar auch in der Rechtsprechung des BFH, gelegt. So wird bereits in einem Urteil vom 25. 10. 1963⁶² nicht mehr von einer Berichtigung der Veranlagungsbilanz, sondern nur noch von einer Schlußbilanz gesprochen: Enthalte die Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres einen unrichtigen Bilanzansatz, so sei eine Berichtigung grundsätzlich nur zulässig, wenn die Veranlagung noch berichtigt werden könne. In einem Urteil vom 26. 2. 1976⁶³ heißt es: Die Nießbrauchslast hätte nicht bilanziert werden dürfen, die Bilanz sei daher zu berichtigen. Da sich die unrichtige Bilanzierung steuerlich bereits ausgewirkt habe, könne die Berichtigung nicht in der Anfangsbilanz (!) des Streitjahres, sondern erst in der Schlußbilanz vorgenommen werden.

Die Rechtsprechung sollte auf die Verwendung des Begriffs der Veranlagungsbilanz verzichten und auf den in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltenen Begriff des Betriebsvermögens zurückgreifen. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG kennt keine Veranlagungsbilanz, sondern nur ein „Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“. Dieses Betriebsvermögen ist nach der Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG Ausgangsgröße für die Gewinnermittlung. Das „Betriebsvermögen, das am Schluß des vor-

59 BFH-Urteil v. 27. 3. 1962 I 136/60 S, BStBl. 1962 III, 273, 275.

60 BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143.

61 BFH-Urteil v. 27. 3. 1962 I 136/60 S, BStBl. 1962 III, 273, 275.

62 BFH-Urteil v. 25. 10. 1963 VI 331/61 U, BStBl. 1963 III, 599, 600.

63 BFH-Urteil v. 26. 2. 1976 I R 150/74, BStBl. 1976 II, 378, 379; vgl. auch BFH-Urteil v. 14. 12. 1982 VIII R 53/81, BStBl. 1983 II, 303, 305 f.

angegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat“, ist die tatsächliche durch die Veranlagung fixierte Berechnungsgrundlage des für das Vorjahr erlassenen Steuerbescheids. Demgegenüber ist die Bilanz i. S. des § 4 Abs. 2 EStG lediglich eine vom Steuerpflichtigen erstellte Übersicht über das Betriebsvermögen⁶⁴. Der Steuerpflichtige erläutert mit ihr nur den in der Steuererklärung angegebenen Gewinn. Sie hat Erklärungsfunktion⁶⁵.

Ohne Notwendigkeit wird deshalb auch versucht, eine Grenze für die Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu konstruieren. Wenn der BFH annimmt, Treu und Glauben hinderten die Bilanzberichtigung für einen Veranlagungszeitraum, für den die Veranlagung nicht mehr geändert werden könne⁶⁶, oder *Plückebaum* ausführt, die Berichtigungsmöglichkeit des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG stoße an die sich aus der Anknüpfung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG an das Veranlagungsbetriebsvermögen ergebende Grenze⁶⁷, so wird vernachlässigt, daß der Steuerpflichtige mit einer Berichtigung der Bilanz die tatsächliche Berechnungsgrundlage des Steuerbescheides nicht verändern kann⁶⁸. Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG kann die vom Steuerpflichtigen erstellte Vermögensübersicht berichtigt werden, eine Berichtigung des Betriebsvermögens kennt § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dagegen nicht⁶⁹. Er läßt eine Berichtigung der Bilanz uneingeschränkt und unabhängig davon zu, ob die Veranlagung noch berichtigt werden kann⁷⁰. Ob diese Berichtigung steuerliche Konsequenzen hat, ist eine andere, nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu beantwortende Frage.

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vermag im vorliegenden Zusammenhang schon deshalb nicht zu einer Problemlösung beizutragen, weil § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nur ein Berichtigungsrecht, aber keine Berichtigungspflicht vorsieht und zum Inhaber dieses Berichtigungsrechts auch nur den Steuerpflichtigen und nicht das Finanzamt bestimmt. Außerdem muß sich ein Fehler bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auch nicht notwendig aus der Bilanz ergeben. Er kann zB auch darauf beruhen, daß das Finanzamt zu Unrecht von der Bilanz abgewichen ist. Einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

64 Vgl. *Littmann*, EStG, 10. Aufl., §§ 4, 5 Anm. 161, 181; *I. Seeger* (FN 25), S. 36 f.

65 Vgl. oben zu B. I. 3.

66 BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; BFH-Urteil v. 22. 1. 1985 VIII R 29/85, BStBl. 1985 II, 308, 309.

67 *Plückebaum*, in: *Kirchhof/Söhn* (FN 2), § 4 Rdnr. A 148.

68 *Schick*, BB 1987, 133, 136; *Martens*, StuW 1972, 193, 194.

69 *I. Seeger* (FN 25), S. 38.

70 *Stadie*, StuW 1985, 101, 103; sowie oben zu B.

kommt im vorliegenden Zusammenhang lediglich die Bedeutung eines Hinweises des Steuerpflichtigen zu, daß er das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres fehlerhaft ermittelt hat.

bb) Die Bindung an die Veranlagung des Vorjahres

Die Rechtsprechung handhabt die Bindung an die Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auch nicht so, wie es der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“ als „Betriebsvermögen, das der Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zugrunde gelegen hat“ entspräche.

Der BFH war ursprünglich der Auffassung, es erfolge eine Rückverlagerung der Fehlerkorrektur erst dann, wenn die Veranlagung des Vorjahres tatsächlich geändert worden sei. Im Urteil des BFH vom 25. 8. 1960 heißt es in diesem Sinne: Wegen des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs dürfe die Anfangsbilanz eines Jahres auch dann nicht berichtigt werden, wenn der Fehler bereits in der Schlußbilanz des Vorjahres enthalten gewesen sei, die noch zulässige Berichtigung der Schlußbilanz des Vorjahres jedoch nicht durchgeführt sei⁷¹. Dieselbe Auffassung vertrat auch der Große Senat in seinem Beschluß vom 29. 11. 1965: Ein rückwirkender Fehlerausgleich sei nur insoweit vorzunehmen, „als vorangegangene Veranlagungen und die ihnen zugrunde liegenden Bilanzen noch geändert werden können und geändert worden sind“⁷².

Die Rechtsprechung hat sich in der Folge jedoch geändert. In einem Urteil vom 14. 12. 1982⁷³ hatte sich der BFH mit einem Fall zu befassen, in dem die Ausbuchung eines Wirtschaftsguts in der Bilanz zum 31. 12. 1969 unterlassen worden war und der Kläger sich gegen den Steuerbescheid 1971 wandte. Der BFH führte aus, die Ausbuchung sei in der Bilanz zum 31. 12. 1971 nachzuholen, falls die Veranlagungen für die Jahre 1969 und 1970 bestandskräftig seien und nicht mehr berichtigt werden könnten. Der BFH prüfte selbst, ob der Steuerbescheid für 1969 noch nach § 174 AO geändert werden könne und forderte das FG auf, die tatsächlichen Feststellungen zur Bestandskraft der Veranlagung für 1970 nachzuholen. Auf der Grundlage der vorherigen Rechtsprechung, nach der eine Rückverlaga-

71 BFH-Urteil v. 25. 8. 1960 IV 158/58 U, BStBl. 1960 III, 444.

72 BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; vgl. auch BFH-Urteil v. 21. 6. 1972 I R 189/69, BStBl. 1972 II, 874, 875; BFH-Urteil v. 29. 1. 1982 VIII R 21/77, BStBl. 1982 II, 456, 459; *Wieczorek* (FN 51), S. 33 mwN zur Rechtsprechung des BFH.

73 BFH-Urteil v. 14. 12. 1982 VIII R 53/81, BStBl. 1983 II, 303.

zung der Fehlerkorrektur eine erfolgte Änderung voraussetzt, hätte es dieser Prüfung nicht bedurft. Ebenfalls ohne sich mit seiner früheren Rechtsprechung auseinanderzusetzen, hat der BFH mit Urteil vom 4. 11. 1986⁷⁴ das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Sache als nicht spruchreif zurückverwiesen, weil das FG keine tatsächlichen Feststellungen zu der Frage getroffen habe, ob die erforderliche Bilanzberichtigung noch im vorangegangenen Wirtschaftsjahr vorgenommen werden könne⁷⁵.

Das FG Düsseldorf hat sich in einem Urteil vom 27. 11. 1986 ausführlich mit der vorliegenden Frage befaßt und ausgeführt: Der Steuerpflichtige habe einen gerichtlich nachprüfbaren Anspruch auf Rückwärtsberichtigung. Der Steuerpflichtige könne sich dagegen wehren, daß der falsche Bilanzansatz in einem beliebigen späteren Steuerabschnitt richtiggestellt werde, unabhängig davon, ob die Finanzbehörde die mögliche Berichtigung tatsächlich (schon) durchgeführt habe oder nicht⁷⁶. *Heinicke* schließt sich dieser Auffassung an: Entscheidend sei, ob die Möglichkeit der Rückwärtsberichtigung zu dem Zeitpunkt bestanden habe, in dem der Änderungsbescheid erlassen worden sei. Selbst wenn sie bis zur gerichtlichen Entscheidung weggefallen sein sollte, bleibe der Ansatz in einem späteren Jahr rechtswidrig⁷⁷.

Dieser Wandel der Rechtsprechung hat gute Gründe für sich. Bei einer Anknüpfung an das falsche Betriebsvermögen des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, solange die Vorjahresbilanz nicht geändert ist, hätte es das Finanzamt in der Hand, den Bilanzierungsfehler nur bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des letzten Veranlagungszeitraums zu korrigieren. Eine Klage gegen den Änderungsbescheid für den letzten Veranlagungszeitraum wäre als unbegründet abzuweisen. Ist die Änderungsmöglichkeit für das vorangegangene Wirtschaftsjahr inzwischen entfallen, könnte eine Korrektur der Veranlagung des Fehlerjahres auch nicht mehr über § 174 Abs. 4 AO erfolgen, da der Steuerbescheid für das spätere Wirtschaftsjahr rechtmäßig ist. Der Steuerpflichtige müßte auf eine Berichtigung der Veranlagung des Fehlerjahres (auch zu seinen Lasten) klagen, um einen Fehlerausgleich in dem späteren Wirtschaftsjahr zu verhindern.

Die Rechtsprechung hat sich jedoch, indem sie eine Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen fordert, wenn die Veranla-

74 BFH-Urteil v. 4. 11. 1986 VIII R 322/83, BStBl. 1987 II, 333, 336.

75 Vgl. auch BFH-Urteil v. 11. 2. 1988 IV R 19/87, BStBl. 1988 II, 825, 826; BFH-Urteil v. 8. 12. 1988 IV R 33/87, BStBl. 1989 II, 407, 409.

76 FG Düsseldorf, Urteil v. 27. 11. 1986 VI 398/81 E, BB 1987, 1987, 1988; vgl. auch FG Düsseldorf v. 21. 4. 1980 VIII 309/76 E, EFG 1980, 507.

77 *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 140; zu dem maßgebenden Zeitpunkt allerdings: BFH-Urteil v. 16. 5. 1990 X R 72/87, BStBl. 1990 II, 1044, 1046.

gung des Fehlerjahres noch geändert werden kann, von ihrem systematischen Ausgangspunkt, der Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Sinne einer Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen, gelöst. Sie weicht für die Fälle, in denen die Veranlagung des Fehlerjahres noch geändert werden kann, von dem Auslegungsergebnis für die Fälle ab, in denen die Veranlagung des Vorjahres unabänderbar ist. Der durch Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entwickelte Lösungsansatz kommt nur noch in den eigentlichen Problemfällen zum Tragen, in denen sich die Betriebsvermögensidentität nicht schon durch Änderung der Veranlagung des Fehlerjahres wiederherstellen läßt⁷⁸.

cc) Die Behandlung veranlagungsneutraler Fehler

Nach Ansicht des BFH soll die Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres trotz Unabänderbarkeit der auf dieser beruhenden Veranlagung dann noch berichtigt werden können, wenn der falsche Bilanzansatz sich bei den früheren Veranlagungen nicht ausgewirkt hat⁷⁹. Diesem sogenannten Auswirkungsvorbehalt kommt eine erhebliche praktische Bedeutung zu⁸⁰, seine sachliche Rechtfertigung ist jedoch zweifelhaft.

Die Annahme, die Berichtigung der Bilanz sei trotz Unabänderbarkeit der Veranlagung ausnahmsweise zulässig, wenn der falsche Bilanzansatz sich bei den früheren Veranlagungen nicht ausgewirkt hat, entspricht der Vorstellung, daß sich die Bestandskraft des Steuerbescheides auf die Bilanz erstrecke: Wenn sich der falsche Bilanzansatz auf den Steuerbescheid nicht auswirkt, kann es bei einer Bilanzberichtigung nicht zu einem Widerspruch zwischen Ausspruch und Bemessungsgrundlage des Steuerbescheides kommen⁸¹. Es ist aber nicht plausibel, warum es bei der Anknüpfung an „das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat“, darauf ankommen soll,

78 Die Rechtsprechung ist im übrigen auch für den Fall, daß die Veranlagung des Fehlerjahres noch nicht durchgeführt ist, gezwungen, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG einen zweifachen Bedeutungsinhalt beizumessen – vgl. hierzu *Wieczorek* (FN 51), S. 67.

79 BFH-Urteil v. 1. 12. 1950 IV 302/50 S, BStBl. 1951 III, 10; BFH-Urteil v. 1. 4. 1952 I 23/52 U, BStBl. 1952 III, 144; BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, BStBl. 1966 III, 142, 143; BFH-Urteil v. 7. 5. 1969 I R 47/67, BStBl. 1969 II, 464.

80 Vgl. hierzu *Heilmaier*, DStZ 1982, 124; beachte allerdings die weitere Eingrenzung durch § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG.

81 Vgl. insoweit auch die Anknüpfung an die Rechtsprechung des RFH zur Bilanzberichtigung, zB: RFH-Urteil v. 15. 2. 1939 VI 841–842/38, RStBl. 1939, 393.

ob sich der falsche Bilanzansatz auf die früheren Veranlagungen ausgewirkt hat.

Es ergibt sich bei der Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat, zwar das Problem, daß der Steuerpflichtige keine Änderung der Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erreichen kann, wenn der Bilanzierungsfehler sich auf diese Veranlagung nicht auswirkt. Der Steuerpflichtige kann damit auch „das Betriebsvermögen, das der Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zugrunde liegt“, nicht verändern. Selbst wenn man eine Beschwer annähme⁸² und unter der Voraussetzung, daß überhaupt eine Änderungsvorschrift eingreift, könnte nur ein Verwaltungsakt desselben Inhalts ergehen, aus dem keine Aussage über die genaue Höhe des Veranlagungsbetriebsvermögens abzuleiten wäre. Man wird deshalb nur einen Schwebezustand annehmen können: Bei fehlender Auswirkung eines Bilanzierungsfehlers ist offen, welches Betriebsvermögen der Veranlagung zugrunde liegt⁸³.

Selbst wenn danach eine sachliche Rechtfertigung für einen Auswirkungsvorbehalt besteht, so wäre dieser aber doch anders zu formulieren, als er von der Rechtsprechung formuliert wird. Bei der Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen hat, kommt es entscheidend darauf an, ob die Veranlagung des Vorjahres eine Aussage darüber erlaubt, ob ihr das zutreffende oder das infolge des Bilanzierungsfehlers falsche Betriebsvermögen zugrundeliegt. Es kommt dagegen nicht darauf an, ob ein Bilanzierungsfehler sich in weiter zurückliegenden Jahren ausgewirkt hat.

dd) Treu und Glauben

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine weitere Ausnahme von der Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen des vorangegangenen Wirtschaftsjahres im Hinblick auf die Grundsätze von Treu und Glauben geboten. Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs ist nach der Rechtsprechung des BFH durch Einstellung des richtigen Wertes in die Anfangsbilanz des letzten Jahres zu durchbrechen, wenn ein Steuerpflichtiger bewußt falsch bilanziert hat, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlan-

82 Ritzer, BB 1976, 1022; Mathiak, in: Kirchhof/Söhn (FN 2), § 5 Rdnr. A 232.

83 Vgl. Mathiak, in: Kirchhof/Söhn (FN 2), § 5 Rdnr. A 231–235 (Schwebezustand bei neutralen Änderungen des Betriebsprüfers); vgl. auch BFH-Urteil v. 26. 11. 1974 VIII R 258/72, BStBl. 1975 II, 206, 207.

gen⁸⁴ oder aber wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen einen falschen Bilanzansatz aufgezwungen hat⁸⁵.

Bedenken ergeben sich gegen diesen Ausnahmetatbestand schon deshalb, weil der Gesichtspunkt von Treu und Glauben zu der Korrektur einer sogenannten Anfangsbilanz berechtigen soll. Dieser Gedanke, es sei unter bestimmten Voraussetzungen eine Korrektur der Anfangsbilanz zuzulassen, findet sich auch in anderem Zusammenhang in der Rechtsprechung des BFH und der Literatur⁸⁶. Die Korrektur einer sogenannten Anfangsbilanz ist jedoch mit dem gesetzlichen Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zu vereinbaren. Dieser knüpft an das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres an, und es ist in diesem Zusammenhang weder eine Bilanz noch gar eine Anfangsbilanz von Bedeutung⁸⁷. Dem systematischen Ansatz der Rechtsprechung entspricht allein eine Berücksichtigung des Bilanzierungsfehlers bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres⁸⁸.

Es bestehen aber auch Bedenken gegen das Ergebnis, daß ein Fehlerausgleich in vollem Umfang unterbleiben soll, wenn ein Steuerpflichtiger bewußt falsch bilanziert hat oder das Finanzamt dem Steuerpflichtigen einen falschen Bilanzansatz aufgedrängt hat. Hat ein Steuerpflichtiger zB im Hinblick auf Progressionsunterschiede falsch bilanziert und einen zu hohen Gewinn angegeben, so wird mit der Versagung des Fehlerausgleichs nicht nur der erstrebte Steuervorteil genommen, sondern die Versagung des Fehlerausgleichs wirkt zusätzlich als Strafe, obwohl ansonsten bei dem Fehlerausgleich durch Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen des Vorjahres Progressionsunterschiede vernachlässigt werden.

84 BFH-Urteil v. 14. 4. 1953 I 44/53 U, BStBl. 1953 III, 158; BFH-Urteil v. 3. 7. 1956 I 344/55 U, BStBl. 1956 III, 250; BFH-Urteil v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. 1981 II, 255, 257; offen gelassen in: BFH-Urteil v. 8. 12. 1988 IV R 33/87, BStBl. 1989 II, 407, 409.

85 BFH-Urteil v. 19. 1. 1982 VIII R 21/77, BStBl. 1982 II, 456; vgl. auch *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 143 a; *Blümich*, EStG, KStG, GewStG (Loseblatt), § 4 Rdnr. 389; *Herrmann/Heser/Raupach* (FN 8), EStG, § 4 Rdnr. 77 f.

86 Vgl. zB BFH-Urteil v. 26. 1. 1976 I R 150/74, BStBl. 1976 II, 378, 379; BFH-Urteil v. 9. 9. 1980 VIII R 64/79, BStBl. 1981 II, 125, 127; Abschnitt 15 Abs. 1 Satz 4 EStR 1987; *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 142; *Herrmann/Heser/Raupach* (FN 8), EStG, § 4 Rdnr. 77 g.

87 Zur Kritik an dieser Rechtsprechung des formellen Bilanzenzusammenhangs vgl. auch *Knobbe-Keuk* (FN 50), S. 49.

88 Zur weiteren Frage der Behandlung als erfolgswirksam oder -neutral vgl. zu B. III. 1. ee.

Will man überhaupt der bewußten Ausnutzung des automatischen Fehlerausgleichs begegnen, so kann dies nur in der Weise geschehen, daß die Differenz zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht als Gewinnminderung berücksichtigt wird, wenn sich die entsprechende Gewinnerhöhung im Fehlerjahr nicht ausgewirkt hat, oder indem man einen Progressionsunterschied durch Anwendung des Steuersatzes des Fehlerjahres ausgleicht. Den entsprechenden Lösungsansatz hat der BFH in einem Urteil entwickelt, in dem er entschieden hat, daß der sich aus der Richtigstellung von Bilanzansätzen ergebende Gewinn die Steuervergünstigungen genießen soll, die ihm bei rechtzeitigem Ausweis zugekommen wären⁸⁹.

Die bewußte Ausnutzung des Fehlerausgleichs wirft aber nicht nur die Frage auf, wie auf diese zu reagieren ist, sondern sie verdeutlicht vor allem die Bedenken, die gegen den Lösungsansatz der Rechtsprechung erhoben wurden: Sie zeigt auf, daß der Fehlerausgleich in einem späteren Wirtschaftsjahr zu einem völlig anderen wirtschaftlichen Ergebnis führen kann als zu einem bloßen Ausgleich des früheren Fehlers.

ee) Betriebsvermögensidentität und Stornierungsgedanke

Zu Recht – wenn man von dem Lösungsansatz der Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen ausgeht – wird dagegen in der Rechtsprechung des BFH darauf hingewiesen, daß mit dem Ausweis eines Unterschiedsbetrages zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres noch nicht feststehe, ob die Fehlerberichtigung erfolgswirksam oder -neutral erfolge. Ein sich aus dem Vergleich der Betriebsvermögen ergebender Unterschiedsbetrag bietet lediglich die Ausgangsgröße für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns. Da der steuerpflichtige Gewinn nur die betrieblichen Wertveränderungen erfassen soll, muß die Ausgangsgröße durch Zurechnung der privat veranlaßten Wertabgaben (Entnahmen) und Kürzung um die privat veranlaßten Wertzuführungen (Einlagen) sowie um die steuerfreien Betriebseinnahmen und nicht abzehbaren Betriebsausgaben oder verdeckten Gewinnausschüttungen korrigiert werden. Ebenso ist es gerechtfertigt, den aus der Korrektur des Bilanzierungsfehlers sich ergebenden Unterschiedsbetrag nach dem Grundgedanken zu behandeln, daß es allein um die Stornierung des früheren Fehlers geht.

⁸⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 11. 2. 1988 IV R 19/87, BStBl. 1988 II, 825, 826.

Der Fehlerausgleich durch die Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen soll – ebenso wie die Korrektur im Fehlerjahr – im späteren Jahr soweit wie möglich den Effekt wieder aufheben, der durch den Fehler ursprünglich ausgelöst worden ist⁹⁰. Der BFH hat dementsprechend die sich ergebende Differenz zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als gewinneutral behandelt, wenn es sich um einen Bilanzierungsfehler in der Eröffnungsbilanz handelt⁹¹, wenn ein Aktivposten in einem früheren Veranlagungszeitraum gewinneutral eingebucht⁹², wenn eine Verbindlichkeit gewinneutral in das Betriebsvermögen aufgenommen⁹³ oder wenn die Buchung einer Einlage unterlassen wurde⁹⁴. Er hat sogar einem sich infolge der Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ergebenden Gewinn die Steuervergünstigungen zuteil werden lassen, die ihm bei rechtzeitigem Ausweis (als Veräußerungsgewinn) zugekommen wären⁹⁵. Darüber hinaus wäre auch die Möglichkeit einer Progressionsmilderung nach § 34 Abs. 3 EStG in Betracht zu ziehen, wenn zB eine über mehrere Jahre gebildete Rückstellung in einem Jahr aufgelöst wird.

2. Die Ansicht von der Tatbestandswirkung getroffener Entscheidungen

Schick hat – anknüpfend an die Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch die Rechtsprechung – die Auffassung vertreten, die Steuerbescheide für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre entfalten Tatbestandswirkung für die Veranlagung der Folgejahre. Die Behörde habe – so *Schick* – aufgrund dieser Tatbestandswirkung die Auswirkungen früherer Entscheidungen zu berücksichtigen. Die nicht mehr aufhebbaren wirtschaftlichen Wirkungen in einem Besteuerungsabschnitt dürften nicht in einem ande-

90 *Woerner*, DStR 1976, 623, 625; vgl. auch BFH-Urteil v. 21. 10. 1976 IV R 222/72, BStBl. 1977 II, 148, 150.

91 BFH-Urteil v. 17. 1. 1973 I R 204/70, BStBl. 1973 II, 320; BFH-Urteil v. 19. 1. 1982 VIII R 21/77, BStBl. 1982 II, 456, 459.

92 BFH-Urteil v. 23. 7. 1975 I R 210/73, BStBl. 1976 II, 180, 182; BFH-Urteil v. 19. 6. 1973 I R 201/71, BStBl. 1973 II, 706; BFH-Urteil v. 26. 11. 1974 VIII R 258/72, BStBl. 1975 II, 206, 207; BFH-Urteil v. 25. 11. 1970 I R 7/69, BStBl. 1971 II, 181, 182.

93 BFH-Urteil v. 26. 2. 1976 I R 150/74, BStBl. 1976 II, 378, 379; BFH-Urteil v. 9. 9. 1980 VIII R 64/79, BStBl. 1981 II, 125, 127; vgl. auch BFH-Urteil v. 22. 1. 1985 VIII R 29/82, BStBl. 1985 II, 308, 309.

94 BFH-Urteil v. 12. 10. 1977 I R 248/74, BStBl. 1978 II, 191.

95 BFH-Urteil v. 14. 12. 1982 VIII R 53/81, BStBl. 1983 II, 303, 306; BFH-Urteil v. 11. 2. 1988 IV R 19/87, BStBl. 1988 II, 825, 826.

ren Besteuerungsabschnitt wirtschaftlich wieder rückgängig gemacht werden. Werde eine Rückstellung zu Unrecht gebildet und sei sie in einen unaufhebbaren Steuerbescheid eingegangen, so sei damit verbindlich festgestellt, daß die Rückstellung gebildet werden durfte. Dieser wirtschaftliche Sachverhalt werde durch die spätere Erkenntnis, daß der Vorgang von Anfang an nicht zur Bildung einer Rückstellung berechtigt hätte, nicht verändert. Die Rückstellung dürfe darum zwar aufgelöst werden, dieser Vorgang dürfe aber nicht zur Erhöhung des Gewinns führen⁹⁶.

Diese von *Schick* angenommene Tatbestandswirkung ist letztlich nichts anderes als die Bestandskraft des Steuerbescheides, die sich auf die Ansätze bei der Ermittlung des Betriebsvermögens erstrecken soll: Es soll eine Bindung an die bei der Ermittlung des Betriebsvermögens für das vorangegangene Wirtschaftsjahr getroffenen Entscheidungen angenommen werden. Die Auffassung von *Schick* stößt dabei auf dieselben Bedenken wie die anderen Versuche, eine Erstreckung der Bestandskraft auf die Bilanzansätze anzunehmen: Nach den Regelungen der AO erwächst grundsätzlich nur der Tenor der Entscheidung, nicht aber seine Begründung in Bestandskraft⁹⁷. Außerdem soll die Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das der Veranlagung des Vorjahres zugrundegelegt hat, es gerade ermöglichen, Fehler vorangegangener Wirtschaftsjahre gewinnwirksam zu korrigieren. Bestehen gegen einen derartigen Fehlerausgleich Einwände, wäre primär über die Rechtfertigung für diese Anknüpfung nachzudenken.

3. Die Lehre von der uneingeschränkt berichtigungsfähigen Vorjahresbilanz

*Tipke/Kruse*⁹⁸, *Knobbe-Keuk*⁹⁹, *Söffing*¹⁰⁰, *Tiedtke*¹⁰¹ u. a.¹⁰² sind der Auffassung, Steuerbilanzen seien bis zur Fehlerquelle zurück zu berichtigen, auch wenn Steuerbescheide nur bis zur Grenze der Verjährung der festgesetzten Steueransprüche zu ändern seien. Im Einzelfall könnten so Steuerbilanzen weiter zurück berichtet werden als die für die entsprechenden Jahre erteilten Steuerbescheide. Technisch sei der Bilanzposten in der Anfangsbilanz des ersten noch nicht verjährten Steuerabschnitts, dessen Steu-

⁹⁶ *Schick*, BB 1987, 133, 138 f.

⁹⁷ Vgl. oben zu B. II.

⁹⁸ *Tipke/Kruse* (FN 16), § 173 AO Rdnr. 40.

⁹⁹ *Knobbe-Keuk* (FN 50), S. 49.

¹⁰⁰ *Söffing*, DB 1969, 185, 187.

¹⁰¹ *Tiedtke*, Einkommen- und Bilanzsteuerrecht, 1983, S. 314.

¹⁰² Vgl. die Nachweise bei *Tipke/Kruse* (FN 16), § 173 AO Rdnr. 40; vgl. auch BdF in BStBl. 1962 II, 273.

erfestsetzung aufgehoben oder geändert werden könne, mit dem zutreffenden Betrag anzusetzen.

Gegen diese Auffassung ist einzuwenden, daß sie nicht ausreichend zwischen der nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berichtigenden Bilanz und dem Betriebsvermögen i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG unterscheidet. Mit einer geänderten Übersicht über das Betriebsvermögen läßt sich das Betriebsvermögen selbst nicht ändern.

Die Auffassung, es sei jeweils eine Rückwärtsberichtigung der Bilanzen bis zur Fehlerquelle nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vorzunehmen, berücksichtigt auch nicht, daß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG einseitig allein dem Steuerpflichtigen ein Berichtigungsrecht einräumt und § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG daher als Ansatz zur Lösung des Konfliktes von Betriebsvermögensidentität (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) und Abschnittsprinzip (§ 2 Abs. 7 EStG) ungeeignet ist¹⁰³.

Außerdem wird bei einer Zurückberichtigung der Steuerbilanzen bis zur Fehlerquelle zwar der Bilanzenzusammenhang gewahrt, der Forderung nach einer Identität der Betriebsvermögen jedoch nicht entsprochen, da für das vorangegangene Wirtschaftsjahr von einem anderen Betriebsvermögen ausgegangen wird als für das folgende Wirtschaftsjahr¹⁰⁴.

4. Das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen als Anfangsgröße

Eine Reihe von Autoren lehnt die von der Rechtsprechung vertretene Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ab und vertritt die Auffassung, daß für den von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebenen Betriebsvermögensvergleich von den zutreffenden Vermögensverhältnissen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen sei, unabhängig davon, welches Betriebsvermögen der Veranlagung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zugrunde liege¹⁰⁵. Die jeweilige Schlußbilanz eines Wirtschaftsjahres müsse zweimal im Rahmen einer Veranlagung überprüft werden und zwar ohne Bindung an die Würdigung derselben Bilanz als Schlußbilanz des vorangegangenen Veranlagungszeitraums.

Diese Auffassung hat sich aus der Kritik an der Ansicht des BFH entwickelt, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG knüpfe an das Betriebsvermögen an, das der

103 So auch *Schick*, BB 1987, 133, 136.

104 *Wuttke*, DStR 1982, 607.

105 *Stadie*, StuW 1985, 101, 107; *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 506 ff.; *Charlier*, StbJb. 1977/78. S. 387; *I. Seeger* (FN 25); *Stuhrmann*, Bilanzzusammenhang und Veranlagungszeitraum, 1969; *Hahn* (FN 33).

Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen habe. Sie trägt den Bedenken Rechnung, daß die Rechtsprechung gegen das Prinzip der Abschnittsbesteuerung und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstößt und die Vorschriften der AO über die Änderung von Steuerbescheiden und die Festsetzungsverjährung unterläuft. Sie zeigt zugleich auch die allein in Betracht kommende Lösungsalternative zu der Rechtsprechung des BFH auf. Korrigiert man nämlich einen Fehler bei der Ermittlung des Betriebsvermögens nicht sowohl am Schluß des Wirtschaftsjahres als auch zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, so läßt sich eine die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllende Differenz zwischen den Betriebsvermögen nur noch durch eine Fortführung des Fehlers vermeiden. Eine solche Fortführung widerspräche jedoch den Forderungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und würde auch die Bilanzen der Folgejahre – zum Teil auf Dauer – mit fehlerhaften Ansätzen belasten.

Diese Gegenansicht, nach der an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen anzuknüpfen ist, hat den BFH bisher allerdings nicht zu einer Änderung seiner Rechtsprechung bewegen können. Denn diese Auffassung stößt ihrerseits auf das Bedenken, daß der Forderung nach einer Betriebsvermögensidentität nicht entsprochen wird, wenn man an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres anknüpft, der Veranlagung für das Vorjahr jedoch ein anderes Betriebsvermögen zugrunde liegt¹⁰⁶. Außerdem begegnet sie den Bedenken, die der Große Senat bereits im Jahr 1965 erhoben hat: Bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich sei eine absolut richtige Ermittlung des zu besteuernenden Einkommens für den einzelnen Besteuerungsabschnitt überhaupt nicht möglich. Bei einer Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen aber müßte ein fehlerhafter Ansatz zu einem Ausfall von Steueransprüchen oder einem Zuviel an Steuern führen¹⁰⁷. Dem läßt sich zwar entgegenhalten, daß auch bei einer Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen Bilanzan-

106 Vgl. bereits RFH-Urteil v. 16. 12. 1931, *StuW* 1932, 809, 811 f.: „Es widerstreiten . . . in diesem Falle . . . zwei grundsätzliche Erwägungen. Man kann nämlich das Wesen der Einkommensteuer als einer fortlaufenden Steuer betonen und in den Vordergrund stellen, daß hingesehen auf einen längeren Zeitraum das Gesamtergebnis richtig sein müsse . . . Man kann aber auch davon ausgehen, daß es hauptsächlich darauf ankomme, für den einzelnen Steuerabschnitt den richtigen Gewinn, d. h. denjenigen Gewinn zu erfassen, wie er sich nach dem gerade diesen Steuerabschnitt angehenden Zufluß und Verzehr ergibt“; vgl. auch RFH-Urteil v. 7. 3. 1934 VI A 2034, *StuW* 1934, Sp. 638, 639.

107 BFH-Beschluß v. 29. 11. 1965 GrS 1/65 S, *BStBl.* 1966 III, 142, 143.

sätze, die sich im Rahmen kaufmännischer Beurteilungsspielräume halten, zu übernehmen und fortzuführen sind¹⁰⁸. Es bleiben jedoch die Fälle von Bilanzierungsfehlern und vor allem die Fälle, in denen die Frage, ob der Ansatz noch richtig oder schon falsch ist, nicht ohne weiteres zu beantworten ist¹⁰⁹, zB bei der Ermittlung des Teilwerts von Fertigungsanlagen oder unrentablen Beteiligungen, bei der Wertberichtigung von Forderungen gegen zahlungsschwache Schuldner oder bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

a) *Betriebsvermögensidentität durch Änderung der Veranlagung des Fehlerjahres*

Dieses Spannungsverhältnis von Abschnittsprinzip und Betriebsvermögensidentität ließe sich lösen, wenn in jedem Fall die Veranlagung des Fehlerjahres geändert werden könnte. Es würde dann ein Verstoß gegen das Abschnittsprinzip vermieden und zugleich die Betriebsvermögensidentität durch Übernahme des materiell-rechtlich richtigen Betriebsvermögens als Endgröße der Gewinnermittlung des Vorjahres wiederhergestellt.

In der Mehrzahl der Fälle werden Bilanzierungsfehler spätestens bei einer Außenprüfung – die ohnehin zeitversetzt durchgeführt wird – aufgegriffen, und es kann die Veranlagung des Fehlerjahres nach § 164 AO oder § 173 AO geändert werden. Probleme bereiten aber die Fälle, in denen Fehler aus Veranlagungszeiträumen festgestellt werden, die bereits einer Außenprüfung unterlegen haben, so daß die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO eingreift oder für die sogar bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Für diese Fälle kann jedoch möglicherweise § 174 AO eine Änderungsgrundlage bieten.

Dabei ist der Gedanke, daß es sich bei dem Problem der Bilanzierungsfehler aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren um eine Frage der widerstrebenden Steuerfestsetzung handeln könnte, nicht neu. *Becker/Riewald/Koch* haben bereits ausgeführt, daß der Grundsatz, nach dem widerstrebende Steuerfestsetzungen zu beseitigen seien, vor allem Bedeutung gewonnen habe für die verfahrensrechtliche Auswirkung der Vorschriften über den Bilanzenzusammenhang: Die Schlußbilanz eines Jahres sei so, wie sie der Besteuerung für dieses Jahr zugrunde gelegen habe, maßgebend für das nächste Jahr. Werde sie und die auf ihr beruhende Steuerfestsetzung berichtigt, so entstehe ein Widerspruch zwischen den Steuerfestsetzungen

108 Vgl. *Stadie*, *StuW* 1985, 101, 105.

109 *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 534.

für die beiden Jahre¹¹⁰. Unter der Geltung der RAO stand man jedoch – und stand auch der BFH, als er die Rechtsprechung zum Veranlagungsbetriebsvermögen entwickelte – bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen allgemein vor dem Problem, daß diese keine Regelung für Fälle der widerstreitenden Steuerfestsetzung bot und man nur zu Notlösungen oder rechtsschöpferischen Kunstgriffen Zuflucht nehmen konnte¹¹¹.

§ 174 AO ist von der Rechtsprechung im vorliegenden Zusammenhang bereits Bedeutung beigemessen worden, jedoch nur in Randbereichen. Die Rechtsprechung hat § 174 Abs. 4 AO angewandt, wenn die Finanzbehörde einen Fehlerausgleich in einem der dem Fehlerjahr folgenden Wirtschaftsjahre vorgenommen hatte, obwohl eine Berichtigung im Fehlerjahr hätte erfolgen können. Der für das spätere Wirtschaftsjahr erlassene Steuerbescheid war in diesem Fall nach Auffassung der Rechtsprechung aufzuheben, die Finanzbehörde wurde jedoch als berechtigt angesehen, den Fehlerausgleich nach § 174 Abs. 4 AO in dem eigentlichen Fehlerjahr vorzunehmen¹¹². Die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO war allerdings in diesen Fällen nicht konsequent. Bei einer Maßgeblichkeit des Veranlagungsbetriebsvermögens hätte die Klage abgewiesen und der Bescheid aufrechterhalten werden müssen¹¹³.

aa) § 174 Abs. 4 AO

Der in der Rechtsprechung im vorliegenden Zusammenhang schon angewandte § 174 Abs. 4 AO ermöglicht nur in Teilbereichen eine Berichtigung im Fehlerjahr. Dabei führt die sich aus der Anwendung des § 174 Abs. 4 AO ergebende Differenzierung jedoch zu der Frage, ob nicht auch für die verbleibenden Fälle eine entsprechende Lösung gefunden werden muß, weil eine unterschiedliche Behandlung nicht zu überzeugen vermag.

§ 174 Abs. 4 AO greift in dem bereits vorstehend erwähnten Fall ein, wenn die Finanzbehörde einen zugunsten des Steuerpflichtigen wirkenden Bilanzierungsfehler in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem Fehlerjahr korrigiert. Wird der erlassene Steuerbescheid dann auf Antrag des

110 *Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung, 9. Aufl., Band 1, § 152 RAO Anm. 5, b, (3); vgl. auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 16), vor § 172 AO Rdnr. 13, 18; *Klein/Orlopp* (FN 16), § 174 AO Anm. 4.

111 *Kühn/Kutter/Hofmann* (FN 16), vor §§ 172–177 AO Anm. 5; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 16), vor § 172 AO Rdnr. 13, 18; *Becker/Riewald/Koch* (FN 110).

112 Vgl. BFH-Urteil v. 24. 3. 1981 VIII R 85/80, BStBl. 1981 II, 778; FG Hamburg, Urteil v. 23. 1. 1979 V 279/77, EFG 1979, 392; FG Düsseldorf, Urteil v. 27. 11. 1986 VI 398/81 E, BB 1987, 1987, 1988.

113 Vgl. oben zu B. III. 1. b, bb.

Steuerpflichtigen geändert, so kann die Berichtigung nach § 174 Abs. 4 AO in das Fehlerjahr verlagert werden.

Ansonsten scheidet eine Anwendung des § 174 Abs. 4 AO regelmäßig an der Voraussetzung, daß ein Steuerbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde geändert werden muß. Enthält die eingereichte Bilanz einen Fehler, der aus einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr herrührt, wird dieser aber bereits bei der Prüfung der Bilanz bemerkt, so wird kein Steuerbescheid erlassen, der später aufgehoben werden und damit eine Anwendung des § 174 Abs. 4 AO ermöglichen könnte. Wird der Fehler nicht bemerkt, und ein Steuerbescheid entsprechend der eingereichten Bilanz erlassen, so ist der aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr fortgeführte Bilanzierungsfehler sowohl bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres als auch bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu berichtigen, so daß sich aus der Berichtigung keine Gewinnauswirkung und damit keine Änderung des Bescheides für das spätere Wirtschaftsjahr ergibt. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn der Bilanzierungsfehler sich auch in dem späteren Wirtschaftsjahr selbständig ausgewirkt hat, zB infolge Minderung einer zu Unrecht gebildeten Rückstellung.

§ 174 Abs. 4 AO erfaßt auch nur die Korrektur von Rechtsfehlern, die zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgt, also von zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkenden Fehlern. Hinzu kommt, daß § 174 Abs. 4 AO eine Änderung des Bescheides „auf Antrag“ des Steuerpflichtigen verlangt. Diesen wird der Steuerpflichtige nur stellen, wenn die Fehlerkorrektur im Fehlerjahr günstiger ist als die bisherige Behandlung in dem Bescheid für das spätere Wirtschaftsjahr.

bb) § 174 Abs. 3 AO

§ 174 Abs. 3 AO ermöglicht eine Korrektur, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, daß er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei. Es kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung unterblieben ist, insoweit geändert werden.

Ein derartiger „negativer Widerstreit“ kann vorliegen, wenn das Finanzamt einen Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des Betriebsvermögens in der Annahme außer Ansatz gelassen hat, dieser betreffe einen späteren Veranlagungszeitraum. Das Finanzamt kann sich dabei einer entsprechenden Bilanzierungsentscheidung des Steuerpflichtigen anschließen, eine sol-

che Entscheidung ist jedoch auch bei der Korrektur von Bilanzierungsfehlern denkbar. Hat zB das Finanzamt eine Rückstellung im letzten Veranlagungszeitraum gewinnwirksam aufgelöst, obwohl eine Auflösung anteilig bereits in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren hätte erfolgen können, so kann diese fehlende Verteilung nach § 174 Abs. 3 AO korrigiert werden.

Im Regelfall wird allerdings § 174 Abs. 3 AO dann, wenn der Steuerpflichtige einen Bilanzansatz in der Annahme unterlassen hat, dieser sei erst im folgenden Wirtschaftsjahr zu bilden, nicht eingreifen, weil das Finanzamt keine Kenntnis von dem betreffenden Sachverhalt haben wird. Für den häufigeren Fall, daß ein Aktiv- oder Passivposten zu Unrecht angesetzt wurde, weil der Sachverhalt diesen nicht rechtfertigt, scheidet eine Anwendung von § 174 Abs. 3 AO ohnehin aus.

cc) § 174 Abs. 1 und 2 AO

Eine grundsätzliche Lösung ist nur über § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO möglich, und zwar über Abs. 1 die Korrektur von Fehlern zuungunsten und über Abs. 2 von Fehlern zugunsten des Steuerpflichtigen.

§ 174 Abs. 1 setzt voraus, daß ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, und regelt als Rechtsfolge, daß der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag zu ändern sei, und zwar auch dann, wenn die Festsetzungsfrist für diese Steuerfestsetzung bereits abgelaufen ist. Er fordert für diesen Fall nur, daß der Antrag auf Änderung bis zum Ablauf eines Jahres gestellt wird, nachdem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist.

„Sachverhalt“ i. S. des § 174 Abs. 1 AO ist jeder einzelne Lebensvorgang, also ein einzelnes Ereignis oder mehrere Ereignisse in der Außenwelt, die aufgrund ihres sachlichen Zusammenhangs zu einem einheitlichen Ganzen verbunden sind¹¹⁴. Ein Sachverhalt in diesem Sinne kann ein bestimmter Geschäftsvorfall sein, bezüglich dessen zu entscheiden ist, ob er sich erhöhend oder mindernd auf das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres auswirkt.

„Berücksichtigt“ ist ein Sachverhalt in einem Steuerbescheid, wenn der Steuerbescheid ihn erfaßt, d. h. eine Regelung für ihn trifft. „Berücksichti-

¹¹⁴ *Weber-Grellet*, StBP 1982, 29, 30; *Schwarz/Frotscher*, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand: Februar 1990 (Loseblatt), § 174 Rdnr. 2 a; *Brüning*, Die widerstreitende Steuerfestsetzung (§ 174 AO), 1989, S. 33 mwN; vgl. auch BFH-Urteil v. 6. 3. 1990 VIII R 28/84, BStBl. 1990 II, 558, 559.

gen“ im Sinne des § 174 Abs. 1 AO ist zu definieren als „dem Regelungsbereich eines Steuerbescheides zuordnen“¹¹⁵. Die Finanzbehörde prüft die vom Steuerpflichtigen eingereichte Bilanz mit dem Ziel, die zutreffende Steuer aufgrund der Geschäftsvorfälle, die in der Bilanz zusammengefaßt und in Zahlen dargestellt sind, zu ermitteln¹¹⁶. Kommt das Finanzamt bei dieser Prüfung zu dem Ergebnis, daß ein bestimmter Geschäftsvorfall zu einer Erhöhung oder Minderung des Betriebsvermögens führt, so wird dieser Sachverhalt „berücksichtigt“. Aber auch dann, wenn ein bestimmter Sachverhalt sich nicht erhöhend oder mindernd in dem Steuerbescheid niederschlägt, kann dieser Sachverhalt in dem Steuerbescheid berücksichtigt sein. „Berücksichtigt“ bedeutet nur, daß der Sachverhalt einer Steuerfestsetzung zugrunde gelegen hat und die steuerlichen Folgen aus diesem Sachverhalt gezogen worden sind. Diese Folgen müssen nicht darin bestehen, daß der Sachverhalt zu steuerlichen Be- oder Entlastungen geführt hat. Es genügt, wenn der Sachverhalt als zum Regelungsbereich der Steuerfestsetzung gehörig angesehen und der steuerrechtlichen Subsumtion unterworfen worden ist¹¹⁷. § 174 AO verlangt auch nicht, daß sich die Berücksichtigung aus dem Steuerbescheid selbst entnehmen läßt. Die Berücksichtigung eines Sachverhalts kann sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung oder auch daraus ergeben, daß der Steuerpflichtige nach der von ihm eingereichten Bilanz einen bestimmten Sachverhalt als das Betriebsvermögen mindernd oder erhöhend angesehen hat, das Finanzamt eine entsprechende Minderung oder Erhöhung jedoch im Steuerbescheid nicht vornimmt. Entsprechendes gilt, wenn sich zB aus Schriftverkehr entnehmen läßt, daß das Finanzamt geprüft hat, ob ein Geschäftsvorfall erhöhend oder mindernd zu berücksichtigen ist. Dabei ist es nicht erforderlich, daß das Finanzamt den erfaßten Sachverhalt in allen Einzelheiten kennt. Legt das Finanzamt der Veranlagung oder der Gewinnfeststellung einen vom Steuerpflichtigen erklärten Gewinn zugrunde, so sind damit alle Geschäftsvorfälle berücksichtigt, die der Steuerpflichtige bei seiner Gewinnermittlung erfaßt hat¹¹⁸.

Der Geschäftsvorfall muß auch „in mehreren Steuerbescheiden“ berücksichtigt sein. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn ein bestimmter Geschäftsvorfall durch Ansatz eines Aktiv- oder Passivpostens oder auch

115 *Brüning* (FN 114), S. 36 ff.; *Weber-Grellet*, StBP 1982, 29, 31; ähnlich BFH-Urteil v. 6. 3. 1990 VIII R 28/84, BStBl. 1990 II, 558, 559.

116 *Schick*, BB 1987, 133, 134.

117 *Schwarz/Frotscher* (FN 114), § 174 Rdnr. 2 f.; *Weber-Grellet*, StBP 1982, 29, 31; a.A. möglicherweise *Brüning* (FN 114), S. 39.

118 BFH-Urteil v. 6. 3. 1990 VIII R 28/84, BStBl. 1990 II, 558, 560.

durch Ablehnung eines solchen Ansatzes bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres geregelt wird, und das Finanzamt für das folgende Wirtschaftsjahr bei der Ermittlung des Betriebsvermögens zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu einem anderen Ergebnis kommt.

Bedenken ergeben sich, daß der Geschäftsvorfall nicht in beiden Bescheiden „zuungunsten“ des Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, wenn zB der Steuerbescheid für das Jahr 01 entscheidet, ein Wirtschaftsgut gehöre zum Aktivvermögen am Schluß des Jahres 01 und der Steuerbescheid für das Jahr 02 entscheidet, das Wirtschaftsgut gehöre nicht zum Aktivvermögen am Schluß des Jahres 01. § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO fordern jedoch nicht, daß der Sachverhalt in jedem der Bescheide zuungunsten bzw. zugunsten des Steuerpflichtigen geregelt worden ist. § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO setzen vielmehr voraus, daß sich die unberechtigte Mehrfachberücksichtigung als solche zuungunsten bzw. zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat¹¹⁹. Denn der tragende Rechtsgrund für die von § 174 AO eingeräumte Änderungsmöglichkeit liegt in der gesetzeswidrigen Mehrfachberücksichtigung eines Sachverhaltes¹²⁰ und den Tatbestandsmerkmalen „zuungunsten“ bzw. „zugunsten“ kommt in erster Linie Bedeutung im Hinblick auf die voneinander abweichenden zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 1 und Abs. 2 zu. Dementsprechend greift auch § 174 Abs. 1 und nicht Abs. 2 ein, wenn eine Einnahme statt in vollem Umfang im Jahr 01 je zur Hälfte in 01 und 02 erfaßt wird, diese Mehrfachberücksichtigung des Sachverhaltes sich infolge der Progression jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

§ 174 Abs. 1 AO setzt weiter voraus, daß der Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt worden ist, „obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen“.

§ 174 Abs. 1 AO läßt damit eine Durchbrechung der Bestandskraft bei einem Fehler in der Rechtsanwendung zu, der besonders deutlich zutage tritt, so daß dem Gedanken des Vertrauensschutzes kein Gewicht zukommt und ein Festhalten an der Bestandskraft als ungerecht empfunden werden müßte. Wenn ein und derselbe Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden geregelt wurde, obwohl dies nach der materiell-rechtlichen Ordnung nur einmal hätte geschehen dürfen, so muß einer der beiden Steuerbescheide zwangsläufig falsch sein. § 174 AO weist insoweit eine Parallele zu § 125 AO auf, der die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes anordnet, so-

¹¹⁹ Vgl. *Brüning* (FN 114), S. 47 f.

¹²⁰ Vgl. *Martens*, StRK-Anm. § 174 AO R. 4, S. 2.

weit er an einem schwerwiegenden Fehler leidet und dies offenkundig ist¹²¹. § 174 AO will, wie sich aus seiner Entstehungsgeschichte ergibt, Fälle regeln, in denen aus einem bestimmten Sachverhalt steuerlich unterschiedliche Schlußfolgerungen gezogen werden, die sich denkgesetzlich gegenseitig ausschließen¹²². Erfasst wird von § 174 Abs. 1 AO dementsprechend zB der Fall, daß ein zugeflossener Wert im Einkommensteuerbescheid als Einnahme, im Schenkungsteuerbescheid als Schenkung erfasst wird, oder der Fall, daß ein unter Eigentumsvorbehalt geliefertes Wirtschaftsgut sowohl dem Käufer als auch dem Verkäufer zugerechnet wird¹²³. § 174 Abs. 1 AO läßt es dagegen nicht ausreichen, daß der Sachverhalt nur in mehreren Steuerbescheiden nicht korrespondierend beurteilt worden ist, da es in diesen Fällen an der charakteristischen Offenkundigkeit einer fehlerhaften Behandlung in verschiedenen Steuerbescheiden fehlt. So braucht sich zB eine bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen ausgewiesene Vermögensänderung nicht zeitlich korrespondierend bei einem anderen Steuerpflichtigen mit Überschußrechnung auszuwirken. Auch müssen sich Betriebsausgaben bei einem Steuerpflichtigen nicht in steuerpflichtigen Einnahmen bei einem anderen Steuerpflichtigen widerspiegeln¹²⁴.

Wenn der Steuerbescheid für das vorangegangene und der Steuerbescheid für das folgende Wirtschaftsjahr in bezug auf einen Geschäftsvorfall und seine Auswirkung auf das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres unterschiedliche Entscheidungen treffen, so beinhaltet dies einen inhaltlichen Widerspruch. Es ergibt sich darüber hinaus aber das Bedenken, daß der Geschäftsvorfall überhaupt zwei Regelungen erfährt. Das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gehört zwar formell zum Regelungsbereich von zwei Steuerbescheiden. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG soll jedoch die Endgröße für die Gewinnermittlung des einen und die Anfangsgröße für die Gewinnermittlung des folgenden Wirtschaftsjahres identisch sein. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt aus diesem Grund das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zur End- und Anfangsgröße und läßt die Regelungsbereiche für das vorangegangene und das folgende Wirtschaftsjahr sich insoweit überschneiden. Die damit angestrebte Identität von End- und Anfangsgröße läßt sich jedoch nur erreichen, wenn auch

121 Vgl. *Martens*, StRK-Anm. § 174 AO R. 4.

122 BT-Drucks. VI 1982, S. 153; BFH-Urteil v. 6. 3. 1990 VIII R 28/84, BStBl. 1990 II, 558, 560.

123 *Tipke/Kruse* (FN 16), § 174 AO, Rdnr. 4.

124 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 8), EStG, § 2 Rdnr. 29 a.

über die Höhe der identischen End- und Anfangsgröße einheitlich entschieden wird: Die Steuerbescheide für das vorangegangene und das folgende Wirtschaftsjahr dürfen das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht jeweils ihrem Regelungsbereich zuordnen und selbständig regeln. Es darf vielmehr in dem gemeinsamen Regelungsbereich der beiden Steuerbescheide nur eine Regelung für das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres getroffen werden, die in Form von zwei identischen Aussagen in die beiden Bescheide Eingang findet. Es muß eine im Steuerbescheid für das vorangegangene Wirtschaftsjahr getroffene Entscheidung in den Steuerbescheid des folgenden Wirtschaftsjahres übernommen werden oder es muß diese Entscheidung mit Wirkung für das folgende Wirtschaftsjahr und zugleich für das vorangegangene Wirtschaftsjahr korrigiert werden.

Der Wortlaut des § 174 Abs. 1 AO erlaubt es, dieser Forderung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu entsprechen. Zwar unterscheiden sich die Fälle des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG von den sonstigen Anwendungsfällen des § 174 Abs. 1 AO dadurch, daß hier die Berücksichtigung eines bestimmten Geschäftsvorfalles nicht nur in einem, sondern in zwei Steuerbescheiden vorgesehen ist. Dies schließt die Anwendung des § 174 Abs. 1 AO jedoch nicht aus. § 174 Abs. 1 AO fordert nicht, daß ein Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden geregelt worden ist, obwohl er nur „in einem“ hätte Regelungsgegenstand sein dürfen, sondern verlangt, daß er „nur einmal“ hätte berücksichtigt werden dürfen. Der Wortlaut des § 174 Abs. 1 AO erlaubt mit dieser Formulierung eine Erfassung auch des vorliegenden Falles, daß die Steuerbescheide für das vorangegangene und das folgende Wirtschaftsjahr einen Geschäftsvorfall und dessen Auswirkung auf das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres jeweils ihrem Regelungsbereich zuordnen und selbständig regeln, obwohl der Geschäftsvorfall dem gemeinsamen Regelungsbereich der beiden Steuerbescheide hätte zugeordnet werden müssen und „nur einmal“ hätte geregelt werden dürfen. Wären nur die Fälle gemeint, in denen eine Berücksichtigung nur in einem Steuerbescheid erfolgen darf, wäre eine dementsprechende Formulierung („in einem“) exakter und sprachlich naheliegender gewesen. Auch nach dem Zweck des § 174 AO, eine Durchbrechung der Bestandskraft bei einem Fehler in der Rechtsanwendung zuzulassen, der besonders deutlich zutage tritt, wenn nämlich aus einem bestimmten Sachverhalt steuerlich unterschiedliche Schlußfolgerungen gezogen werden, die sich denkgesetzlich gegenseitig ausschließen, ist seine Anwendung gerechtfertigt. Es ist offenkundig fehlerhaft und denkgesetzlich nicht miteinander zu vereinbaren, wenn in einem Steuerbescheid geregelt wird, ein Geschäftsvorfall führe zu einem Ansatz bei der Ermittlung des Betriebs-

vermögens, und in einem anderen Steuerbescheid entschieden wird, der Geschäftsvorfall führe nicht zu einem Ansatz bei der Ermittlung dieses Betriebsvermögens.

Es ist danach möglich, durch eine auf den Grundsatz der Betriebsvermögensidentität gestützte Anwendung von § 174 Abs. 1, 2 AO in nahezu allen Fällen, in denen von der Rechtsprechung ein Fehlerausgleich in einem Folgejahr vorgenommen wird, eine Korrektur im Fehlerjahr durchzuführen. Über § 174 Abs. 1, 2 AO kann eine (stufenweise) Rückwärtsberichtigung auch dann erfolgen, wenn der Fehler nicht aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr, sondern einem weiter zurückliegenden Wirtschaftsjahr herrührt. Es verbleiben zwar die Fälle, in denen der betreffende Sachverhalt noch unbekannt war, als der Steuerbescheid für das vorangegangene Wirtschaftsjahr erlassen wurde. Insoweit kommt jedoch eine Anwendung des § 173 AO in Betracht und kann der sogenannte subjektive Fehlerbegriff, auf den in der Folge noch einzugehen sein wird, eine Fehlerkorrektur erübrigen.

Es ist einzuräumen, daß die Subsumtion unter § 174 Abs. 1, 2 AO den bisherigen Anwendungsbereich dieser Vorschrift erheblich überschreitet und sich gegen die Anwendung von § 174 AO Einwendungen erheben lassen. Der Konflikt von Abschnittsprinzip und Betriebsvermögensidentität und der sich hieraus ergebende Regelungsbedarf sprechen jedoch dafür, den noch offenen Tatbestand des § 174 AO im Wege richterlicher Rechtsfortbildung im vorgeschlagenen Sinne zu gestalten. Die Anwendung von § 174 AO bietet eine bessere Lösung als die bisherige Lösung der Rechtsprechung. Die Forderung nach einer Identität der Betriebsvermögen wird nicht durch eine weitere falsche Besteuerung im Folgejahr, sondern durch eine Berichtigung der Veranlagung des Fehlerjahres umgesetzt. Die Anwendung von § 174 AO erlaubt es, einen Verstoß gegen das Abschnittsprinzip und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu vermeiden. Mit der Anwendung des § 174 AO wird zwar das Bedenken nicht ausgeräumt, daß es bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht zu einer Festsetzungsverjährung kommt, soweit Fehler in späteren Wirtschaftsjahren fortgeführt werden. Es ist jedoch zu berücksichtigen, daß § 174 Abs. 1 AO eine Durchbrechung der Festsetzungsverjährung ausdrücklich vorsieht. Er hat eine entsprechende Konsequenz zB auch in dem Fall, daß ein Sachverhalt in einem Einkommensteuerbescheid berücksichtigt ist, für den die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, und dieser Sachverhalt nunmehr Jahre später nochmals in einem weiteren Einkommensteuerbescheid geregelt wird. Auch der spätere Eintritt des Widerstreits eröffnet die Änderungsmöglichkeit des § 174 AO. Die Anwendung von

§ 174 AO begegnet zugleich den Bedenken gegen die Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen. Sie wahrt den Grundsatz der Betriebsvermögensidentität und berücksichtigt die Ungenauigkeit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Es ist nicht nur in jedem Fall ein Fehlerausgleich möglich, sondern es wird vor allem ein Anreiz zur Suche nach Fehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren vermieden, der ansonsten bei einer Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen bestünde. Denn ohne die Korrekturmöglichkeit des § 174 AO könnten Steuerpflichtiger und Finanzamt mit der Aufdeckung eines Fehlers aus Vorjahren eine gewinnwirksame Änderung der Anfangsgröße erreichen, ohne daß der Fehler im Fehlerjahr korrigiert würde.

b) Betriebsvermögensidentität und ihre verfahrensrechtliche Durchsetzung

Sollte der BFH zu einer rechtsfortbildenden Anwendung von § 174 AO nicht bereit sein, so wäre eine Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen aber dennoch der bisherigen Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen vorzuziehen. Folgende Argumente sind insoweit in ihrer Summe ausschlaggebend:

Die Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen führt zu einer Verlagerung des Fehlerausgleichs in einen späteren Veranlagungszeitraum. Sie verstößt gegen das Prinzip der Abschnittsbesteuerung und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit und unterläuft die Unabänderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres.

Hinzu kommt der Wandel der Rechtsprechung bei der Behandlung der Fälle, in denen die Veranlagung des Fehlerjahres noch änderbar ist. Die Rechtsprechung knüpft in diesen Fällen nicht mehr an das Veranlagungsbetriebsvermögen an, sondern legt das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen zugrunde, weil es ansonsten das Finanzamt in der Hand hätte, den Bilanzierungsfehler nur zum Schluß des letzten Veranlagungszeitraums zu korrigieren¹²⁵. Danach müßte das Ergebnis der Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG aber nicht nur gleichzeitig lauten, daß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen und daß er das Veranlagungsbetriebsvermögen meint. Die Rechtsprechung muß außerdem für die Fälle der Unabänderbarkeit der Vorjahresveranla-

¹²⁵ Vgl. oben zu III. 1. b, bb; keine befriedigende Lösung bietet die Rechtsprechung auch in den Fällen, in denen das Fehlerjahr mehrere Jahre zurückliegt, die Veranlagung des vorangegangenen Jahres nicht mehr geändert werden kann, jedoch die Veranlagung eines weiter zurückliegenden Veranlagungszeitraums.

gung von einer Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG abweichen, die sie selbst für den Regelfall für zutreffend erachtet. Sie kann sich zur Rechtfertigung dieser Abweichung nicht mehr auf Argumente wie die frühere Fassung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG stützen, sondern nur noch auf den Grundsatz der Betriebsvermögensidentität verweisen. Diesen wahrt sie selbst aber wiederum in den Fällen nicht, in denen die Veranlagung des Vorjahres noch änderbar ist, die Änderung aber nicht (rechtzeitig) vollzogen wird.

Die von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geforderte Identität der Betriebsvermögen kann zwar – ohne eine Anwendung von § 174 Abs. 1, 2 AO – bei einer Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen nicht in allen Fällen hergestellt werden. Es verbleibt ein Spannungsverhältnis zwischen der Forderung des materiellen Steuerrechts und den Verfahrensvorschriften der AO. Dieses Spannungsverhältnis wäre jedoch als Konsequenz aus den Verjährungs- und Änderungsvorschriften der AO hinzunehmen, die eine Durchsetzung materieller Steueransprüche begrenzen.

Es war ein berechtigtes Anliegen des Großen Senates, der Ungenauigkeit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Rechnung zu tragen und auf die Belange der Praxis Rücksicht zu nehmen. Dieses Anliegen kann jedoch keine zweite fehlerhafte Veranlagung im Folgejahr rechtfertigen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß eine periodengerechte Zuordnung heute bereits durch die Regelung über die Vollverzinsung in § 233a AO veranlaßt ist. Bei einer Korrektur im Fehlerjahr kann der Nachforderungs- bzw. Erstattungsbetrag zusätzlich über einen Zeitraum von nahezu drei Jahren zu verzinsen sein¹²⁶. Außerdem hat man bisher dem Phänomen des Beurteilungsspielraums zu wenig Bedeutung beigemessen. Mit der Annahme und der Abgrenzung von Beurteilungsspielräumen läßt sich – zumindest zum Teil – der Ungenauigkeit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Rechnung tragen. Löst der BFH das Problem der Berichtigung von Fehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren nicht im Wege richterlicher Rechtsfortbildung über § 174 AO, so kann eine Lösung nur über eine nähere Befassung mit den bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bestehenden Beurteilungsspielräumen versucht werden.

¹²⁶ Vgl. *Kruse*, FR 1988, 1; *Spindler*, StVj. 1989, 341.

C. Bilanzänderung

I. Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und nach Handelsrecht

Bei der Bilanzänderung sind stärkere Gemeinsamkeiten zwischen Handels- und Steuerrecht gegeben als bei der Bilanzberichtigung. Außerdem ist auch die rechtliche Verknüpfung zwischen beiden Bereichen enger.

1. Die Bilanzänderung nach Handelsrecht

Nach Handelsrecht erfordert eine Änderung zulässiger Bilanzansätze das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe, die so gewichtig sind, daß sie die Bilanzänderung rechtfertigen. Bei Einzelkaufleuten sind Bilanzänderungen grundsätzlich jederzeit möglich. Allerdings können bereits entstandene Rechte von stillen Gesellschaftern und von Tantiemberechtigten, denen die Bilanz mitgeteilt wurde, fortbestehen¹²⁷. Eine Bilanzänderung bereitet bei Personengesellschaften Schwierigkeiten, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht vorsieht, daß die Handelsbilanz auch durch Mehrheitsbeschluß geändert werden kann¹²⁸. Bei Aktiengesellschaften muß eine Bilanzänderung den Mitgliedschaftsrechten der Aktionäre und den Vorschriften über das Bilanzfeststellungsverfahren Rechnung tragen. Rechte der Aktionäre können sich insbesondere durch den Gewinnverteilungsbeschluß ergeben, der einen Anspruch auf Auszahlung der Dividenden entstehen läßt. Aus den Vorschriften über das Bilanzfeststellungsverfahren ergeben sich keine Probleme für eine Bilanzänderung, solange der Jahresabschluß noch nicht durch einen Abschlußprüfer geprüft ist: Der Jahresabschluß kann durch Vorstandsbeschluß geändert werden. Bei einer Änderung nach der Abschlußprüfung muß der Jahresabschluß erneut geprüft werden. Nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die zuständigen Organe der Aktiengesellschaft ist eine Bilanzänderung grundsätzlich nur noch möglich, wenn dies zur Wahrung schwerwiegender Interessen der Gesellschafter erforderlich ist und bestehende Rechte Dritter nicht verletzt werden¹²⁹.

127 *Meilicke*, StbJb. 1979/80, S. 447, 473; *Ludewig*, DB 1986, 133, 134; *Federmann* (FN 3), S. 331.

128 *Meilicke*, StbJb. 1979/80, S. 447, 474.

129 *Ludewig*, DB 1986, 133, 136 mwN; *Adler/Düring/Schmalz* (FN 3), § 172 AktG Rdnr. 24 ff.

2. Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG

Für die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG hat, soweit der Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln ist, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG besondere Bedeutung, der bestimmt, daß steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind.

Wird dem Finanzamt eine Steuerbilanz eingereicht, in der ein steuerrechtliches Wahlrecht anders als in der Handelsbilanz ausgeübt wurde, so ist diese nicht „unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes“ aufgestellt. Sie darf und muß nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigt werden, um der Forderung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu genügen.

Entspricht die dem Finanzamt eingereichte Bilanz der Handelsbilanz, so kann der Steuerpflichtige die eingereichte Bilanz nicht durch eine abweichende Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts ändern, ohne die Handelsbilanz entsprechend zu ändern, da die Ausübung des Wahlrechts in der handelsrechtlichen Jahresbilanz maßgebend ist.

Ist die Handelsbilanz nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt geändert worden, so entspricht die dem Finanzamt eingereichte Bilanz nicht mehr der Forderung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, daß steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind. Es könnte deshalb auch in diesem Fall eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zulässig sein. Mit einer derartigen Annahme würde jedoch das Zustimmungserfordernis des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG unterlaufen, das gerade für die abweichende Ausübung von Wahlrechten bestehen soll. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung ist daher mit der Begründung abzulehnen, daß die Bilanz im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des EStG aufgestellt worden ist.

Für die Erteilung der von § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG vorausgesetzten Zustimmung ist maßgebend, ob die Änderung wirtschaftlich begründet ist¹³⁰. Es liegen insoweit die steuerrechtlichen und die handelsrechtlichen Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Bilanzänderung auf der gleichen Linie¹³¹, wobei allerdings die wirtschaftlichen Gründe sich im Handelsrecht gegen die Bedenken behaupten müssen, die aus den Mitgliedschaftsrechten von Gesellschaftern, den Interessen Dritter und den Vorschriften über

130 Schmidt/Heinicke (FN 6), § 4 Anm. 144 c.

131 Adler/Düring/Schmalz (FN 3), § 172 AktG Rdnr. 30.

die Bilanzaufstellung folgen, im Steuerrecht dagegen von Bedeutung ist, welcher Verwaltungsaufwand durch die Bilanzänderung ausgelöst wird¹³².

II. Die Grenzen zwischen Bilanzänderung und Bilanzberichtigung

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf die Bilanz berichtigt werden, „wenn sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht“. „Darüber hinaus“ ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Änderung der Bilanz nur mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig. Das Verhältnis von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung scheint danach unproblematisch zu sein: § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erfaßt jegliche Änderung der Bilanz, die nicht unter § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG fällt. Daß die Abgrenzung der Bilanzänderung zur Bilanzberichtigung derart unproblematisch nicht ist, zeigen jedoch die Fälle, in denen ein Bilanzansatz objektiv, aber nicht subjektiv falsch ist¹³³.

1. Die Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Bilanzansatz nicht schon dann fehlerhaft i. S. von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, wenn er objektiv gegen ein handels- oder steuerrechtliches Bilanzierungsge- oder -verbot verstößt. Über den Gesetzeswortlaut hinaus – so der BFH – sei zusätzlich erforderlich, daß der Bilanzansatz auch subjektiv fehlerhaft sei, d. h. daß der Steuerpflichtige den Verstoß nach den im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die zum Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können¹³⁴. Der BFH führt hierzu in einem Urteil vom 11. 10. 1960¹³⁵ aus: Handelsrecht und Steuerrecht könnten von dem Kauf-

132 Vgl. *Ludewig*, DB 1986, 133, 136 f.

133 Zu der weiteren Frage, ob eine Bilanzänderung nur bei einer anderen Ausübung von Wahlrechten oder auch bei einer abweichenden Ausfüllung von Beurteilungsspielräumen erfolgen kann, vgl. *Kammann*, *StuW* 1978, 108, 115; BFH-Urteil v. 9. 8. 1989 X R 110/87, BStBl. 1990 II, 195, 196.

134 BFH-Urteil v. 11. 10. 1960 I 56/60 U, BStBl. 1961 III, 3, 4; BFH-Urteil v. 18. 7. 1973 I R 11/73, BStBl. 1973 II, 860, 861; BFH-Urteil v. 14. 8. 1975 IV R 30/71, BStBl. 1976 II, 88, 92; BFH-Urteil v. 23. 5. 1984 I 266/81, BStBl. 1984 II, 723, 725; BFH-Urteil v. 1. 8. 1984 I R 88/80, BStBl. 1985 II, 44, 46; Hess. FG – Urteil v. 18. 10. 1988 8 K 56/87, EFG 1989, 273; *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 539; vgl. aber RFH-Urteil v. 25. 10. 1933 I A 44/32, RStBl. 1934, 410.

135 BFH-Urteil v. 11. 10. 1960 I 56/60 U, BStBl. 1961 III, 3, 4.

mann nicht mehr verlangen, als daß er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte. Habe er sich nicht ausreichend über die maßgebenden Verhältnisse unterrichtet, so müsse die nachträglich erworbene Kenntnis zur Berichtigung der Bilanz führen. Ansonsten könne er nicht verpflichtet werden, die von ihm nach bestem Wissen aufgestellte Bilanz, wenn er später diese Kenntnis erlange, zu berichtigen. *Herrmann/Heuer/Raupach* haben sich dieser Auffassung mit der Begründung angeschlossen, anderenfalls müsse die Bilanz zwischen ihrer Abgabe und der auf ihr fußenden Veranlagung laufend „berichtigt“ werden, sobald sich die Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse änderten¹³⁶. Der BFH hat allerdings von dem Grundsatz, daß es auf die Kenntnisse bei Bilanzaufstellung ankomme, in einem Urteil vom 19. 12. 1961¹³⁷ eine Ausnahme angenommen: Die nachträglich gewonnenen besseren Erkenntnisse rechtfertigten eine Berichtigung einer früher subjektiv richtig erstellten Bilanz bis zur Rechtskraft der Veranlagung, wenn es sich um eine Rückstellung wegen Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung handle¹³⁸.

Der BFH lehnt aber nicht nur eine Bilanzberichtigung ab, wenn die Bilanz bei Aufstellung subjektiv richtig war, sondern schließt auch eine Bilanzänderung bei einer nur objektiv falschen Bilanz aus¹³⁹. In dem bereits genannten BFH-Urteil vom 11. 10. 1960 heißt es hierzu: Grundsätzlich sei die Möglichkeit, die Bilanz aufgrund der erst nach ihrer Aufstellung erlangten Kenntnisse zu ändern, deshalb nicht gegeben, weil der Steuerpflichtige bei Aufstellung der Bilanz kein Wahlrecht besessen habe und es nicht gerechtfertigt sei, der erst nach Bilanzaufstellung erlangten Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag die gleiche Bedeutung beizumessen wie der bis zur Bilanzaufstellung erlangten Kenntnis¹⁴⁰.

2. Die Bilanzänderung als Auffangtatbestand

In der Literatur ist die Rechtsprechung des BFH vor allem von *Flume* mit gewichtigen Argumenten kritisiert worden: Der BFH habe sich nicht mit dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 EStG auseinandergesetzt. Mit der Forderung,

136 *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 8), EStG, § 4 Rdnr. 75 a.

137 BFH-Urteil v. 19. 12. 1961 I 66/61 U, BStBl. 1962 III, 64, 65.

138 Vgl. zu dieser Ausnahme auch *Pochmann* (FN 8), S. 30 ff.

139 BFH-Urteil v. 11. 10. 1960 I 56/60 U, BStBl. 1961 III, 3, 4; BFH-Urteil v. 14. 8. 1975 IV R 30/71, BStBl. 1976 II, 88, 93.

140 BFH-Urteil v. 11. 10. 1960 I 56/60 U, BStBl. 1961 III, 3, 4.

der Bilanzansatz müsse auch subjektiv fehlerhaft sein, habe er über den Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG hinaus eine zusätzliche Voraussetzung aufgestellt. Er habe sich zudem darüber hinweggesetzt, daß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht von der Änderung der Bilanz durch eine andere Ausübung von Wahlrechten spreche, sondern jegliche Änderung der Bilanz, die nicht von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfaßt sei, ohne gesetzliche Einschränkung erlaube, sofern das Finanzamt zustimme¹⁴¹.

Die Annahme des BFH – so *Flume* –, die Änderung der objektiv falschen in eine objektiv richtige Bilanz sei nach § 4 Abs. 2 EStG nicht zulässig, stehe auch im Widerspruch zu der aus der Gegenüberstellung von § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG zu entnehmenden Wertung: Wenn schon die Änderung der Bilanz in Ausübung eines Wahlrechts – sei es auch nur bei Zustimmung des Finanzamts – anzuerkennen sei, so müsse dies erst recht für die Änderung der objektiv falschen in eine objektiv richtige Bilanz gelten¹⁴².

Der subjektive Fehlerbegriff des BFH entspreche – so *Flume* – auch nicht dem Handelsrecht. Eine Handelsbilanz könne trotz subjektiv richtiger Bilanzierung nichtig sein, soweit Posten objektiv überbewertet seien¹⁴³.

Pochmann hat darauf hingewiesen, daß die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO auch dann bestehe, wenn der Steuerpflichtige bei der Ermittlung der ursprünglichen Angaben alles seinerseits Erforderliche getan habe. Sei der Steuerpflichtige aber in dieser Weise zur Berichtigung einer objektiv falschen Erklärung verpflichtet, so sei nicht verständlich, warum er nicht berechtigt sein solle, auch die der Erläuterung der Erklärung dienende Bilanz zu berichtigen¹⁴⁴.

Diesen in der Literatur erhobenen Einwendungen lassen sich noch weitere Bedenken hinzufügen: Nach der Rechtsprechung des BFH käme dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung materielle Bedeutung zu, ohne daß dieser gesetzlich fixiert ist¹⁴⁵. Wer die Bilanz zu einem späteren Zeitpunkt aufstellt, kann Erkenntnisse verwerten, die bei einem anderen Steuerpflichtigen nicht mehr zu berücksichtigen wären. Der von der Rechtsprechung vertretene subjektive Fehlerbegriff steht auch nicht im Einklang mit den Änderungsvorschriften der AO, die eine Änderung des Steuerbescheides bereits bei einer objektiven Fehlerhaftigkeit vorsehen¹⁴⁶. Außerdem wird der Steuerpflichtige, wenn er eine Bilanzberichtigung erreichen will, zu dem

141 Vgl. *Flume*, DB 1981, 2505.

142 *Flume*, DB 1981, 2505, 2507.

143 *Flume*, DB 1981, 2505; *Pochmann* (FN 8), S. 34.

144 *Pochmann* (FN 8), S. 35.

145 Vgl. hierzu *Kramer*, FR 1983, 474, 476 f.

146 Vgl. hierzu *Schmidt/Heinicke* (FN 6), § 4 Anm. 137 b.

Vortrag gezwungen, er habe einen Bilanzierungsfehler nur infolge nachlässiger Prüfung nicht erkannt, hätte diesen aber durchaus erkennen können.

In der Literatur wird wegen der Einwendungen gegen die Rechtsprechung des BFH die Auffassung vertreten, der Steuerpflichtige müsse, selbst wenn er die Fehlerhaftigkeit der Bilanz auch bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung bei Bilanzaufstellung nicht hätte erkennen können, zumindest mit Zustimmung des Finanzamts die Bilanz ändern dürfen¹⁴⁷.

3. Die Bedeutung des Kenntnis- und Sachstandes bei Bilanzaufstellung

Die Kritik an der Rechtsprechung des BFH erscheint berechtigt. Es wird auch in der Literatur jedoch keine eindeutige Antwort auf die Frage gegeben, ob die Berichtigung einer objektiv falschen, aber subjektiv richtigen Bilanz nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG oder § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erfolgen darf, und es ist auch unklar, wie sich die Gesichtspunkte der subjektiven und objektiven Richtigkeit und der Kenntnisse bei und nach der Bilanzaufstellung zueinander verhalten.

a) § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG als Änderungsgrundlage

§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG spricht zwar nicht von einer Änderung der Bilanz durch eine abweichende Ausübung von Wahlrechten, sondern davon, daß „darüber hinaus“ eine Änderung der Bilanz mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig sei. Dennoch bestehen Bedenken gegen die Annahme, eine objektiv falsche, aber subjektiv richtige Bilanz könne nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG geändert werden. Wenn die Bilanz i. S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG falsch ist, weil die objektive Lage maßgebend ist und spätere Erkenntnisse zu berücksichtigen sind, kann sie nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigt werden. Ist die Bilanz richtig, weil es auf die subjektive Einschätzung bei Bilanzaufstellung ankommt, so kann sie nicht geändert werden, da sie sonst falsch würde. Bilanzänderung i. S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG kann nur der Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen ebenfalls zulässigen Bilanzansatz sein¹⁴⁸. Die Entscheidung, ob eine objektiv falsche aber subjektiv richtige Bilanz berichtigt bzw. geändert

147 Flume, DB 1981, 2505; Knobbe-Keuk (FN 50), S. 44; Nieland, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 588; Krab, Inf. 1968, 121, 122; Sauer, BP 1977, 175; Littmann/Förger, Rückstellungen, 1964, S. 142; weitere Nachweise bei Pochmann (FN 8), S. 30 f.; vgl. aber auch Abschn. 15 Abs. 1 Satz 2 EStR 1987; Döllerer, DB 1986, 97, 99.

148 BFH-Urteil v. 9. 8. 1989 X R 110/87, BStBl. 1990 II, 195, 196.

werden kann, muß deshalb im Rahmen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG getroffen werden. Dem entspricht es auch, daß sich Bilanzberichtigung und Bilanzänderung allein durch das Erfordernis der Zustimmung des Finanzamtes unterscheiden. Dieses Zustimmungserfordernis hat bei der Änderung einer objektiv falschen, aber subjektiv richtigen Bilanz keine Berechtigung. Aus der Entstehungsgeschichte ergibt sich, daß mit der Einführung des Zustimmungserfordernisses die Möglichkeit eingeschränkt werden sollte, „steuerrechtlich zulässige Ansätze durch andere ebenfalls steuerrechtlich zulässige Ansätze“ zu ersetzen¹⁴⁹. Der Zweck, Verwaltungsaufwand zu vermeiden¹⁵⁰, stellt sich dementsprechend auch als sachliche Rechtfertigung für eine Eingrenzung der Änderungsmöglichkeit bei der Ausübung von Wahlrechten dar. Der Steuerpflichtige soll sich vorher überlegen, welche Wahl für ihn die günstigere ist. Bei objektiv falscher, aber subjektiv richtiger Bilanz ist dieser Gesichtspunkt jedoch kein geeignetes Kriterium. Wenn die Bilanz objektiv falsch ist, kann der sich aus einer Änderung ergebende Verwaltungsaufwand die Ablehnung einer Änderung nicht rechtfertigen.

b) Die fehlerhafte Bilanz i. S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf die Bilanz berichtigt werden, „soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht“. Ob die Bilanz in diesem Sinne fehlerhaft ist, wenn sie objektiv falsch, aber subjektiv richtig ist, und zwar die Erkenntnisse bei Bilanzaufstellung, nicht aber spätere Erkenntnisse berücksichtigt, muß sich nach der Art der einzelnen Bilanzansätze beurteilen und kann selbst für einzelne Elemente des Bilanzansatzes unterschiedlich zu beantworten sein.

aa) Bilanzansätze nach subjektiver Vorstellung

Bei der Ermittlung des Teilwerts von unrentablen Beteiligungen oder Maschinen, bei Wertberichtigungen auf Forderungen gegen zahlungsschwache Schuldner oder bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind vom bilanzierenden Kaufmann Prognosen hinsichtlich einer zukünftigen Entwicklung abzugeben. Die Bilanzansätze beruhen auf subjektiven Wahrscheinlichkeiten, d.h. die Erwartungen des Kaufmanns können zwar durch Überlegungen, durch Erfahrung und durch Rechnungen begründet werden, sie sind aber nicht für jedermann

¹⁴⁹ Vgl. RStBl. 1935, 33, 38.

¹⁵⁰ Luderwig, DB 1986, 133, 137.

zwingend und intersubjektiv nachprüfbar¹⁵¹. Maßgebend für die Bilanzansätze ist die subjektive Vorstellung des Bilanzierenden bei Bilanzaufstellung. Der Bilanzansatz ist in diesen Fällen auch dann richtig, wenn er zu Tatsachen, die dem Kaufmann bei Bilanzaufstellung nicht zugänglich sind, in Widerspruch steht, und er wird auch nicht durch spätere Erkenntnisse fehlerhaft. Soweit im Rahmen der Bilanzaufstellung eine Prognose einer zukünftigen Entwicklung gefordert wird, kann die Bilanz nicht dadurch falsch werden, daß die Entwicklung tatsächlich anders verläuft als prognostiziert. Gäbe es für die Berücksichtigung von neuen Erkenntnissen keine andere Grenze als die Unabänderbarkeit des Steuerbescheides (insbesondere wegen Eintretens von Festsetzungsverjährung), so würde eine geforderte Zukunftsprognose aufgrund von Erkenntnissen zu einer Zeit abgeben, zu der das zukünftige Ereignis schon in der Vergangenheit liegt¹⁵².

Entsprechendes gilt, soweit Bilanzansätze nicht zukunftsorientiert sind, aber aus anderen Gründen die subjektive Vorstellung des Bilanzierenden maßgebend ist, zB dann, wenn ein Bewertungsobjekt dem Bewertungsmaßstab Geld sehr fern steht oder eine Einzelwertzurechnung unmöglich oder unzumutbar schwierig ist¹⁵³. Der geforderte Ansatz zum Bilanzstichtag ist auch hier der durch die subjektive Ungewißheit bestimmte Wert, nicht ein durch Jahre später erhaltene Informationen gesicherter Wert¹⁵⁴. Die Prüfung des geschätzten Betrages erstreckt sich lediglich darauf, ob der Bilanzansatz ordnungsmäßig zustande gekommen ist, d.h. ob der Kaufmann bei der Würdigung der zugrunde gelegten Anhaltspunkte nach den Grundsätzen eines ordentlichen und vorsichtigen Kaufmanns vorgegangen ist¹⁵⁵.

bb) Bilanzansätze nach objektiver Wahrscheinlichkeit

Bilanzansätze können auch auf einer objektiven, zB einer statistischen Wahrscheinlichkeit beruhen. Eine Garantiertückstellung etwa kann sich nach mit Hilfe der Statistik gewonnenen Zahlen bemessen.

Bei derartigen Ansätzen sind ebenfalls spätere Erkenntnisse, die zu einer Korrektur der ungenauen Annahmen geeignet wären, und erst recht Erkenntnisse, die eine objektive Gewißheit begründen, nicht maßgebend.

151 Vgl. *Leffson* (FN 48), S. 475; *Kammann*, *StuW* 1978, 108, 114; *Clemm* (FN 53), S. 59 ff.

152 Vgl. *Kramer*, *FR* 1983, 474, 476.

153 *Federmann* (FN 3), S. 223.

154 Vgl. *Krab*, *Inf.* 1968, 122; *Littmann/Förger* (FN 147), S. 118.

155 *Littmann/Förger* (FN 147), S. 117.

Der richtige Wert zum Bilanzstichtag ist der sich aus den Erkenntnissen bei Bilanzaufstellung ergebende wahrscheinliche Wert. Der nur subjektiv richtige Wert ist allerdings, wenn der Bilanzansatz nach objektiver Wahrscheinlichkeit zu bemessen ist, fehlerhaft. Ein Fehler bei der Ermittlung des der objektiven Wahrscheinlichkeit entsprechenden Ansatzes, auch wenn er entschuldigbar ist, läßt den Ansatz falsch werden.

cc) Bilanzansätze nach objektiven Gegebenheiten

Die Überlegungen, die für eine Maßgeblichkeit des Kenntnisstandes des Bilanzierenden und für eine Außerachtlassung von Erkenntnissen nach Bilanzaufstellung sprechen, passen jedoch nicht für Fälle, in denen es um ex-post-Größen geht, die nicht zu schätzen sind, sondern zu deren Ermittlung gewogen, gezählt, gemessen und gerechnet wird¹⁵⁶. Bei diesen spielen ungenaue Vorstellungen, die durch bessere Erkenntnisse korrigiert werden, keine Rolle, sondern hier kommt es allein auf die objektive Richtigkeit an. In diesen Fällen fordern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Vorschriften des EStG den Ansatz mit den richtigen Werten und nicht mit den Beträgen, die sich aufgrund sorgfältiger Ermittlungen des Kaufmanns ergeben. Bei ex-post-Größen, die sich exakt ermitteln lassen, muß der Gedanke zum Tragen kommen, daß steuerlich der die Leistungsfähigkeit vermittelnde objektive Vermögenszuwachs erfaßt werden soll, nicht der objektiv unzutreffende Zuwachs, den sich der Steuerpflichtige – und sei es auch ohne Verschulden – vorgestellt hat¹⁵⁷.

Dementsprechend sind Inventurfehler auch dann zu berichtigen, wenn sich der Kaufmann und seine Angestellten die größte Mühe gegeben haben¹⁵⁸, ein Fehlbestand jedoch zB in Folge von Täuschungshandlungen zur Verdeckung von Unterschlagungen unentdeckt geblieben ist. Erfährt der Steuerpflichtige nach Bilanzaufstellung, daß ein Wirtschaftsgut (zB eine Maschine) bereits vor dem Bilanzstichtag untergegangen ist, kann diese neue Erkenntnis grundsätzlich auch nach der Bilanzaufstellung verwertet werden. Beurteilt der Steuerpflichtige die Rechtsfrage, welche Gegenstände ihm rechtlich oder wirtschaftlich zuzurechnen sind, objektiv falsch, so ist die Bilanz selbst dann berichtigungsfähig, wenn er die Bilanz nach dem Erkenntnisstand bei Bilanzaufstellung (zB in Anlehnung an eine bis dahin

156 *Leffson* (FN 48), S. 465.

157 Vgl. *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (FN 2), § 2 Rdnr. A 119 f.

158 *Krab*, Inf. 1968, 121, 122.

bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung) subjektiv richtig aufgestellt hat¹⁵⁹.

c) *Fehlerbegriff des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG*

Der BFH verlagert mit dem von ihm vertretenen subjektiven Fehlerbegriff die Korrektur von objektiven Fehlern in das Wirtschaftsjahr, in dem der objektive Fehler erkannt oder zumindest erkennbar wird¹⁶⁰. Er erübrigt damit eine Korrektur der Veranlagung des Jahres, in dem der Fehler bereits objektiv in die Ermittlung des Betriebsvermögens eingegangen ist ebenso, wie er durch die Anknüpfung an das Betriebsvermögen, das der Veranlagung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen hat, einen Fehlerausgleich in spätere Wirtschaftsjahre verlagert. Lehnt man demgegenüber einen Fehlerausgleich in einem anderen als dem Fehlerjahr ab und sieht außerdem eine Bilanz bereits bei einem objektiven Fehler als fehlerhaft an¹⁶¹, so kommt der Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres eine besondere Bedeutung zu: Besteht eine solche Korrekturmöglichkeit nicht, so kann bei objektiven Fehlern, die erst nach Jahren erkannt werden, weder die objektiv falsche Veranlagung noch die Veranlagung des Jahres, in dem der Fehler erkannt wurde, geändert werden¹⁶².

D. Die Rechtslage in Österreich

Der Text des § 4 Abs. 2 ÖEStG hat sich in den Fassungen, die er durch das ÖEStG 1972¹⁶³ und durch das ÖEStG 1988¹⁶⁴ erhalten hat, von dem in der Bundesrepublik geltenden Text entfernt. Außerdem hat der Österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) von der Rechtsprechung des BFH abweichende Grundentscheidungen getroffen.

159 *Krab*, Inf. 1968, 121, 123; a. A. *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 11), §§ 4, 5 Rdnr. 547.

160 Vgl. *Kammann*, StuW 1978, 108, 115.

161 Dementsprechend auch die Rechtsprechung des Österreichischen VwGH (vgl. zu dieser noch unter D.).

162 Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts, Band I, 4. Aufl., Wien 1989, S. 75.

163 Bundesgesetz v. 24. 11. 1972 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1972 – EStG 1972).

164 Bundesgesetz v. 7. 7. 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988).

In § 4 Abs. 2 ÖStG 1972 wurde bereits aufgenommen, daß der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht „zu berichtigen hat“, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht entspricht, während das ÖStG 1967 nur davon sprach, daß der Steuerpflichtige seine Vermögensübersicht ändern dürfe¹⁶⁵. Nach § 4 Abs. 2 ÖStG 1988 muß der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen und sie auch nach dem Einreichen berichtigen. In der Kommentar-Literatur zum ÖStG wird außerdem die Ansicht vertreten, daß nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens die Behörde von sich aus die Berichtigung durchzuführen hat, wenn sie einen unrichtigen Bilanzansatz feststellt¹⁶⁶.

Für die Bilanzänderung hat das ÖStG 1988 eine zusätzliche Voraussetzung formuliert, die jedoch zugleich Maßstab für die Zustimmung des Finanzamtes ist: Nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muß jedoch zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Die Frage, wie Bilanzierungsfehler aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren zu behandeln sind, hat sich auch für das österreichische Recht gestellt. Der Österreichische VwGH hat jedoch – im Gegensatz zum BFH – in ständiger Rechtsprechung dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung den Vorrang vor dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung eingeräumt¹⁶⁷. Bei Bilanzierungsfehlern aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren sei in jedem Fall auch die Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu berichtigen, da sich sonst eine real nicht stattgefundene Vermögensänderung ergebe¹⁶⁸. Die Rechtsprechung des VwGH ist jedoch nicht ohne Widerspruch geblieben. Es wird angeführt, daß materielles Gewinnermittlungsrecht und Verfahrensrecht methodisch getrennt werden müßten und Verfahrensvorschriften im Bereich der Gewinnermittlung keine normativen Rechtswirkungen entfalten könnten. Außerdem komme der nur aus steuertechnischen Gründen angeordneten Besteuerung

165 Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Stand: 1. August 1988, zu § 4 Abs. 2 Rdnr. 1.

166 Vgl. Doralt/Ruppe (FN 162), S. 73; Bergmann, ÖStZ 1988, 318, 321; Hofstätter/Reichel (FN 165), § 4 Abs. 2 Rdnr. 3; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl., zu § 4 Tz. 55.

167 VwGH v. 1. 12. 1981, Zl. 81/14/0017, 0032, in: Hofstätter/Reichel, Band II: Rechtsprechung, Stand: 1. 9. 1989, zu § 4 Abs. 2 ÖStG, Nr. 4; weitere Nachweise bei Doralt/Ruppe (FN 162), S. 76; Hofstätter/Reichel (FN 165), § 4 Abs. 2 Rdnr. 3.

168 Bergmann, ÖStZ 1988, 318, 321.

von Jahresgewinnen gegenüber dem Gedanken der Totalgewinnbesteuerung nur sekundäre Bedeutung zu¹⁶⁹.

Das Problem, ob Bilanzansätze, die objektiv falsch sind, ohne daß dies der Steuerpflichtige bei Bilanzaufstellung erkennen konnte, zu einer Bilanzberichtigung oder zumindest zu einer Bilanzänderung berechtigen, ist vom VwGH ebenfalls anders als vom BFH gelöst worden. Ein Bilanzansatz ist nach Auffassung des VwGH auch dann unrichtig, wenn der Fehler selbst für den sorgfältigen Kaufmann nicht erkennbar war¹⁷⁰. Allerdings wird diese Auffassung in der Literatur kritisiert: Sie widerspreche fundamentalen Grundsätzen der Bilanzierung, die sich ausschließlich an der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns orientierten. Außerdem führe diese Auffassung zusammen mit dem vom VwGH angenommenen Nachholungsverbot zu unververtretbaren Ergebnissen¹⁷¹.

169 Vgl. *Wieser*, Finanz-Journal 1989, 183; dagegen *Göth*, Finanz-Journal 1990, 44.

170 Nachweise bei *Doralt/Ruppe* (FN 162), S. 75.

171 Vgl. *Doralt/Ruppe* (FN 162), S. 75; vgl. auch *Hofstätter/Reichel* (FN 165), § 4 Abs. 2 Rdnr. 2; vgl. aber auch zu Rdnr. 5.

Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz

Universitätsprofessor Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*, Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>A. Einleitung: Steuerbilanz als ausdrücklich verwendetes Tatbestandsmerkmal</p> <p>B. Steuerbilanz als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Gewinnermittlung unmittelbar nach § 4 Abs. 1 EStG</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Verdeckte Verweisungen auf die Steuerbilanz</p> <p>C. Zwischenergebnis: drei Gruppen von Steuerbilanzen</p> <p>D. Die für die Steuerbilanz geltenden Regeln</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Grundsatz</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Die für die Steuerbilanz geltenden Regeln der Handelsbilanz</p> | <p>III. Steuerrechtliche Vorschriften für die Steuerbilanz</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Allgemeines</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Abweichungen zwischen der Steuerbilanz der Einzelunternehmer und Personengesellschaften einerseits und der der Kapitalgesellschaften andererseits</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Steuerbilanzen zur Ermittlung des Betriebsvermögens und zur Gewinnermittlung</p> <p style="padding-left: 40px;">a) Allgemeines</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren</p> <p>E. Ergebnisse</p> |
|--|---|

A. Einleitung: Steuerbilanz als ausdrücklich verwendetes Tatbestandsmerkmal

Rechtsprechung, Schrifttum und Praxis gehen unbefangen davon aus, daß Gewinneinkünfte mit Hilfe einer Steuerbilanz ermittelt werden. Diese Tagung gar ist insgesamt dem Recht dieser Steuerbilanz gewidmet. Angesichts dieses Befundes ist es erstaunlich, daß die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal in den Steuergesetzen fast gar nicht vorkommt. Sie ist ausdrücklich genannt in § 29 Abs. 1 KStG, wo für die Bestimmung des Eigenkapitals auf die Steuerbilanz verwiesen wird. Ferner erwähnt das Umwandlungssteuergesetz in § 5 Abs. 5 Satz 2 die Steuerbilanz für den steuer-

lichen Übertragungstichtag, und dessen §§ 3 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1 und 14 Abs. 1 Satz 2 sprechen von der steuerlichen Schlußbilanz.

Dem gleicht das Besteuerungsverfahren. Nach § 60 Abs. 1 EStDV ist der Steuererklärung die Handelsbilanz beizufügen. Weicht sie in einzelnen Ansätzen oder Bewertungen von den steuerlichen Vorschriften ab, so ist nicht etwa eine Steuerbilanz einzureichen. Vielmehr genügt es nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV, die steuerlichen Vorschriften durch Zusätze oder Anmerkungen in der Handelsbilanz zu befolgen. Immerhin ist dem Steuerpflichtigen in § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV gestattet, eine Steuerbilanz vorzulegen. Sie wird als eine „den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz“ definiert.

Verwunderlich ist dieser Zustand allerdings nicht. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG geht von einer Ermittlung des Betriebsvermögens nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus. Die Versuche¹, im Rahmen der ursprünglich geplanten Steuerreform 1974 die Steuerbilanz zu verselbständigen und dementsprechend zu regeln, sind nicht weiter verfolgt worden.

Angesichts der Bedeutung der Steuerbilanz für die Praxis genügt es nicht, bei dieser gesetzestechnischen Betrachtung stehen zu bleiben. Vielmehr ist zwei Fragen nachzugehen. Zum einen sind die Fälle aufzuspüren, in denen das Gesetz zwar nicht von der Steuerbilanz spricht, auf sie der Sache nach aber verweist und damit die Steuerbilanz zu einem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal macht. Auf der Grundlage der so ermittelten ausdrücklichen oder immanenten Verweisungen auf die Steuerbilanz ist zum anderen zu prüfen, ob die jeweils in Bezug genommene Steuerbilanz in allen Fällen denselben Inhalt hat oder ob dieses Tatbestandsmerkmal je nach dem Zusammenhang unterschiedlich zu interpretieren ist.

1 Vgl. § 12 Abs. 1 des Regierungsentwurfs des EStG 1975 i.d.F. des Art. 1 eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 20: „Für einen Betrieb, dessen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, ist für den Beginn des Wirtschaftsjahrs, für das die Gewinnermittlung erstmals gilt, und für jeden folgenden Bilanzstichtag eine Bilanz aufzustellen, in der das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, soweit sich aus steuerlichen Vorschriften nichts anderes ergibt (Steuerbilanz).“ Diese Vorschrift ist nicht Gesetz geworden, dazu *Kläschen/Maenner*, Körperschaftsteuer. Kommentar, § 29 KStG Rn. 18.

B. Steuerbilanz als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal

I. Gewinnermittlung unmittelbar nach § 4 Abs. 1 EStG

Die Steuerbilanz ist nicht schon dann ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, wenn – wie in der Grundregel des § 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG – der Gewinn zum Besteuerungsmerkmal erklärt wird. Für die Anwendung dieser Vorschrift genügt es ohne weiteres, entsprechend dem Konzept des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die Handelsbilanz in dem in § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV vorgesehenen Verfahren zu ergänzen.

Wohl aber ist es erforderlich, eine eigenständige Steuerbilanz aufzustellen, wenn § 5 EStG nicht anwendbar ist, zugleich aber der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist. Hierzu gehören folgende Fälle:

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Steuerpflichtige, die nicht Gewerbetreibende sind;
- Aufstellung einer Steuerbilanz, damit ein Steuerpflichtiger, der keine Handelsbilanz errichtet hat, eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bilden kann²;
- Ermittlung des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 EStG zur Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG durch einen Steuerpflichtigen, der seinen laufenden Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt³; in diesem Fall wird außerhalb eines Bilanzzusammenhangs ein Status nach den Regeln der Steuerbilanz errichtet.
- Betriebsvermögensvergleich im Rahmen der Sonderbilanz eines Mitunternehmers⁴, wenn man der herrschenden Praxis⁵ hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens folgt.

2 BFH v. 30. 3. 1989 IV R 72/88, BStBl. 1989 II, 560, 561; BFH v. 24. 1. 1990 I R 152–153/85, BStBl. 1990 II, 426, 427.

3 BFH v. 16. 3. 1989 IV R 153/86, BStBl. 1989 II, 557; *L. Schmidt*, EStG, 9. Aufl. 1990, § 16 EStG Anm. 53 c.

4 BFH v. 21. 6. 1989 X R 14/88, BStBl. 1989 II, 881, 886 (für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA); *Matthiak*, StbJb. 1986/87, 79, 106; *Sauer*, Die AG 1978, 341, 346. – Zur Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen BFH v. 23. 10. 1990 VIII R 142/85, FR 1991, 11, 12.

5 *L. Schmidt* (FN 3), § 15 EStG Anm. 74, 78 ff. mwN. – A. M. *Brezing*, HdJ I/4 (Mai 1985), Rn. 67; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. 1989, § 11 I, S. 351; *Kruse*, DSzJG 2 (1979), 37, 55 ff.

- Ermittlung des Gewinns einer ausländischen Betriebsstätte, wenn dieser nicht nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der Einkommensteuer befreit ist⁶.

Dagegen errichtet jeder Gewerbetreibende, der – aus welchen Gründen auch immer – bilanziert, entgegen einer noch immer verbreiteten Meinung⁷ im Ausgangspunkt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zunächst eine Bilanz, die handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht: Entweder ist er nach HGB oder auf Grund des § 141 AO buchführungspflichtig, oder er bilanziert freiwillig. In allen Fällen gilt nicht § 4 Abs. 1 EStG, sondern § 5 EStG⁸.

II. Verdeckte Verweisungen auf die Steuerbilanz

Über diese Fälle der Bilanzierung unmittelbar nach § 4 Abs. 1 EStG hinaus ist eine Verweisung auf die Steuerbilanz dann anzunehmen, wenn der Tatbestand des Steuergesetzes spezifische bilanzrechtliche Merkmale enthält, die ein Rechenwerk in Gestalt einer nach steuerlichen Regeln errichteten Bilanz voraussetzen. Hierzu zählen die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG genannten Gewinnanteile sowie das in § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG zum zentralen Tatbestandsmerkmal erhobene negative Kapitalkonto des Kommanditisten.

C. Zwischenergebnis: drei Gruppen von Steuerbilanzen

Hiernach gibt es drei Gruppen von Steuerbilanzen:

- die im Gesetz ausdrücklich erwähnten (oben A);
- die durch unmittelbare Anwendung des § 4 Abs. 1 EStG entstehenden (oben B I);
- die durch Verwendung bilanzrechtlicher Tatbestandsmerkmale vorausgesetzten (oben B II).

6 So für den Fall einer Kollektivgesellschaft schweizerischen Rechts BFH v. 13. 9. 1989 I R 117/87, BStBl. 1990 II, 57, 59.

7 Schmidt/Heinicke, EStG, 9. Aufl. 1990, § 4 EStG Anm. 3 a; Matbiak, DStZ/A 1975, 315, 316; ders., StbJb. 1986/87, 79, 105 f.

8 BFH v. 14. 12. 1988 I R 44/83, BStBl. 1989 II, 323, 324; L. Schmidt (FN 3), § 4 EStG Anm. 5, 7; vgl. auch die bei Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 5 EStG Rn. 6 (Lfg. 145, Juni 1985) genannten Fälle.

D. Die für die Steuerbilanz geltenden Regeln

I. Grundsatz

§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV verweist für den Inhalt der Steuerbilanz pauschal auf die steuerlichen Vorschriften, denen die Bilanz zu entsprechen habe. Grundnorm ist dafür § 4 Abs. 1 EStG, der aber nur wenige Regeln enthält. Mehr Aufschluß über den Inhalt einer eigenständigen Steuerbilanz gibt die Überlegung, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und der nach § 5 EStG verbietet. Beide Vorschriften bestimmen, was Gewinn im Sinne der Einkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist. Soweit das Gesetz nicht ausdrücklich Abweichungen, wie für die Gewinnermittlung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, vorschreibt, können der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG und der nach § 5 EStG nur übereinstimmend ermittelt werden. Das bedeutet, daß für die Steuerbilanz des § 4 Abs. 1 EStG im Grundsatz ebenfalls die Regeln der Handelsbilanz unter Berücksichtigung der durch das Steuerrecht angeordneten Abweichungen gelten. So sind insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung über die Aktivierung und Passivierung in derselben Weise anzuwenden, wie im Falle der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 EStG⁹. Auch eine eigenständige Steuerbilanz unterliegt daher den nach § 5 EStG geltenden Regeln, soweit sie nicht – wie § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG – das Vorhandensein einer Handelsbilanz voraussetzen.

II. Die für die Steuerbilanz geltenden Regeln der Handelsbilanz

Hiernach bestehen einheitliche Regeln für die Steuerbilanz, ohne Rücksicht darauf, ob sie aus einer Handelsbilanz abgeleitet oder selbständig ohne eine solche aufgestellt worden ist. Dabei handelt es sich um die in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Inhalt dieser Verweisung ist allerdings streitig. Zum Teil wird sie als eine Bezugnahme auf die Vorschriften des Dritten Buches des HGB einschließlich der nicht normierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstanden¹⁰. Andere beschränken sie entspre-

⁹ Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 4 EStG Rn. 4 n; Schmidt/Heinicke (FN 7), § 4 EStG Anm. 12.

¹⁰ L. Schmidt (FN 3), § 5 EStG Anm. 9 e; Hüffer, HGB-Großkomm., 4. Aufl. 1988, Anh. § 243 HGB Rn. 4; wohl auch („Das neue Handelsrecht ist als weitgehende Normierung von GoB zu verstehen.“) Nieland, in: Littmann/Bitz/Meincke, Das

chend dem Wortsinn auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und lehnen eine Einbeziehung der Vorschriften des HGB, die diesen Grundsätzen widersprechen, ab¹¹.

Für die zuerst genannte Ansicht, nach der die konkreten bilanzrechtlichen Vorschriften des HGB Grundlage der Steuerbilanz sein sollen, spricht die Bestimmung des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO. Hiernach wird für die in Satz 1 genannten Bücher und Abschlüsse die sinngemäße Anwendung der §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 HGB sowie der §§ 243 bis 256 HGB vorgeschrieben, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Diese Verweisung bezieht sich auf den speziellen Fall der Buchführung und Bilanzierung nach § 141 AO, also auf die Fälle, in denen nach Handelsrecht und damit nach § 140 AO steuerrechtlich keine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht besteht, in denen aber wegen der wirtschaftlichen Bedeutung des Gewerbebetriebes oder des Betriebes einer Land- und Forstwirtschaft die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für die Zwecke der Besteuerung angeordnet worden ist. Mit Rücksicht auf den allgemeinen Gleichheitssatz können die hierfür geltenden Regeln keine anderen sein, als sie für die originär Buchführungs- und Bilanzierungspflichtigen gelten. Die Erwähnung der genannten Bestimmungen des HGB kann danach keine Bedeutung haben, die über den Inhalt der Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hinausgeht. Formal ist dieses Ergebnis dadurch zu rechtfertigen, daß nur eine sinngemäße Anwendung vorgeschrieben ist, die im übrigen unter dem Vorbehalt abweichender steuerrechtlicher Vorschriften steht.

Aus § 141 Abs. 1 Satz 2 AO ist also nicht abzuleiten, welche handelsrechtlichen Regeln für die Steuerbilanz gelten. Maßgebend ist allein die Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Bis zum Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes hatte die Frage, ob mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur diese oder die einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu

Einkommensteuerrecht, Band 1, §§ 4, 5 EStG Rn. 357 (3. Erg.-Lfg., November 1989) in Abweichung von Rn. 351 (Grundwerk Januar 1988).

- 11 *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1989, 242, 247 f.; *Wilhelm*, *StuW* 1990, 64, 65; ebenso für die Bestimmung der Herstellungskosten *Wassermeyer*, in diesem Band S. 29 ff.; ebenso im Ergebnis, ohne aber die sich daraus ergebenden Konsequenzen darzustellen: *Frotscher/Kauffmann*, Kommentar zum EStG, § 5 EStG Rn. 10; *Großfeld*, Bilanzrecht, 2. Aufl. 1990, Rn. 92; *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke (FN 10), §§ 4, 5 EStG Rn. 351 (Grundwerk Januar 1988), wohl in Abweichung zu Rn. 357 (3. Erg.-Lfg., November 1989), vgl. oben FN 10; wohl auch *Blümich/Schreiber*, EStG, KStG, GewStG, § 5 EStG Rn. 205 ff. (EL 30, Juli 1989); *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 5 EStG Rn. 28, 29 (Lfg. 145, Juni 1985); *Moxter*, ZGR 1980, 254, 269; *Jakob*, StRK-Anm. EStG 1975 § 5 Rückst. R. 7, S. 5.

verstehen seien, keine praktische Bedeutung; denn die §§ 38 bis 40 HGB sowie § 43 HGB enthielten nur wenige Regeln, die ohne weiteres als Konkretisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstanden werden konnten¹², soweit sie nicht sogar nur auf diese Grundsätze verwiesen.

Erst die umfassende Kodifizierung des Rechts der Rechnungslegung in den §§ 238 ff. HGB gibt der Frage nach dem Inhalt der Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG materielles Gewicht, soweit die Vorschriften des HGB von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abweichen. Ihr ist in diesem Zusammenhang nur hinsichtlich der Regeln nachzugehen, die den materiellen Inhalt des Jahresabschlusses betreffen; die formellen Bestimmungen können hier außer Betracht bleiben¹³.

Hinsichtlich der materiellen bilanzrechtlichen Vorschriften des HGB ist zunächst zu berücksichtigen, daß sie rechtsformabhängig aus zwei Gruppen bestehen, den allgemeinen Regeln, die für alle buchführungs- und bilanzierungspflichtigen Unternehmen bestehen (§§ 238 bis 263 HGB), und die besonderen Normen, die für Kapitalgesellschaften erlassen sind (§§ 264 ff. HGB). Wegen des Gebotes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann sich eine Verweisung auf die besonderen für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen nur auf diejenigen Regelungen erstrecken, die rechtsformübergreifend Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung enthalten¹⁴. Materiellrechtliche Normen dieser Art sind allerdings nicht ersichtlich; aus dem Bereich der sonstigen Vorschriften über den Jahresabschluß ist die des § 265 Abs. 1 HGB über die formelle Bilanzkontinuität zu nennen¹⁵.

Zahlreiche bilanzrechtliche Vorschriften im ersten Abschnitt des Dritten Buches des HGB sind eine Kodifizierung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung¹⁶. Auf sie ist die Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG unbedenklich zu beziehen. Problematisch sind aber die Normen, die von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abweichen. Dazu gehört aus den Ansatzvorschriften die Regelung des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB, die für unterlassene Instandhaltungsaufwendun-

12 So *Großfeld*, Bilanzrecht, 1978 (1. Aufl.), § 3 II 1, S. 13.

13 Vgl. zu den verschiedenen Normbereichen des Handelsrechts, die für die Verweisung in Betracht kommen *L. Schmidt* (FN 3), § 5 EStG Anm. 9 e.

14 *Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 10), §§ 4, 5 EStG Rn. 349 (Grundwerk Januar 1988), 357 (3. Erg.-Lfg. November 1989); *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1989, 242, 248. A. M. *Döllner*, *BB* 1987, Beilage 12, S. 12.

15 *Schulze-Osterloh*, *ZHR* 150 (1986), 403, 426 f.

16 *Schulze-Osterloh*, *ZHR* 150 (1986), 403, 407 ff.

gen unter der Voraussetzung der Nachholung innerhalb von drei Monaten nach Schluß des Geschäftsjahrs eine Rückstellung zwingend vorschreibt¹⁷. Aus dem Bereich der Bewertungsvorschriften ist vor allem die Bestimmung des § 253 Abs. 4 HGB zu nennen, die zusätzliche Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zuläßt¹⁸, eine Regelung, die im Steuerrecht wegen der besonderen Abschreibungsregeln des § 7 EStG ohnehin nicht gilt. Solche Vorschriften¹⁹ dienen nicht – wie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – der Dokumentation und Rechenschaft der Unternehmensleitung²⁰, sondern anderen Zwecken. Vor allem sollen sie bilanzpolitischen Spielraum verschaffen. Würde man die Bezugnahme in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch auf sie erstrecken, so würden spezielle Regelungszwecke des Handelsbilanzrechts in das Steuerrecht transformiert werden, ohne daß sie mit den Besteuerungszwecken und -prinzipien im Einklang stünden. Demgemäß hat es der Bundesfinanzhof²¹ mit Recht abgelehnt, handelsrechtliche Ansatzwahlrechte ohne weiteres für die Steuerbilanz zu übernehmen, wobei hier dahinstehen kann, ob das von ihm gefundene Ergebnis der Aktivierungspflicht und des Passivierungsverbots in der Steuerbilanz durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung tatsächlich gefordert ist.

Folglich kann sich die Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht auf die jeweiligen handelsrechtlichen Bestimmungen über den Jahresabschluß beziehen, sondern nur auf die Vorschriften, die Ausdruck der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind, und darüber hinaus auf die nicht kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

17 BFH v. 23. 11. 1983 I R 216/78, BStBl. 1984 II, 277, 278 f.; *Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh*, GmbHG, 14. Aufl. 1985, § 42 GmbHG Rn. 68 mwN, auch der Vertreter der Gegenansicht.

18 Zu dieser Vorschrift *Schulze-Osterloh*, ZHR 150 (1986), 403, 415 ff.

19 Weiteres Beispiel (Wahlrecht zur Aktivierung der Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Sätze 3, 4 HGB) bei *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1989, 242, 244 ff.

20 *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, S. 150.

21 BFH v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl. 1969 II, 291, 293; näher zu dieser Entscheidung in diesem Zusammenhang *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1989, 242, 248.

III. Steuerrechtliche Vorschriften für die Steuerbilanz

1. Allgemeines

Die Steuerbilanz ist dadurch gekennzeichnet, daß sie auf Grund spezieller steuerrechtlicher Vorschriften von der Handelsbilanz abweicht. Das sind hinsichtlich des Bilanzansatzes vor allem die Regeln des § 5 Abs. 3 und 4 EStG und hinsichtlich der Bewertung die §§ 6 ff. EStG. Diese Bestimmungen gelten allgemein für alle Fälle von Steuerbilanzen. Zu untersuchen ist aber, ob es für einzelne Steuerbilanzen zusätzlich Sondervorschriften gibt, so daß sie einen voneinander abweichenden Inhalt haben können. Ungewöhnlich wäre ein solches Ergebnis nicht. Es ist eher wahrscheinlich, daß das geschriebene oder ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „Steuerbilanz“ entsprechend seinem jeweiligen Normenzusammenhang unterschiedlich zu interpretieren ist²².

2. Abweichungen zwischen der Steuerbilanz der Einzelunternehmer und Personengesellschaften einerseits und der der Kapitalgesellschaften andererseits

Eine wichtige Unterscheidung betrifft die Steuerbilanzen der Einzelunternehmer und Personengesellschaften und die der Kapitalgesellschaften²³. Entsprechend den handelsrechtlichen Vorgaben sind bei der Bilanz der Einzelunternehmer und Personengesellschaften die Einkommensteuer und Vermögensteuer nicht als Aufwendungen und damit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Dagegen sind bei Kapitalgesellschaften die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer handelsrechtlich Aufwendungen, so daß für die Steuerbilanz zu erwägen ist, ob sie das steuerliche Betriebsvermögen mindern, mögen sie auch dann wegen des Abzugsverbots des § 10 Nr. 2 KStG dem steuerlichen Ergebnis außerhalb der Bilanz zuzurechnen sein.

In dieser Allgemeinheit läßt sich diese Frage allerdings nicht beantworten. Es kommt vielmehr darauf an, welche Bedeutung die Steuerbilanz im Einzelfall hat. So war in einem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall der Steuerbilanzgewinn einer GmbH Maßstab für den Gewinnanteil eines an ihr beteiligten stillen Gesellschafters²⁴. Mit Recht hat es hier der Bundesfi-

22 Für die Annahme unterschiedlicher Steuerbilanzen *Matbiak*, DSStZ/A 1975, 315, 317; *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 19 (Lfg. 161, November 1989).

23 *Matbiak*, DSStZ/A 1975, 315, 317.

24 BFH v. 14. 8. 1974 I R 35/74, BStBl. 1974 II, 774, 775.

nanzhof der Auslegung des Vertrages über die stille Gesellschaft überlassen, ob der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters ohne oder nach Abzug der Körperschaftsteuer und der Vermögensteuer der GmbH zu ermitteln war. Eine allgemeingültige Aussage kann insoweit nicht getroffen werden.

Ebenso ist es, wenn die Steuerbilanz einer Kapitalgesellschaft Tatbestandsmerkmal einer steuerrechtlichen Norm ist. Die Auslegung dieser Vorschrift muß jeweils ergeben, welche Posten in welcher Weise in der Steuerbilanz anzusetzen sind. Das wichtigste Beispiel für ein solches Verfahren ist die Regelung des § 29 Abs. 1 KStG. Hiernach ist das für das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren maßgebende Eigenkapital mit gewissen Modalitäten²⁵ das in der Steuerbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen. Für diese Steuerbilanz wird teilweise die Auffassung vertreten, daß für sie u. a. auch die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu beachten seien, worunter zB die Regelung des § 10 KStG über die nichtabziehbaren Aufwendungen verstanden wird²⁶, so daß diese Aufwendungen in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen sein dürften. Diese Beurteilung übersieht aber den Zweck des § 29 Abs. 1 KStG. Da diese Vorschrift der Ermittlung des Eigenkapitals dient, müssen in die Steuerbilanz u. a. die Vermögensänderungen aufgenommen werden, die das Eigenkapital beeinflussen²⁷. Dazu gehören die nichtabzugsfähigen Aufwendungen²⁸ genauso wie steuerfreie Erträge²⁹. Hinsichtlich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen steht dem auch nicht die Vorschrift des § 31 KStG entgegen. Sie ordnet nur die Zuordnung dieser als Ausgaben bezeichneten Aufwendun-

25 Ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 KStG und ohne Verringerung um die im Wirtschaftsjahr erfolgten Ausschüttungen, die nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen.

26 Zwar nicht ausdrücklich, aber der Verweisung auf die BFH-Entscheidung v. 14. 8. 1974 (FN 24) zu entnehmen: *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 19 (Lfg. 161, November 1989).

27 Das gilt auch dann, wenn man mit *Dötsch*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 29 KStG Rn. 6 (10. Erg.-Lfg. August 1988), § 47 KStG Rn. 11 a (13. Erg.-Lfg. Mai 1990) der Steuerbilanz nur die Aufgabe zuspricht, der Verprobung des aus der Körperschaftsteuerveranlagung ermittelten verwendbaren Eigenkapitals zu dienen; denn auch in diesem Fall muß sie das Eigenkapital zutreffend ausweisen.

28 Ebenso unter unrichtiger Berufung auf die BFH-Entscheidung v. 14. 8. 1974 (FN 24), in der diese Frage nicht entschieden worden ist: *Kläschen/Maenner* (FN 1), § 29 KStG Rn. 19 (16. Erg.-Lfg. 5/89); ebenso im Ergebnis *Palitzsch*, BB 1979, 928, 929, der für die Steuerbilanz nach § 29 KStG eine genaue Berechnung der Körperschaftsteuer-Rückstellung fordert.

29 Z. B. die nach § 19 Abs. 9 BerlinFG steuerfreie Investitionszulage.

gen³⁰ zu den einzelnen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals an, setzt also ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung des Eigenkapitals voraus. In die Steuerbilanz nach § 29 KStG sind also die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und die steuerfreien Erträge einzubeziehen.

3. Steuerbilanzen zur Ermittlung des Betriebsvermögens und zur Gewinnermittlung

a) Allgemeines

Das für den speziellen Fall des § 29 KStG gewonnene Ergebnis³¹ führt zu der allgemeineren Überlegung, ob nicht Steuerbilanzen generell danach zu unterscheiden sind, ob sie der Ermittlung von Betriebsvermögen oder Eigenkapital dienen oder ob sie Elemente eines Betriebsvermögensvergleichs zur Ermittlung des Ergebnisses sind. Die Annahme liegt nahe, daß Steuerbilanzen zur Berechnung des Betriebsvermögens oder des Eigenkapitals auch die auf steuerfreien oder nicht abzugsfähigen Vorgängen beruhenden Bilanzposten enthalten müssen, während zum Zwecke der Gewinnermittlung diese Bilanzposten zu eliminieren sind.

Ein Beispiel für diese Unterscheidung ist die Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG. Hierfür ist der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten dem Wert des Betriebsvermögens oder dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen gegenüberzustellen. Da es sich hierbei nicht um die Ermittlung eines laufenden Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich handelt, ist das Betriebsvermögen unter Abzug auch der Vermögensminderungen durch nichtabziehbare Betriebsausgaben³² und unter Hinzurechnung der Vermögensmehrungen infolge steuerfreier Erträge zu berechnen. Es bedarf insoweit also keiner Korrektur des Veräußerungsgewinns, wie er teilweise im Schrifttum³³ unter Verkennung der Zusammenhänge gefordert wird.

Diese Beurteilung bewährt sich auch bei der Anwendung des § 15 a EStG. So ist inzwischen anerkannt, daß das für das Verlustabzugs- und Verlustausgleichspotential nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG maßgebende Kapital-

30 Ausgaben i. S. d. § 31 KStG sind Aufwendungen: *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 31 KStG Erl. zu Abs. 1, A II 1 a (grüne Blätter, Lfg. 134, April 1982).

31 Oben B III 2.

32 *L. Schmidt* (FN 3), § 16 EStG Anm. 53 b.

33 *Freundlieb*, FR 1988, 219, 221.

konto des Kommanditisten nach der Steuerbilanz der Gesellschaft³⁴ und nicht nach deren Handelsbilanz³⁵ zu ermitteln ist, wobei hier dahinstehen kann, ob und inwieweit eine Ergänzungs- oder Sonderbilanz des Kommanditisten in die Berechnung einzubeziehen ist³⁶. Diese Steuerbilanz der Kommanditgesellschaft muß das gesamte Betriebsvermögen der Gesellschaft erfassen, wobei für die Zuordnung die steuerlichen Regeln anzuwenden sind³⁷. Es gehören dazu alle Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten, ohne Rücksicht darauf, ob die Wirtschaftsgüter auf steuerfreien Erträgen beruhen oder ob die Verbindlichkeiten durch nichtabzugsfähige Betriebsausgaben entstanden sind.

Soll dagegen der Gewinn- oder Verlustanteil eines Mitunternehmers durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden, so kommen für diesen Vergleich nur Steuerbilanzen in Betracht, bei denen die steuerfreien Erträge und die nichtabzugsfähigen Aufwendungen eliminiert sind, wenn man nicht diese Korrekturen in einer Nebenrechnung vornehmen will.

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren

Mit Hilfe dieser grundsätzlichen Unterscheidung läßt sich eine Antwort auf die für das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren diskutierte Frage finden, ob Korrekturen anläßlich der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen sind. Es geht dabei einmal um die Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Eigenkapital nach § 29 Abs. 1 KStG und zum anderen darum, wie dadurch die Gliederungsrechnung nach § 30 KStG beeinflusst wird. Hierfür sind zwei Fälle zu unterscheiden: die vollzogene verdeckte Gewinnausschüttung und die passivierte Verpflichtung zur Erbringung einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Ist die verdeckte Gewinnausschüttung vollzogen, so ist das Eigenkapital durch den Mittelabfluß gemindert, eine Folge, die in § 29 Abs. 1 KStG vorausgesetzt wird, indem dort zum Zwecke der Verrechnung am Schluß

34 *L. Schmidt* (FN 3), § 15 a EStG Anm. 25 a; *Schulze-Osterloh*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 15 a EStG Rn. 221 (Stellungnahme) (Lfg. 141, September 1983).

35 So *Walzer*, GmbHR 1981, 160, 164 ff.; *ders.*, BB 1981, 1681.

36 Dazu *L. Schmidt* (FN 3), § 15 a EStG Anm. 25 c; *Schulze-Osterloh*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 15 a EStG Rn. 226, 236 ff. (Lfg. 141, September 1983).

37 *Schulze-Osterloh*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 15 a EStG Rn. 224.

des Wirtschaftsjahrs der Ausschüttung nach § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG die Hinzurechnung dieser Ausschüttung zu dem sich aus der Steuerbilanz ergebenden Eigenkapital vorgeschrieben wird³⁸. Diese Kürzung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz tritt ein, obwohl verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht mindern dürfen³⁹. Zu einer anderen Entscheidung zwingt entgegen einer verbreiteten Ansicht⁴⁰ auch nicht der Umstand, daß nach § 30 KStG das Eigenkapital, soweit es verwendbar ist, nach Einkommensteilen zu gliedern ist, sich also aus solchen zusammensetzt. An diesem Einwand ist richtig, daß in der Tat nach § 30 KStG das Einkommen aufzugliedern ist und daß zu diesem Einkommen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören. Es gibt aber auch weitere Fälle, in denen sich Einkommensbestandteile nicht im Eigenkapital nach der Steuerbilanz und damit nicht im verwendbaren Eigenkapital niederschlagen. Hierzu gehören zB die Hinzurechnungen außerhalb der Steuerbilanz nach § 1 AStG und nach § 10 AStG⁴¹. Solche Hinzurechnungen sind nicht Ausdruck einer Vermehrung des verwendbaren Eigenkapitals. Vielmehr führen sie nur dazu, daß

38 Ebenso Winter, DStZ/A 1987, 269, 270 f.

39 Döllner, BB 1979, 57, 60; Felix/Streck, KStG, 2. Aufl. 1984, § 29 KStG Anm. 5 (anders aber § 8 KStG Anm. 103); Frotscher/Maas, Kommentar zum KStG, § 29 KStG Rn. 20 (14. Erg.-Lfg. 5/84); Herzig, StuW 1976, 325, 331; Kläschen, DStZ/A 1979, 267, 271; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 123; Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 38 (Lfg. 161, November 1989). Ebenso im Ergebnis Knobbe-Keuk (FN 5), § 19 I 3 a, S. 533; Schmidt/Heinicke (FN 7), § 20 EStG Anm. 18 d cc: Erhöhung des Gewinns der Kapitalgesellschaft außerhalb der Bilanz. So wohl auch Tillmann, StbKongreßRep. 1978, 167, 185 f.

40 Bareis, in: Brönner, Die Besteuerung der Gesellschaften, 15. Aufl. 1984, Abschnitt II Rn. 219; Felix/Streck (FN 39), § 8 KStG Anm. 103 (anders aber § 29 KStG Anm. 5); Wassermeyer, DStR 1987, 484, 487; wohl auch Dötsch, in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt (FN 27), § 29 KStG Rn. 7 a (10. Erg.-Lfg. August 1988); Raupach, FR 1978, 570, 576. Ebenso Wassermeyer, DB 1987, 1113, 1117 mit dem Argument, daß die verdeckte Gewinnausschüttung den Gewinn der Gesellschaft erhöhen müsse, um als Teil des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG erfaßt werden zu können. Was Gewinn i. S. d. § 7 GewStG ist, ergibt sich jedoch nicht aus der Unterscheidung zwischen Gewinn und Einkommen nach dem KStG, sondern aus einer Auslegung des § 7 GewStG. Hierfür ist unstreitig auch die verdeckte Gewinnausschüttung als Gewinn zu erfassen, Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 GewStG Rn. 81 (Lfg. 58, März 1988).

41 Abschnitt 83 Abs. 1 Nr. 2 KStR 1985; Felix/Streck (FN 39), § 29 KStG Anm. 5; Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 85 (Lfg. 161, November 1989).

– unter Wahrung des sich aus der Steuerbilanz ergebenden Eigenkapitals und damit auch des verwendbaren Eigenkapitals – Einkommensteile entsprechend der steuerlichen Belastung umgegliedert werden. Im Falle der Hinzurechnungen nach den §§ 1 und 10 AStG wird das ungemildert besteuerte Eigenkapital nach § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG zu Lasten des EK 02 des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG erhöht⁴². Ebenso ist eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, die das Eigenkapital der Steuerbilanz vermindert hat⁴³: Sie erhöht das EK 50 (56) und mindert das EK 02. Der Gesamtbetrag des verwendbaren Eigenkapitals bleibt auf diese Weise – in Übereinstimmung mit dem Eigenkapital der Steuerbilanz – gleich. Diese so ermittelten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gehen ohne weiteres in die gesonderte Feststellung nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG ein.

Ist die verdeckte Gewinnausschüttung dagegen noch nicht vollzogen, ist nur eine Verpflichtung der Gesellschaft begründet worden, die in der Bilanz der Gesellschaft zum Ausweis einer Verbindlichkeit oder einer Rückstellung geführt hat, zB eine Rückstellung für eine steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte Pensionsverpflichtung zugunsten eines Gesellschafters, so muß nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG der Gewinn um den Betrag des Passivpostens erhöht werden⁴⁴, ohne Rücksicht darauf, ob dem begünstigten Gesellschafter schon eine Leistung zugeflossen ist⁴⁵. Dafür ist streitig, ob das zu einer Eliminierung des Passivpostens in der Steuerbilanz der Gesellschaft führt oder nicht. Teilweise wird es für richtig gehalten, eine solche Verpflichtung in Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht als Verbindlichkeit, sondern wie eine Rücklage zu behandeln, die das Eigenkapital nicht mindert⁴⁶. Dem ist mit einer im Vordringen befindlichen Ansicht⁴⁷ für die Fälle zu widersprechen, in denen in der Handelsbi-

42 Abschnitt 83 Abs. 1 Satz 1 KStR 1985; *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 85 (Lfg. 161, November 1989).

43 Der Sache nach ebenso *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 38 (Lfg. 161, November 1989).

44 BFH v. 16. 2. 1977 I R 132/75, BStBl. 1977 II, 444.

45 BFH v. 22. 2. 1989 I R 44/85, BStBl. 1989 II, 475, 476.

46 *Lademann/Jünger*, Kommentar zum KStG, § 27 KStG Rn. 158 (Nachtrag 16, November 1988); *Wassermeyer*, DStR 1987, 484, 487; *Widmann*, JbFSt. 1978/79, 387, 396; *Winter*, FR 1977, 273, 275; *ders.*, DStZ 1987, 269, 270.

47 *Blümich/Federmann*, EStG, KStG, GewStG, § 29 KStG Rn. 34 (EL 32, Dezember 1989); *Kläschen*, DStZ/A 1979, 267, 271; *Kläschen/Maenner* (FN 1), § 29 KStG Rn. 48 (16. Erg.-Lfg. 5/89); *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 39 (Lfg. 161, November 1989); wohl auch *Tillmann*, StbKongreßRep. 1978, 167, 186.

lanz und damit infolge der Maßgeblichkeit auch in der Steuerbilanz eine Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen ist. Ist die Verbindlichkeit, deren Erfüllung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen würde, wirksam entstanden⁴⁸ oder liegen wenigstens die Voraussetzungen einer nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bildenden Rückstellung vor, so ist der Passivposten in der Handelsbilanz anzusetzen. Für die Steuerbilanz zur Ermittlung des Eigenkapitals nach § 29 KStG kann insoweit nichts anderes gelten. Die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erforderliche Gewinnerhöhung findet außerhalb dieser Steuerbilanz statt, weil diese Vorschrift nur die Einkommensermittlung und nicht die Ermittlung des Betriebsvermögens betrifft. Vom Standpunkt dieser Unterscheidung aus ist der zitierten Auffassung⁴⁹ zuzustimmen. Etwas anderes gilt, wenn die Passivierung unzulässig ist, weil eine Verbindlichkeit nicht besteht und auch kein Rückstellungsbedarf zu erkennen ist. In diesen Fällen ist – gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Regelungen über die Bilanzberichtigung⁵⁰ – die Passivierung sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz zu unterlassen. Dann fehlt es allerdings, da eine Vermögensminderung bei der Gesellschaft gar nicht eingetreten ist, bereits an einer verdeckten Gewinnausschüttung.

E. Ergebnisse

Die Steuerbilanz gibt es nur selten als ausdrücklich formuliertes Tatbestandsmerkmal. Häufiger ist sie ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

Soweit eine eigenständige Steuerbilanz aufzustellen ist, gelten für sie entsprechend § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Darunter sind nicht die konkreten Vorschriften des Dritten Buches des HGB zu verstehen, sondern im wörtlichen Sinne die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Weiterhin gelten für die Steuerbilanz die für sie vorgesehenen steuerrechtlichen Vorschriften. Welche das im Einzelfall sind, ergibt sich aus einer

48 Weil zB bei einer GmbH das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen (§ 30 GmbHG) nicht angegriffen wird und sämtliche Gesellschafter der Verpflichtung zugestimmt haben, vgl. *Schulze-Osterloh*, FS Stimpel, 1985, 487, 493, 498 f.

49 Oben FN 47.

50 *Wrede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (FN 8), § 29 KStG Rn. 39 (Lfg. 161, November 1989).

Auslegung der Bestimmung, in der die Steuerbilanz geschriebenes oder ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist. Eine allgemeingültige Aussage ist insofern nicht möglich. Immerhin hat sich folgendes ergeben: Dient die Steuerbilanz der Ermittlung des Betriebsvermögens, muß die Steuerbilanz auch die auf steuerfreien oder nicht abzugsfähigen Vorgängen beruhenden Bilanzposten enthalten. Soll mit ihrer Hilfe dagegen der Gewinn ermittelt werden, sind diese Posten zu eliminieren. Diese Unterscheidung bewährt sich bei dem bekannten Problem, wie sich verdeckte Gewinnausschüttungen auf das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren auswirken.

Ergänzungs- und Sonderbilanzen

Dr. *Adalbert Uelner*, Ministerialdirektor a. D., Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmer-GesellschaftersIII. Das steuerrechtlich zu bilanzierende Vermögen der Personengesellschaft und ihrer Mitunternehmer-Gesellschafter<ul style="list-style-type: none">1. Gesamthandsvermögen2. Ausgrenzung von privat genutztem Vermögen3. SonderbetriebsvermögenIV. Notwendige Wertkorrekturen – Ergänzungsbilanzen<ul style="list-style-type: none">1. Personelle Veränderungen im Bestand einer Personengesellschaft<ul style="list-style-type: none">a) Ausscheiden eines Gesellschaftersb) Eintritt eines Gesellschaftersc) Gesellschafterwechsel | <ul style="list-style-type: none">2. Personenbezogene Steuervergünstigungen für dem Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnendes BetriebsvermögenV. Sonderprobleme<ul style="list-style-type: none">1. Behandlung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen2. Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG)3. Teilwertabschreibungen auf nicht abnutzbare Anlagegüter4. Absetzungen für Abnutzung bei abnutzbaren immateriellen WirtschaftsgüternVI. Zusammenfassung |
|--|---|

I. Einleitung

Die Begriffe „Ergänzungsbilanz“ und „Sonderbilanz“ sind gesetzlich nicht definiert. Das Gesetz erwähnt den Begriff „Ergänzungsbilanzen“ – seinen Inhalt offenbar als bekannt voraussetzend – lediglich einmal in § 24 Abs. 2 UmwStG, wonach eine Personengesellschaft bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz „einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter“ mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen darf.

Da der Gesetzeswortlaut unergiebig ist, kann es nicht verwundern, daß sich noch keine einheitliche und erst recht keine allgemein verbindliche

Terminologie zu diesen „Bilanzen“ gebildet hat, deren adjektivische Zusätze darauf hindeuten, daß es sich anscheinend nicht um wirkliche Bilanzen i. S. des Handels- und Steuerrechts handelt. Vom reinen Wortlaut her können als „Sonderbilanzen“ zB auch Abschichtungsbilanzen, Überschuldungsbilanzen oder Liquidationsbilanzen angesehen werden, während als Ergänzungsbilanzen zB auch alle gesellschaftsbezogener Zusatzrechnungen zur Steuerbilanz einer Personengesellschaft bezeichnet werden können, die der Besteuerung der Mitunternehmer-Gesellschafter dienen.

Da die Begriffe „Ergänzungsbilanz“ und „Sonderbilanz“ auslegungsfähige Begriffe sind, ist es erforderlich, ihren Inhalt aus dem jeweiligen Sachzusammenhang zu bestimmen, der Ergänzungsrechnungen oder Sonderrechnungen zu einer Bilanz im handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Sinn erfordert.

Der nachstehend abzuhandelnde Sachzusammenhang ist die Besteuerung von gewerblich tätigen Personengesellschaften und ihrer Mitunternehmer-Gesellschafter. Deshalb verstehe ich unter „Ergänzungsbilanzen“ und „Sonderbilanzen“ die im Rahmen der Besteuerung von gewerblich tätigen Personengesellschaften und ihrer Mitunternehmer-Gesellschafter notwendigen Zusatzrechnungen zur Steuerbilanz der Personengesellschaft als solcher¹.

II. Die gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmer-Gesellschafters

Rechtsgrundlage für die einkommensteuerrechtliche Behandlung einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind die §§ 2, 4, 5 und 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Aus dem Zusammenhang dieser Vorschriften hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 25. 6. 1984^{1a} abgeleitet, daß die Personengesellschaft zwar nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung sei, daß sie für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer aber doch als Steuerrechtssubjekt angesehen werden müsse, soweit sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirkliche, die den Gesellschaftern für die Besteuerung zuzurechnen seien. Solche Merkmale seien insbesondere die Verwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart – zB Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung – und das Erzielen von Einkünften im Rahmen dieser Einkunftsart. In der Literatur ist diese Auffassung – im Gegensatz zur früher herr-

¹ Vgl. zum Thema auch die Dissertation von *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln 1990, die hier nicht mehr im einzelnen ausgewertet werden konnte.

^{1a} BFH-Beschl. v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. 1984 II, 751.

schenden Bilanzbündeltheorie – als Einheitstheorie bezeichnet worden². Danach ist die gewerblich tätige Personengesellschaft als solche Gewinnerzielungssubjekt; im Rahmen der Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit – der Gesellschaft – sind es nicht die einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter.

Allerdings hat der BFH erkannt, daß seine These, die Personengesellschaft als solche sei Einkünftequalifizierungs- und Einkünfteermittlungssubjekt, nicht in allen Fällen zu annehmbaren Ergebnissen führt. Zu Schwierigkeiten führt seine These zB, wenn sich ein Gewerbetreibender gewerblich an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, deren Einkünfte nach der Einheitstheorie des BFH zB als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind. In diesem Fall verwirklicht die Gesellschaft als solche – isoliert gesehen – den Tatbestand der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“. Die Einkünfte eines gewerblich beteiligten Gesellschafters aus dieser Gesellschaft gehören jedoch zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb und können deshalb nicht durch die Qualifikationsmerkmale bestimmt werden, wie sie sich bei einer auf die Gesellschaft beschränkten Betrachtungsweise ergeben würden. Die Einkünfte eines gewerblich beteiligten Gesellschafters aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft müssen vielmehr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Gewinnermittlungsgrundsätzen bestimmt werden; denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach der zwingenden Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Gewinn. Der BFH läßt seine These von der Einkünftequalifizierungs- und Einkünfteermittlungssubjektqualität der Personengesellschaft deshalb nicht ausnahmslos gelten, sondern sagt, die statuierte Subjektqualität der Personengesellschaft gelte nur grundsätzlich. Er löst den Qualifikationskonflikt in der Weise, daß er die Einkünfte eines gewerblich beteiligten Gesellschafters an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte qualifiziert läßt. Insoweit muß der BFH auf Überlegungen zurückgreifen, wonach der Anteil am Ergebnis der Einkünfterzielung in der Personengesellschaft für den einzelnen Gesellschafter gesondert ermittelt wird. Anders ausgedrückt: Die Einheit der Gesellschaft tritt zurück, die Beteiligung des einzelnen Gesellschafters ist maßgebend. In diesem Zusammenhang führt der BFH aus, die Zugehörigkeit des Gesellschaftersanteils zu einem Betriebsvermögen bewirke wegen der gesetzlich angeordneten Behandlung von Einkünften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei dem einzelnen Gesellschafter, daß dieser vermittels seines Gesellschaftersanteils anteilig an den Wirtschaftsgütern

² Vgl. *Söffing*, Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften im Steuerrecht, NWB Fach 3, 7179 (7190).

der Gesellschaft beteiligt ist und diese – insoweit – bei ihm Betriebsvermögen sind. Insoweit sei die getrennte anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft erforderlich, um zu einer sachlich zutreffenden Besteuerung zu gelangen. Dies habe zur Folge, daß zB auch Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschaft anteilig bei diesem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte erfaßt werden müßten.

Festzuhalten bleibt also, daß die Qualität der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt für die Einkünfteermittlung auch nach dem BFH-Beschluß vom 25. 6. 1984 zurücktreten muß, wenn anders keine sachgerechte Besteuerung möglich ist.

Nach der gefestigten neueren BFH-Rechtsprechung³ sind die von dem Mitunternehmer-Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Dieser umfaßt

1. den in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG an erster Stelle genannten Gewinnanteil und
2. das Ergebnis einer etwaigen Sonderbilanz des einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafters, in der u. a. die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG an zweiter Stelle genannten Vergütungen erfaßt werden, soweit diese bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns der Personengesellschaft als solcher als Aufwand abgesetzt sind.

Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft wird also in zwei Stufen ermittelt:

Grundlage der ersten Stufe ist der Gewinn der Personengesellschaft als solcher, der sich aus ihrer Steuerbilanz – der Steuerbilanz erster Stufe – ergibt. Es sind Anteile ihres Gewinns, die den Mitunternehmern des Betriebs der Personengesellschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unmittelbar zur Besteuerung zugerechnet werden. Die Höhe dieses Gewinnanteils richtet sich nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel⁴.

In der zweiten Stufe wird das Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit der einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter, das nicht im gemeinschaftlichen Vermögen der Gesellschafter, d. h. im Gesellschaftsvermögen (§ 718 Abs. 1 BGB) erfaßt ist, das jedoch durch die Tätigkeit der einzelnen Mit-

3 Vgl. BFH-Beschl. v. 10. 11. 1980 GrS 1/79, BStBl. 1981 II, 164; BFH-Urt. v. 14. 11. 1985 IV R 63/83, BStBl. 1986 II, 58; BFH-Urt. v. 11. 12. 1986 IV R 222/84, BStBl. 1987 II, 553.

4 Vgl. BFH-Urt. v. 31. 10. 1974 IV R 141/70, BStBl. 1975 II, 73; BFH-Urt. v. 23. 4. 1975 I R 234/74, BStBl. 1975 II, 603; BFH-Beschl. v. 10. 11. 1980 GrS 1/79, BStBl. 1981 II, 164 (168).

unternehmer-Gesellschafter in der Gesellschaft veranlaßt ist, mit dem Gewinnanteil aus der Gesellschaft als solcher zusammengefaßt.

III. Das steuerrechtlich zu bilanzierende Vermögen der Personengesellschaft und ihrer Mitunternehmer-Gesellschafter

1. Gesamthandsvermögen

Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) folgt, daß dem Betriebsvermögensvergleich der Personengesellschaft als solcher grundsätzlich das Gesellschaftsvermögen zugrunde zu legen ist. Die Bilanzierung in der Personengesellschaft setzt voraus, daß die bilanzierten Wirtschaftsgüter entweder bürgerlich-rechtliches Eigentum (Gesamthandseigentum) oder wirtschaftliches Eigentum i. S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der Gesellschaft sind.

2. Ausgrenzung von privat genutztem Vermögen

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Zunächst schreibt § 5 EStG in seinen Absätzen 3, 4 und 5 für die Steuerbilanz ausdrücklich Abweichungen von den Absätzen in der Handelsbilanz vor. Die Steuerbilanz folgt also dem Ausweis von Aktivwerten und von Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz nicht in vollem Umfang.

Darüber hinaus beschränkt das Steuerrecht in § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG den Vermögensvergleich zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns ausdrücklich auf den Vergleich des Betriebsvermögens. In den Betriebsvermögensvergleich eines Einzelkaufmanns dürfen keine Wirtschaftsgüter einbezogen werden, die nicht Betriebsvermögen, sondern notwendiges Privatvermögen sind. Entsprechendes muß für das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gelten. Dementsprechend hat der BFH auch bei Personengesellschaften solche Wirtschaftsgüter nicht in den steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleich einbezogen, die privaten Zwecken der Gesellschafter dienen⁵. Bei fehlender betrieblicher Veranlassung für den Erwerb eines Vermögensgegenstands oder seiner Zuordnung zum Betriebsvermögen werden also nicht nur die Nutzungsvergütungen oder die Nutzungsentgelte aus dem Betriebsergebnis eliminiert, sondern auch die zugrunde liegende Vermögenssubstanz.

⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 30. 6. 1987 VIII R 353/82, BStBl. 1988 II, 418.

3. Sonderbetriebsvermögen

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind auch die Vergütungen gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmer-Gesellschafters, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Diese Tätigkeits- oder Nutzungsvergütungen führen nicht unmittelbar zu bilanziellen Auswirkungen. Sie sind bei der Gesellschaft Betriebsausgaben. In der Steuerbilanz der Gesellschaft sind sie nicht neutralisiert. Sie werden neutralisiert (über eine Gewinn- und Verlustrechnung) in einer Sonderbilanz des Mitunternehmer-Gesellschafters.

Nach dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15. 7. 1969⁶ ist es wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts nicht geboten, bei der Bestimmung des Steuergegenstandes – hier des gewerblichen Gewinns als Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs – durchgängig an die vorgegebene zivilrechtliche Ordnung anzuknüpfen. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn Auslegung und Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu einer Abweichung der steuerrechtlichen von der handelsrechtlichen Behandlung führen und steuerrechtlich nicht nur das nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 124 HGB i. V. mit § 719 BGB) gesamthänderisch gebundene Vermögen bilanzmäßig angesetzt wird. Steuerrechtlich darf es als unwesentlich angesehen werden, in welchen rechtlichen Formen der Mitunternehmer-Gesellschafter einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter einsetzt, um damit Gewinn zu erzielen.

Ergänzend dazu hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 19. 10. 1970⁷ als maßgebendes Auslegungskriterium für § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für Recht erkannt, daß ein Mitunternehmer nach Möglichkeit so behandelt werden muß, wie er als Einzelunternehmer behandelt werden müßte. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – Gleichbehandlung des Mitunternehmers des Betriebs einer Personengesellschaft mit dem Einzelunternehmer eines Betriebs –, ist es dementsprechend erforderlich, außer den in der Steuerbilanz der Gesellschaft als solcher ausgewiesenen Wirtschaftsgütern auch alle Wirtschaftsgüter in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen, die den Mitunternehmer-Gesellschaftern nicht gemeinschaftlich, sondern nur einem oder mehreren Mitunternehmer-Gesellschaftern gehören, wenn diese Wirtschaftsgüter nach den allgemein für die Abgrenzung des Betriebsvermögens geltenden Grundsätzen

⁶ 1 BvR 457/66, BStBl. 1969 II, 718.

⁷ GrS 1/70, BStBl. 1971 II, 177.

der gewerblichen Betätigung der Mitunternehmer-Gesellschafter im Rahmen der Personengesellschaft zuzurechnen sind. In diesem Fall handelt es sich um sog. Sonderbetriebsvermögen, das in Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter zu erfassen ist. Dieses Sonderbetriebsvermögen kann auch gewillkürtes Betriebsvermögen des Mitunternehmer-Gesellschafters sein⁸.

Unter der Voraussetzung, daß es sich um dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienendes Betriebsvermögen handelt, kommen als in Sonderbilanzen auszuweisendes Sonderbetriebsvermögen in Betracht.

- Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer-Gesellschafter allein zuzurechnen sind,
- Wirtschaftsgüter, die einer Bruchteilsgemeinschaft zuzurechnen sind, an der ein Mitunternehmer-Gesellschafter, mehrere Mitunternehmer-Gesellschafter oder alle Mitunternehmer-Gesellschafter beteiligt sind und
- Wirtschaftsgüter, die einer neben der Personengesellschaft als solcher bestehenden Gesamthandsgemeinschaft zuzurechnen sind, an der ein Mitunternehmer-Gesellschafter, mehrere Mitunternehmer-Gesellschafter oder alle Mitunternehmer-Gesellschafter beteiligt sind.

Die als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizierenden Wirtschaftsgüter können dem Betrieb der Mitunternehmerschaft entweder unmittelbar dienen oder der Beteiligung des Mitunternehmer-Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft förderlich sein. Im ersten Fall handelt es sich um sog. Sonderbetriebsvermögen I, im zweiten Fall um sog. Sonderbetriebsvermögen II.

Sonderbetriebsvermögen I sind Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar in der Weise dienen, daß sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind⁹. Es handelt sich um solche Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überläßt¹⁰. Zum Sonderbetriebsvermögen II rechnen Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar zum Einsatz in der Gesellschaft als solcher bestimmt sind, sondern die der Beteiligung des Mitunternehmer-Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft förderlich sind. Eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen II setzt voraus, daß die Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stär-

8 Vgl. dazu *Blümich/Stuhrmann*, EStG, § 15 Anm. 327, 329.

9 Vgl. BFH-Urt. v. 13. 5. 1976 IV R 4/75, BStBl. 1976 II, 617.

10 Vgl. BFH-Urt. v. 2. 12. 1982 IV R 72/79, BStBl. 1983 II, 215; v. 14. 4. 1988 IV R 271/84, BStBl. 1988 II, 667.

kung dieser Beteiligung eingesetzt werden¹¹. Die BFH-Rechtsprechung zählt hierzu insbesondere die Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH. Die GmbH-Anteile stärken die Stellung des Kommanditisten, weil der Kommanditist durch die Wahrnehmung seiner Rechte aus der Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Möglichkeiten seiner Einflußnahme auf die KG erweitert. Auch Gebäude oder Gebäudeteile, in denen ein Mitunternehmer-Gesellschafter im Rahmen einer von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfaßten Tätigkeit für die Mitunternehmerschaft tätig wird, können geeignet sein, seine Position innerhalb der Mitunternehmerschaft zu stärken und kommen deshalb als Sonderbetriebsvermögen II in Betracht¹². Übrigens: Sonderbetriebsvermögen kann auch negativ sein, wie es zB bei einer Verbindlichkeit des Mitunternehmer-Gesellschafters der Fall ist, die er zum Erwerb der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft aufgenommen hat. In allen Fällen erhöht positives Sonderbetriebsvermögen das steuerliche Kapitalkonto des Mitunternehmer-Gesellschafters, während negatives Sonderbetriebsvermögen dieses Kapitalkonto mindert.

Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmer-Gesellschafters, die an sich bereits Betriebsvermögen eines anderen Betriebs des Mitunternehmers wären, sind auch dann Sonderbetriebsvermögen und damit in den Betriebsvermögensvergleich bei der Personengesellschaft einzubeziehen, wenn sie dem Betrieb der Personengesellschaft dienen. Der BFH hat die in diesem Fall vorhandene Bilanzierungskonkurrenz zugunsten des engeren Sachzusammenhangs mit dem Betrieb der Mitunternehmerschaft entschieden und die sog. Subsidiaritätsthese abgelehnt¹³.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß in den steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleich einer Mitunternehmerschaft einzubeziehen sind

1. die Wirtschaftsgüter, die in der Steuerbilanz der Personengesellschaft als solcher auszuweisen sind und
2. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I oder II des einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafters.

In welcher Form das Sonderbetriebsvermögen I und II in die steuerliche Gewinnermittlung einzubeziehen ist, ist umstritten¹⁴. Einigkeit besteht

11 Vgl. BFH-Urt. v. 15. 10. 1975 I R 16/73, BStBl. 1976 II, 188.

12 Vgl. insgesamt zum Sonderbetriebsvermögen I und II: BFH-Urt. v. 14. 4. 1988 IV R 271/84, BStBl. 1988 II, 667.

13 Vgl. BFH-Urt. v. 18. 7. 1979 I R 199/75, BStBl. 1979 II, 750 (752) und BMF-Schreiben v. 10. 12. 1979, BStBl. 1979 I, 683.

14 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. 1989, S. 384.

darin, daß eine Zusammenfassung des auf den einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter entfallenden Anteils am Gewinn der Gesellschaft als solcher und des Ergebnisses seiner Sonderbilanz erforderlich ist. Die (noch) h. M. nimmt an, daß dies im Rahmen einer steuerlichen Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft geschehen muß. *Döllerer* meint, wegen der wirtschaftlichen Einheit zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und den im Rahmen der Sonderbilanzen der Gesellschafter auszuweisenden Wirtschaftsgüter seien die Gesellschaftsbilanz und die Sonderbilanzen in einer Gesamtbilanz zu konsolidieren¹⁵. M. E. müssen bei Annahme einer Gesamtbilanz die Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Mitunternehmer-Gesellschaftern durch Zuordnung auf die einzelnen Beteiligten strukturiert ausgewiesen werden¹⁶. Die den einzelnen Mitunternehmer-Gesellschaftern zuzurechnenden Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten und das auf die einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter entfallende steuerrechtliche Eigenkapital muß auch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und den Mitunternehmer-Gesellschaftern erkennbar sein. Dabei gilt für die von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG erfaßten Rechtsbeziehungen das Imparitätsprinzip nicht¹⁷.

Wirtschaftsgüter in der Sonderbilanz eines Mitunternehmer-Gesellschafters, die in der Steuerbilanz der Gesellschaft nicht als Eigenkapital gewertet werden, unterliegen jedoch in der Sonderbilanz grundsätzlich den allgemeinen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften. Bewertungswahlrechte für Wirtschaftsgüter, die in der Sonderbilanz ausgewiesen sind, übt der Mitunternehmer-Gesellschafter, nicht die Gesellschaft aus. Eine Bindung an Wertansätze in der Gesellschaftsbilanz besteht nur, wenn der Ausweis in der Sonderbilanz der steuerrechtlich gebotenen Neutralisierung eines Ausweises in der Gesellschaftsbilanz dient.

*Knobbe-Keuk*¹⁸, *Thiel*¹⁹ u. a. sind der Auffassung, die Denkfigur der Gesamtbilanz entbehre der gesetzlichen Grundlage. Tatsächlich ist die Meinung im Vordringen, es sei keine Gesamtbilanz zu bilden, sondern zur Ermittlung der dem einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter aus seiner Tätigkeit im Rahmen der Mitunternehmerschaft zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei es erforderlich, seinem Anteil am Gewinn der Gesellschaft i. S. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG das Ergebnis aus seiner

15 Vgl. *Döllerer*, DStZ/A 1974, 211; DStZ/A 1976, 435.

16 Vgl. *Uelner*, JbFStR 1978/79, 311 ff.; *ders.*, JbFStR 1979/80, 338 ff., 350.

17 Vgl. BFH-Urt. v. 22. 5. 1984 VIII R 35/84, BStBl. 1985 II, 243; v. 8. 1. 1975 I R 142/72, BStBl. 1975 II, 437; v. 11. 12. 1980 IV R 91/77, BStBl. 1981 II, 422.

18 Vgl. *Knobbe-Keuk* (FN 14), S. 385.

19 Vgl. *Thiel*, StuW 1984, 104 ff.

Sonderbilanz hinzuzurechnen (additive Gewinnermittlung)²⁰. In welcher Form man das Sonderbetriebsvermögen I und II auch in die steuerrechtliche Gewinnermittlung für den Mitunternehmer-Gesellschafter einbezieht, es handelt sich um eine Addition aus zwei Komponenten: dem anteiligen Ergebnis aus der Steuerbilanz der Gesellschaft als solcher und dem Ergebnis der Sonderbilanz des Mitunternehmer-Gesellschafters, bei der das Imparitätsprinzip für solche Wirtschaftsgüter ausgeschaltet ist, die steuerrechtlich als Eigenkapital des Mitunternehmer-Gesellschafters in der Gesellschaft als solcher gewertet werden. Dies gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Die Frage, wem die gewerbsteuerrechtlichen Ergebnisse zuzurechnen sind, die aus dem Sonderbetriebsvermögen resultieren – der Gesellschaft als solcher, allen Mitunternehmer-Gesellschaftern oder nur dem Mitunternehmer-Gesellschafter, dem das Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen war –, ist primär zivilrechtlich zu beantworten. Nach Auffassung des BFH²¹ unterliegt es der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern, wem insoweit die gewerbsteuerrechtlichen Ergebnisse zuzurechnen sind. Fraglich bleibt aber, wem zuzurechnen ist, wenn nichts vereinbart ist. Das OLG München²² meint: der Gesellschaft als solcher. Nach Auffassung von *Knobbe-Keuk*²³ berühren Ergebnisse des Sonderbetriebsvermögens bei fehlender Vereinbarung die von der Gesellschaft zu tragende Gewerbesteuer nicht. Gewerbsteuerliche Ergebnisse sind dem Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnen, aus dessen Sonderbetriebsvermögen sie resultieren. Dem stimme ich zu.

IV. Notwendige Wertkorrekturen – Ergänzungsbilanzen

Die personelle Veränderung im Bestand einer Personengesellschaft oder das Recht eines einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafters, Steuervergünstigungen für ihm zuzurechnendes Betriebsvermögen in Anspruch zu nehmen, kann dazu führen, daß der Wert des Anteils des einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazugehörenden Gegenständen abweicht von der auf die Gesellschaft als solche beschränkten Wertentwicklung dieses Anteils.

20 Vgl. *Schmidt*, EStG, 9. Aufl. 1990, § 15 Anm. 67b); vgl. auch BFH-Urt. v. 12. 11. 1985 VIII R 286/81, BStBl. 1986 II, 55.

21 BFH v. 6. 7. 1978 IV R 164/74, BStBl. 1978 II, 647.

22 OLG München v. 23. 7. 1986 7 U 5095/85 (zitiert nach *Gassner*, Arbeitsbuch der DAI-Tagung am 3.–5. 9. 1990 in Königswinter).

23 *Knobbe-Keuk* (FN 14), S. 628; vgl. auch *Autenrieth*, DSz/A 1988, 120.

1. Personelle Veränderungen im Bestand einer Personengesellschaft

Bilanzielle Auswirkungen bei personellen Bestandsveränderungen sind denkbar

- beim Ausscheiden eines Gesellschafters,
- beim Eintritt eines Gesellschafters und
- bei einem Gesellschafterwechsel.

a) Ausscheiden eines Gesellschafters

Das Ausscheiden eines Gesellschafters führt bürgerlich-rechtlich dazu, daß der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zuwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der bisherige Gesellschaftsanteil geht unter. Gleichzeitig entsteht ein Anspruch des Ausscheidenden auf Zahlung des Abfindungsguthabens, d. h. desjenigen, „was er (der Ausscheidende) bei der Auseinandersetzung erhalten würde, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre“ (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB). Dieser Abfindungsanspruch ist primär ein Geldzahlungsanspruch. Die Gesellschaft als solche verliert ihre Identität nach h. M. durch das Ausscheiden eines Gesellschafters nicht.

Für die Beantwortung der Frage, welche bilanziellen Auswirkungen sich durch das Ausscheiden eines Gesellschafters ergeben können, sind drei Sachverhalte zu unterscheiden:

- der Abfindungsanspruch entspricht dem bisherigen Kapitalanteil,
- der Abfindungsanspruch ist höher als der bisherige Kapitalanteil und
- der Abfindungsanspruch ist niedriger als der bisherige Kapitalanteil.

Entspricht der Abfindungsanspruch des Ausscheidenden dem Buchwert seines Kapitalanteils, wirkt sich das Ausscheiden steuerneutral aus. Der Anteil des Ausscheidenden am Gesellschaftsvermögen wächst den verbleibenden Gesellschaftern zu, an die Stelle des Kapitalanteils des Ausscheidenden tritt die Abfindungsverpflichtung der Gesellschaft. Der Vorgang wird bilanzsteuerrechtlich gewertet, als ob die Gesellschaft den Kapitalanteil des Ausscheidenden zum Buchwert angeschafft hätte. Die Anschaffungskosten entsprechen der an die Stelle des Kapitalanteils des Ausgeschiedenen entstandenen Abfindungsverpflichtung. Es handelt sich um einen Passivtausch, durch den die Kapitalkonten in der Steuerbilanz für die verbleibenden Gesellschafter nicht berührt werden. Für ergänzende bilanzielle Rechnungen besteht kein Anlaß.

Erhält der Ausscheidende einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, der seinen bisherigen Kapitalanteil übersteigt, wird der Differenzbetrag in der Steuerbilanz der Gesellschaft bei den Wirtschaftsgütern anteilig aktiviert, deren Wertansätze unter dem Teilwert liegen. Steuerrechtlich kann dieser Vorgang auch zu dem anteiligen Ausweis eines Geschäftswerts führen.

Entsprechendes – nämlich eine anteilige Abstockung der Wertansätze des Aktivvermögens – gilt für den Fall, daß der Abfindungsanspruch des Ausscheidenden niedriger liegt als sein bisheriger Kapitalanteil.

Die ergänzenden Rechnungen (Aufstockung oder Aufstockung der Aktivwerte) bei einem vom Kapitalanteil abweichenden Abfindungsanspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters können in der Steuerbilanz der Gesellschaft dargestellt werden. Für diese Wertkorrekturen bedarf es keiner Ergänzungsbilanz der verbleibenden Gesellschafter.

b) Eintritt eines Gesellschafters

Der Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter wird steuerrechtlich als Einbringung von Mitunternehmeranteilen der bisherigen Gesellschafter in eine neue, durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte Personengesellschaft gewertet²⁴. Dementsprechend fällt dieser Vorgang in den Anwendungsbereich von § 24 UmwStG. Wird ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft, darf die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wertansatz bei der Personengesellschaft für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Der Ansatz in der Personengesellschaft ist also für den Einbringenden entscheidend.

Nach h. M.²⁵ setzt § 24 UmwStG nicht voraus, daß vor der Einbringung in die Personengesellschaft bereits Ergänzungsbilanzen vorhanden sind, sondern erlaubt auch, Ergänzungsbilanzen – und zwar sowohl positive als auch negative – erst aufzustellen, um das gewünschte Ergebnis zu erreichen. Trotz Aufstockung auf die Teilwerte in der Bilanz der aufzunehmenden Personengesellschaft kann dementsprechend zB die Buchwertfortführung durch ein Zusammenspiel negativer und positiver Ergänzungs-

24 Vgl. Tz. 72 des BMF-Schreibens v. 16. 6. 1978, BStBl. 1978 I, 235.

25 Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Rz. 7851 und 7872.

bilanzen erreicht werden²⁶. Zuständig für die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen ist die aufnehmende Personengesellschaft.

Ergänzungsbilanzen enthalten keine Wirtschaftsgüter, die als Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmer-Gesellschafters zu werten wären, sondern ausschließlich Wertkorrekturen zur Steuerbilanz der Gesellschaft als solcher. Muß zB ein neu hinzutretender Mitunternehmer-Gesellschafter als Gesellschaftseinlage einen höheren Betrag leisten, als ihm in der Bilanz der Gesellschaft als solcher als Kapitalkonto gutgeschrieben wird, so entstehen bei den „Altgesellschaftern“ Einbringungsgewinne. Diese können dadurch vermieden werden, daß der in der Steuerbilanz der Gesellschaft als solcher vorhandene Mehrbetrag in negativen Ergänzungsbilanzen der „Altgesellschafter“ neutralisiert wird.

c) Gesellschafterwechsel

Die entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils von einem ausscheidenden auf einen neu eintretenden Gesellschafter ist aus der Sicht des entgeltlichen Erwerbers einkommensteuerrechtlich die Anschaffung eines Anteils am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazugehörenden Gegenständen (vgl. §§ 718, 719 BGB). Hat der Erwerber für den Mitunternehmeranteil mehr an den ausscheidenden Gesellschafter gezahlt, als es dessen Kapitalanteil entsprach, wäre es nicht gerechtfertigt, dem Erwerber künftig einen Anteil am Betriebsgewinn der Personengesellschaft zuzurechnen, der die höheren Anschaffungskosten des Erwerbers außer acht ließe. In diesem Fall ist es deshalb erforderlich, den bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft als solcher unkorrigiert gelassenen Gewinnanteil des Erwerbers zu korrigieren. Dies geschieht, indem die höheren Anschaffungskosten des Erwerbers in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden, auf deren Passivseite das den höheren Anschaffungskosten entsprechende Mehrkapital ausgewiesen wird.

Entsprechendes gilt, wenn nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils auf einen neu eintretenden Gesellschafter oder auf einen anderen Gesellschafter übertragen wird.

2. Personenbezogene Steuervergünstigungen für dem Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnendes Betriebsvermögen

Auswirkungen für den bilanziellen Ausweis von Betriebsvermögen, das einem Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnen ist, können sich auch

²⁶ Vgl. *Widmann/Mayer* (FN 25), Rz. 7873 ff.

ergeben, wenn dem Mitunternehmer-Gesellschafter personenbezogene Steuervergünstigungen für ihm zuzurechnendes Betriebsvermögen zustehen. Hauptanwendungsfall ist insoweit § 6b EStG.

Bei der Anwendung von § 6b EStG ergibt sich die stärkste Abweichung von der Einheitstheorie, weil der BFH § 6b EStG zutreffend als eine personenbezogene Steuervergünstigung wertet, die u. a. voraussetzt, daß das (begünstigt veräußerte) Wirtschaftsgut mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Betriebsvermögen des veräußernden Steuerpflichtigen, also zu irgendeinem betrieblichen Anlagevermögen dieses Steuerpflichtigen gehört hat. Der BFH hat erkannt: „Bei Wirtschaftsgütern, die im Bruchteilseigentum mehrerer Steuerpflichtiger stehen und bei denen der Miteigentumsanteil Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist, kann als veräußernder Steuerpflichtiger nur der Miteigentümer hinsichtlich seines Miteigentumsanteils angesehen werden. Demgemäß ist es zulässig, daß Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern abgezogen werden, die dieser Gesellschafter für ein daneben betriebenes Einzelunternehmen anschafft oder herstellt“²⁷. Darüber hinaus können realisierte stille Reserven aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das zum Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gehört, auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zum Gesellschaftsvermögen gehören; in diesem Fall dürfen die stillen Reserven von allen Mitunternehmer-Gesellschaftern nur einheitlich übertragen werden. Wegen des personenbezogenen Charakters von § 6b EStG bleibt es dem einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter aber auch unbenommen, den anteiligen begünstigten Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das zum Gesellschaftsvermögen gehört, auf Wirtschaftsgüter zu übertragen, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen in der Personengesellschaft gehören. Damit er den personenbezogenen Charakter des § 6b EStG voll ausnutzen kann, darf er die im Gesellschaftsvermögen realisierten anteiligen stillen Reserven aber auch auf Wirtschaftsgüter übertragen, die zum Betriebsvermögen eines anderen von ihm als Einzelunternehmen geführten Betriebs gehören, und sogar auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesellschaftsvermögen einer anderen Personengesellschaft oder zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmer-Gesellschafters bei einer anderen Personengesellschaft gehören, soweit ihm diese Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind (vgl. Abschn. 41 b Abs. 7 EStR). Für die Übertragungsmöglichkeiten aufgedeckter stiller Reserven sind wegen des personenbezogenen Charakters von § 6b EStG also die Grundsätze weiter anwendbar, die nach der Bilanzbün-

27 Vgl. BFH-Urt. v. 10. 7. 1980 IV R 136/77, BStBl. 1981 II, 84.

deltheorie anzuwenden waren: Für die Anwendung von § 6b EStG gelten die Anteile des einzelnen Mitunternehmers am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Wirtschaftsgütern i. S. von § 719 Abs. 1 BGB trotz ihrer gesamthänderischen Bindung als selbständiges Betriebsvermögen des Mitunternehmer-Gesellschafters.

Soweit aufgedeckte und übertragene stille Reserven nur Wirtschaftsgüter berühren, die im Alleineigentum eines Mitunternehmer-Gesellschafters stehen, ergeben sich lediglich die bei der Anwendung von § 6b EStG vorhandenen „normalen“ Probleme. Dasselbe gilt, soweit stille Reserven in Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens aufgedeckt und auf neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter in demselben Gesellschaftsvermögen übertragen werden. Darüber hinaus problematisch sind jedoch die Fälle, in denen ein Mitunternehmer-Gesellschafter eine 6b-Vergünstigung – weil personenbezogen – abweichend von der einheitlichen Bewertung eines Wirtschaftsguts in der Gesellschaftsbilanz verwenden will. Überträgt der Mitunternehmer-Gesellschafter zB eine 6b-Rücklage aus einem von ihm unabhängig von der Gesellschaft geführten Einzelbetrieb auf ein Wirtschaftsgut, das die Gesellschaft als Wirtschaftsgut des Gesellschaftsvermögens neu angeschafft oder hergestellt hat, so ist die einheitliche Weiterentwicklung des Bilanzwertes für dieses Wirtschaftsgut nicht möglich. Die zutreffende Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung auf den einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter und damit dessen sachgerechte Besteuerung kann nur gewährleistet werden, wenn der anteilige höhere „Wertverzehr“ durch Übertragung der 6b-Rücklage bilanziell dargestellt wird, soweit das Wirtschaftsgut anteilig dem die 6b-Rücklage übertragenden Mitunternehmer-Gesellschaft zuzurechnen ist. Es ist eine Ergänzungsbilanz für den die 6b-Rücklage übertragenden Mitunternehmer-Gesellschafter aufzustellen. Auch diese Ergänzungsbilanz – dies ist allen Ergänzungsbilanzen gemeinsam – enthält nur Wertkorrekturen zur Steuerbilanz der Gesellschaft als solcher. Sie dient – wie alle Ergänzungsbilanzen – ausschließlich der Ermittlung und Darstellung von Wert- und Gewinnkorrekturen, um den dem einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteil aus der Gesellschaft als solcher zutreffend auszuweisen und damit die sachgerechte Besteuerung des Mitunternehmer-Gesellschafters zu gewährleisten.

Da Ergänzungsbilanzen gesellschafterbezogene Wertkorrekturen zu bestimmten Wirtschaftsgütern darstellen, die zum Gesellschaftsvermögen gehören, ist ihre Existenz abhängig 1. vom Verbleib dieser Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen und 2. vom Verbleib des Mitunternehmer-Gesellschafters in der Gesellschaft. Keine in einer Ergänzungsbilanz enthalte-

ne Wertkorrektur kann es mehr geben, wenn das Wirtschaftsgut, dessen Wert gesellschafterbezogen korrigiert worden ist, aus dem Gesellschaftsvermögen ausscheidet. Scheidet der Mitunternehmer-Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, kann es für ihn logischerweise ebenfalls keine Wertkorrektur zum Gesellschaftsvermögen mehr geben.

Fraglich ist, wie die gesellschafterbezogenen, in einer Ergänzungsbilanz dargestellten Wertkorrekturen fortzuentwickeln sind, solange das wertkorrigierte Wirtschaftsgut Teil des Gesellschaftsvermögens ist. Die h. M. geht davon aus, daß die Werte in der Ergänzungsbilanz einheitlich mit den Wertansätzen in der Gesellschaftsbilanz weiterzuentwickeln seien. Nach Darstellung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)²⁸ führt dies u. a. zu folgenden Konsequenzen:

- Mehrwerte für abnutzbare materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nach der gleichen AfA-Methode – linear oder degressiv – und auf dieselbe Restnutzungsdauer wie in der Gesellschaftsbilanz abzuschreiben;
- bei voll abbeschriebenen Wirtschaftsgütern ist die Restnutzungsdauer neu zu schätzen und der Mehrwert entsprechend der in der Gesellschaftsbilanz gewählten AfA-Methode über diese Restnutzungsdauer zu verteilen;
- Teilwertabschreibungen in der Gesellschaftsbilanz führen zu einer entsprechenden Reduzierung des Mehrwerts in der positiven Ergänzungsbilanz;
- die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG steht auch dem erwerbenden Gesellschafter zu, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Erwerbs als Ganzes ein geringwertiges Wirtschaftsgut ist und wenn das Wirtschaftsgut voll abgeschrieben ist.

M. E. sind die in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wertkorrekturen nur in Anlehnung an die Wertansätze in der Gesellschaftsbilanz weiterzuentwickeln. Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluß vom 25. 6. 1984 m. E. zutreffend erkannt, daß die Qualität der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt für die Einkünfteermittlung dann zurücktreten muß, wenn anders keine sachgerechte Besteuerung möglich ist. Vorrang vor der einheitlichen Behandlung von in Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Wertkorrekturen mit den Wertansätzen in der (übrigen) Gesellschaftsbilanz hat dementsprechend die sachgerechte Besteuerung des einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafters. Dies ist bei der Behandlung einiger Sonderprobleme zu verdeutlichen.

28 Vgl. FN-IDW Nr. 3/1990.

V. Sonderprobleme

1. Behandlung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen

Im Zusammenhang mit den in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wertkorrekturen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, fragt es sich, ob die Werte in der Ergänzungsbilanz nach Maßgabe der Restnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter fortzuentwickeln sind, die wertkorrigiert wurden, und wie zu verfahren ist, wenn das wertkorrigierte Wirtschaftsgut in der Gesellschaftsbilanz bereits voll abgeschrieben ist.

*Dreissig*²⁹ vertritt – wie das IDW – die Auffassung, die Absetzung für Abnutzung könne in Ergänzungs- und Gesellschaftsbilanz nur einheitlich erfolgen, so daß in der Ergänzungsbilanz dieselbe Restnutzungsdauer und dieselbe AfA-Methode zugrunde zu legen seien wie in der Gesellschaftsbilanz. Sei ein Wirtschaftsgut in der Gesellschaftsbilanz bereits voll abgeschrieben, so könne es nicht mehr in eine Ergänzungsbilanz aufgenommen werden. Ich halte diese Auffassung für nicht zutreffend, weil sie nicht durchgängig zu einer sachgerechten Besteuerung der Mitunternehmer-Gesellschafter führt. Wie der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 25. 6. 1984 zutreffend erkannt hat, kann eine Personengesellschaft nicht ausnahmslos als Subjekt der Einkünftequalifizierung und Einkünfteermittlung angesehen werden. Wenn es eine sachgerechte Besteuerung erfordert, muß die Einheit der Gesellschaft gegenüber der Vielheit der Gesellschafter zurücktreten. Dies gilt zB bei einem Gesellschafterwechsel auch, wenn ein neu in die Gesellschaft eintretender Mitunternehmer-Gesellschafter für seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen Anschaffungskosten aufgewendet hat, die höher sind als das Kapitalkonto des Ausgeschiedenen in der Gesellschaft war. Auch für diesen Fall muß gelten, daß dem eintretenden Mitunternehmer-Gesellschafter steuerrechtlich über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen auch ein Anteil an den dazugehörigen Wirtschaftsgütern zuzuordnen ist. Das bedeutet aber, daß die Anschaffungskosten für einen Gesellschaftsanteil anteilig auf die einzelnen im Gesellschaftsanteil verkörperten Wirtschaftsgüter verteilt werden müssen. Ist zB ein Gebäude in einer Gesellschaftsbilanz – aus welchen Gründen auch immer – voll abgeschrieben, zahlt aber der eintretende Mitunternehmer-Gesellschafter im Rahmen seiner Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil anteilig noch 100 000 DM für dieses Gebäude, weil er die Restnutzungsdauer des

²⁹ *Dreissig*, Ausgewählte Probleme bei Ergänzungsbilanzen, BB 1990, 958.

Gebäudes mit zehn Jahren schätzt, wäre es nicht gerechtfertigt, den Erwerber zu zwingen, die anteiligen Gebäude-Anschaffungskosten von 100 000 DM sofort als Aufwand zu verrechnen – dies wäre m. E. übrigens auch betriebswirtschaftlich nicht gerechtfertigt. M. E. müssen die in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wertkorrekturen wie zusätzliche (nachträgliche) Anschaffungskosten für anteilige Wirtschaftsgüter im Rahmen des Erwerbs des Gesellschaftsanteils gewertet werden, weil andernfalls keine sachgerechte Besteuerung des eintretenden Gesellschafters gewährleistet wäre.

2. Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG)

Im Zusammenhang mit dem Erwerb des Anteils an einem Gesellschaftsvermögen, zu dem sofort abgeschriebene geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) oder Wirtschaftsgüter gehören, die in der Gesellschaftsbilanz bereits unter einen Wert von 800 DM abgeschrieben sind, fragt es sich, ob ein eintretender Mitunternehmer-Gesellschafter, der bei der Bemessung der Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils für diese Wirtschaftsgüter einen Wert angesetzt hat, eine positive Wertkorrektur in seiner Ergänzungsbilanz vornehmen darf.

M. E. wird die Qualität eines Wirtschaftsguts als geringwertig i. S. von § 6 Abs. 2 EStG nicht danach bestimmt, ob für dieses Wirtschaftsgut im Rahmen der Bilanzierung zu irgendeinem Bilanzstichtag ein Wert von 800 DM oder weniger angesetzt wird, sondern dadurch, daß das Wirtschaftsgut als Ganzes im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung ein geringwertiges Wirtschaftsgut i. S. von § 6 Abs. 2 EStG ist. Dies entspricht auch der Auffassung des IDW. § 6 Abs. 2 EStG ist also auf das einheitliche Wirtschaftsgut bezogen, nicht aber zB auf zusätzliche (nachträgliche) Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut, das im Zeitpunkt seines Erwerbs als Ganzes nicht geringwertig i. S. von § 6 Abs. 2 EStG ist. Ein Gebäude, das voll abgeschrieben ist, kann zB nicht als geringwertig gewertet werden.

Aus diesen Überlegungen folgt, daß der Erwerber eines Gesellschaftsanteils, der bei der Bemessung der Anschaffungskosten für seinen Gesellschaftsanteil einen anteiligen Wert für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) oder für Wirtschaftsgüter ansetzt, die in der Gesellschaftsbilanz bereits auf einen Betrag von 800 DM oder weniger abgeschrieben sind, wie folgt verfahren darf:

Soweit die nachträglichen Anschaffungskosten auf ein Wirtschaftsgut entfallen, das als geringwertiges Wirtschaftsgut i. S. von § 6 Abs. 2 EStG anzusehen ist, kann die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch

nehmen, d. h. er kann die darauf entfallenden Anschaffungskosten sofort absetzen. Da sich die Qualität eines Wirtschaftsguts als geringwertiges aber nicht nach dem restlichen Bilanzansatz in der Gesellschaftsbilanz als solcher richtet, kann er die anteiligen nachträglichen Anschaffungskosten nicht sofort absetzen, soweit sie auf Wirtschaftsgüter entfallen, die im Zeitpunkt ihres Erwerbs als Ganzes keine geringwertigen Wirtschaftsgüter i. S. von § 6 Abs. 2 EStG waren, sondern aus anderen Gründen unter die 800-DM-Grenze abgeschrieben wurden.

3. Teilwertabschreibungen auf nicht abnutzbare Anlagegüter

Bei der Beurteilung der Frage, aufgrund welcher Bemessungsgrundlage Teilwertabschreibungen für nicht abnutzbare Anlagegüter in Betracht kommen – ob die Wertansätze in Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz einheitlich zu werten sind oder ob der Ansatz in der Gesellschaftsbilanz und die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen nachträglichen Anschaffungskosten des eintretenden Mitunternehmer-Gesellschafters getrennt gewertet werden müssen – stehen sich zwei Auffassungen gegenüber: die eine Auffassung geht dahin, daß beide Bilanzen gesondert zu werten seien. Dementsprechend komme auch eine Teilwertabschreibung in der Ergänzungsbilanz allein in Betracht. Die andere Auffassung geht dahin, daß die Werte in Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz zusammenzurechnen seien. *Dreissig*³⁰ vertritt hierzu die Auffassung, daß nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie die Frage einer Teilwertabschreibung nur noch einheitlich für die zusammengefaßte Bilanz, d. h. für die Gesellschaftsbilanz einschließlich der Ergänzungsbilanz entschieden werden könne. Dem stimme ich im Ergebnis zu. M. E. ist dies allerdings kein Ergebnis der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie, sondern ergibt sich aus der Betrachtung, daß es sich bei den in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wertkorrekturen um zusätzliche nachträgliche Anschaffungskosten handelt. Das bedeutet, daß die Werte in Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz zusammen die Wertansätze in der Gesellschaftsbilanz bestimmen. Diese Wertung liegt auch § 24 UmwStG zugrunde: Die Wertansätze in der Steuerbilanz der Gesellschaft schließen die Wertansätze in Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter ein.

³⁰ Vgl. FN 29.

4. Absetzungen für Abnutzung bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern

Nach h. M. sind die in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wertkorrekturen zu abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern einschließlich eines Geschäftswerts über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben. *Dreissig*³¹ hat die Frage gestellt, ob und wie in der Ergänzungsbilanz abgeschrieben werden könne, wenn der Erwerber keinen anteiligen bereits bilanzierten Geschäftswert erworben habe, sondern nur eine Wertkorrektur zu einem Wirtschaftsgut ausweise, das wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG in der Gesellschaftsbilanz nicht ausgewiesen sei. In Betracht käme, daß auch in der Ergänzungsbilanz nichts mehr aktiviert werden dürfe, wenn in der Gesellschaftsbilanz nichts aktiviert sei. Offenbar hält aber auch *Dreissig* dieses Ergebnis nicht für zutreffend, denn sie führt aus, daß der Mehrwert über die zu erwartende Nutzungsdauer des zugehörigen Wirtschaftsguts abzuschreiben sei. Die Ablehnung einer Abschreibung über die Restnutzungsdauer bei in der Gesellschaftsbilanz bereits abgeschriebenem sowie bei geringwertigen Wirtschaftsgütern – wie sie von *Dreissig* vertreten wird – basiere allein darauf, daß es nicht für zulässig gehalten werden, für ein und dasselbe Wirtschaftsgut im Rahmen ein und derselben Gewinnermittlung unterschiedliche Nutzungsdauern zugrunde zu legen.

Ich bin der Auffassung, daß Wertansätze für Wirtschaftsgüter in einer Ergänzungsbilanz auch dann in Betracht kommen und über ihre Restnutzungsdauer abzuschreiben sind, wenn das Wirtschaftsgut, dessen Wertkorrektur in der Ergänzungsbilanz ihren Niederschlag gefunden hat, in der (übrigen) Gesellschaftsbilanz nicht ausgewiesen ist. Der Nichtausweis zB eines Geschäftswerts in der (übrigen) Gesellschaftsbilanz bedeutet nicht zwingend, daß ein solcher Geschäftswert nicht vorhanden ist. Zahlt der eintretende Mitunternehmer-Gesellschafter im Rahmen der Anschaffungskosten für seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen einen anteiligen Geschäftswert, so zeigt dies, daß ein Geschäftswert vorhanden ist. Dieser Geschäftswert hat auch seine Bestätigung am Markt gefunden und unterliegt deshalb nicht dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG. Sein Ausweis in der Ergänzungsbilanz entspricht dem Anteil des eintretenden Gesellschafters an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Wirtschaftsgütern.

31 Vgl. FN 29.

VI. Zusammenfassung

Die Begriffe „Ergänzungsbilanz“ und „Sonderbilanz“ sind gesetzlich nicht definiert. Ihr Inhalt muß deshalb aus dem jeweiligen Sachzusammenhang abgeleitet werden, in dem Ergänzungsrechnungen oder Sonderrechnungen zu einer Bilanz erforderlich sind.

Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen im engeren Sinn haben ausschließlich steuerrechtliche Bedeutung.

Zur steuerrechtlichen Gleichbehandlung von Mitunternehmern und Einzelunternehmern ist es erforderlich, auch solche Wirtschaftsgüter in den Betriebsvermögensausgleich einzubeziehen, die nicht gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen) sind, sondern im (Einzel-)Eigentum der Mitunternehmer-Gesellschafter stehen, und die entweder dem Betrieb der Gesellschaft oder der Beteiligung des einzelnen Mitunternehmers an der Gesellschaft dienen. Das Instrumentarium zur Erfassung dieser Wirtschaftsgüter sind Sonderbilanzen.

Ergänzungsbilanzen dienen der Ermittlung und Darstellung von positiven oder negativen Wert- und Gewinnkorrekturen bei Personenbestandsveränderungen in der Gesellschaft oder bei Inanspruchnahme von personenbezogenen Steuervergünstigungen für Betriebsvermögen eines Mitunternehmer-Gesellschafters. Sie sind erforderlich, um den dem einzelnen Mitunternehmer-Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteil aus der Gesellschaft zutreffend auszuweisen.

Die Bilanzierung von Nutzungsrechten

Professor Dr. *Jochen Thiel*, Ministerialrat, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- I. Die Problematik
- II. Zivilrechtliche Grundlagen
- III. Leitgedanken in Rechtsprechung und Literatur
 - 1. Vorbemerkung: Vollständigkeitsgebot und Vorsichtsprinzip
 - 2. Die Rechtsprechung des BFH
 - a) Wirtschaftsgut
 - b) Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte
 - c) Teleologische Reduktion des Einlagewertes
 - 3. Die Auffassungen in der Literatur
 - 4. Exkurs: Nutzungsrechte im österreichischen Steuerrecht
- IV. Der eigene Ansatz: Die Güterbezogenheit des handelsrechtlichen Vermögensbegriffs
 - 1. Der zivilrechtliche Vermögensbegriff
 - 2. Der handelsrechtliche Vermögensbegriff
 - 3. Die fehlende Vermögensqualität der Nutzungsrechte
 - 4. Die Ausnahmen
 - a) Die Umqualifizierung des Nutzungsrechts in wirtschaftliches Eigentum
 - b) Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis
 - c) Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften
- V. Aktivierung und Abschreibung (Absetzungen für Abnutzung)
 - 1. Entgeltlicher Erwerb des Nutzungsrechts
 - 2. Unentgeltlicher Erwerb des Nutzungsrechts
 - a) Betrieblicher Anlaß
 - b) Privater Anlaß
- VI. Nutzungsverhältnisse in der Bilanz des zur Nutzungsüberlassung verpflichteten Eigentümers
- VII. Exemplarische Anwendungsfälle
 - 1. Zuwendung eines Erbbaurechts aus betrieblichem Anlaß
 - 2. Zuwendung eines Nießbrauchs an einen Gewerbetreibenden aus privatem Anlaß
 - 3. Übertragung des Eigentums an einem Betriebsgrundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs
 - 4. Errichtung eines Gebäudes auf einem betriebsfremden Grundstück
- VIII. Ergebnis

I. Die Problematik

Gegenstand meiner bilanzrechtlichen Betrachtung ist die Nutzung von Sachen¹. Exemplarisch ist der folgende alltägliche Fall: Ein Kaufmann nutzt ein Geschäftshaus für betriebliche Zwecke. Die Grundstücksnutzung, an sich ein tatsächlicher Vorgang, wird durch die zivilrechtliche Einkleidung zum Rechtsproblem. Der Kaufmann kann das Grundstück unberechtigt oder berechtigt nutzen. Die Nutzung kann durch sein Eigentum an dem Grundstück legitimiert oder ihm vertraglich durch einen anderen erlaubt sein. Die vertraglichen Vereinbarungen können ein obligatorisches oder dingliches Nutzungsrecht entstehen lassen.

Die Steuerjuristische Gesellschaft hat mein Referat „Die Bilanzierung von Nutzungsrechten“ genannt und damit die Aufgabe rechtswissenschaftlich angemessen umschrieben. Der Begriff „Nutzungsrecht“ ist allerdings geeignet, bestimmte Erwartungen hinsichtlich des Untersuchungsergebnisses zu wecken. Kennern des Bilanzrechts drängt sich unwillkürlich folgende Gedankenkette auf: Nutzungsrecht – Vermögensgegenstand – Wirtschaftsgut – entgeltlicher Erwerb – Bilanzierungspflicht. Neutraler, aber auch nicht wertungsfrei, wäre das Thema „Die Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen“. Der Begriff „Nutzungsverhältnis“ verleitet zu folgender Gedankenassoziation: Tatsächliche Nutzung – keine gesicherte Rechtsposition – schwebendes Geschäft – Bilanzierungsverbot.

Allein auf die Verwendung des Wortes „Recht“ in der Themenbeschreibung ist es zurückzuführen, daß die Überlegungen in so gegensätzlichen Bahnen verlaufen. Daran wird deutlich, wie stark der Bilanzausweis durch zivilrechtliche Wertungen bestimmt wird. Unter dem Aspekt des Rechtsschutzes, der Aufgabe des Zivilrechts, ist es sicher ganz entscheidend, ob jemand ein Grundstück befugt oder widerrechtlich nutzt, ob er Inhaber eines dinglichen oder „nur“ obligatorischen Nutzungsrechtes ist. Es ist aber zu fragen, ob diese Unterschiede auf die Bilanzierung durchschlagen müssen, ob sie die Gewinnermittlung beeinflussen dürfen, mit der Folge, daß sich abhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung zusätzliche Steuerbelastungen oder umgekehrt Steuerersparnisse ergeben.

Durch Aktivierung (schon) der Nutzungsrechte werden die Vermögensvorteile, die erst durch die tatsächliche Nutzung pro rata temporis gezogen werden, dem Wert nach zeitlich vorweggenommen. Die bilanzrechtliche Alternative besteht darin, auf die Aktivierung zu verzichten und die

1 Kapitalnutzungsrechte werden wegen ihrer anderen zivilrechtlichen Struktur ausgeklammert.

Realisierung der Nutzungsvorteile selbst abzuwarten. Beide Methoden gewährleisten den vollen Gewinnausweis. Die Vermögenslage wird allerdings unterschiedlich dargestellt. Auch kann es hinsichtlich des Erfolgsausweises zu einer zeitlichen Verlagerung kommen. Die Aktivierung der Nutzungsrechte sichert tendenziell die Gewinnrealisierung zum frühestmöglichen Zeitpunkt.

Die Frage, wann Nutzungsvorteile realisiert sind, tritt nicht nur im Bilanzrecht auf. Sie betrifft im Prinzip alle Einkunftsarten. Dies wird an dem folgenden Beispiel² aus dem Bereich der Lohnsteuer besonders deutlich wird.

Überläßt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer verbilligt eine Wohnung, so muß der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil als Arbeitslohn versteuern. Einnahmen aus dem Arbeitsverhältnis sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 8 Abs. 1 EStG). Fraglich ist, ob das Recht auf Nutzung der Wohnung oder die Nutzung selbst als geldwertes Gut anzusehen ist. Da das eine dem Arbeitnehmer *uno actu* mit seinem Kapitalwert, das andere erst *pro rata temporis* mit dem monatlichen Mietwert zufließt, ist diese Frage für den Arbeitnehmer von ganz erheblicher Bedeutung. Der BFH³ hat entschieden, daß der geldwerte Vorteil eines Erbbaurechts in seinem Kapitalwert, der Vorteil eines obligatorischen Wohnrechts dagegen in der monatlich ersparten Miete liegt. Er sieht den vollen Wert des Erbbaurechts im Zeitpunkt der Bestellung als zugeflossen an, weil sein Wert – anders als der Wert eines obligatorischen Wohnrechts – sofort durch Beileihung oder Veräußerung realisiert werden kann.

Bilanzrechtlich ist diese Begründung kaum akzeptabel. Hier gilt nicht der von *Sunder-Plassmann*⁴ in der Besprechung des Urteils hervorgehobene Satz, daß der Zufluß schon zur Vermeidung von Unklarheiten grundsätzlich im frühestmöglichen Zeitpunkt anzunehmen sei⁵. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen vielmehr, vorsichtig zu bewerten, insbesondere Gewinne erst auszuweisen, wenn sie realisiert worden sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Aus bilanzrechtlicher Sicht beurteilt *Groh*⁶ den Fall, daß eine Kapitalgesellschaft ihrer Muttergesellschaft ein Nutzungsrecht unentgeltlich oder wohlfeil überläßt, wie folgt: „Niemand ist

2 Vgl. BFH v. 22. 1. 1988, BStBl. 1988 II, 525.

3 FN 2; vgl. auch das Urteil v. 10. 6. 1983, BStBl. 1983 II, 642 (nur Leitsatz).

4 Stuw 1989, 79, 80.

5 BFH v. 26. 7. 1985, BFH/NV 1986, 306. Die Rechtsprechung ist umstritten, vgl. *Giloy*, BB 1984, 2181, *Niermann*, DB 1985, 256, FR 1985, 293, *Herrmann/Heuerl/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 400 „Erbbaurecht“.

6 StJb. 1988/89, S. 188, 193.

bisher auf den Gedanken gekommen, daß die Gesellschaft hier existentes Vermögen auf den Gesellschafter übertrage, daß sich deswegen ihr körperschaftsteuerlicher Gewinn erhöhe und der Gesellschafter die Gesamtheit der Nutzungen schon jetzt als Ertrag aktivieren und versteuern müsse.“ Der hier aufscheinende Wertungswiderspruch in der lohnsteuerrechtlichen und der bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung belegt eindrucksvoll, daß die Problematik der Nutzungsrechte, die auf die Frage hinausläuft, ob sie bloße Rechte oder wirtschaftliche Güter sind, noch längst nicht bewältigt ist.

II. Zivilrechtliche Grundlagen

Rechte weisen einer Person Befugnisse zu. Sie haben ihren Ursprung in einem Rechtssatz. Dadurch sind sie abhängig von der Geltung und Auslegung der einschlägigen Normen. Eine Sache rechtmäßig nutzen und ein Nutzungsrecht haben sind synonyme Aussagen. Der Inhalt eines Nutzungsrechts, anders ausgedrückt, der zulässige zeitliche und sachliche Umfang der Nutzung, ergibt sich entweder aus dem Gesetz selbst oder – soweit Vertragsfreiheit herrscht – aus einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung. Als normative Erscheinung ist das subjektive Recht des Nutzers selbst Gegenstand rechtlicher Wertungen. Für die hier anzustellende steuerrechtliche Untersuchung der Nutzungsrechte bedarf es keiner Detailanalyse. Es genügt eine Grobskizze ihres zivilrechtlichen Inhalts.

Nutzungsrechte können dinglicher oder obligatorischer Art sein. Die Einteilung in absolute Sachenrechte und nur relative schuldrechtliche Ansprüche beruht auf den unterschiedlichen Befugnissen zur Abwehr von Eingriffen und Störungen. Bei den sog. „beschränkten“ dinglichen Rechten⁷ handelt es sich nach überwiegender Auffassung um aus dem Eigentum als dem „umfassendsten“ Herrschaftsrecht ausgegliederte und zu subjektiven Rechten verselbständigte Teilbefugnisse. Sie gewähren den Berechtigten eine inhaltlich und meist auch zeitlich begrenzte Einwirkungsmöglichkeit auf die Sache⁸. Sie berechtigen nicht zur Verfügung über die Sache, können aber zur Verfügung über das Recht legitimieren⁹. Bei ihrem Erlöschen

7 Zu den dinglichen Nutzungsrechten gehören: das Erbbaurecht (§ 1 ErbbRVO), die Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB), der Nießbrauch (§ 1030 BGB), die beschränkt persönliche Dienstbarkeit (§§ 1090 ff. BGB), das Dauerwohnrecht (§ 31 Abs. 1 WEG) und das Dauernutzungsrecht (§ 30 Abs. 1 WEG).

8 Larenz, Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 8. Aufl., München 1989, S. 216.

9 Vgl. zum Erbbaurecht § 1 ErbbRVO, zum Nießbrauch § 1059 BGB.

fallen die Befugnisse, die sie gewährt haben, wieder in das Eigentum zurück¹⁰.

Zu den beschränkten Herrschaftsrechten werden auch die auf einem Schuldverhältnis¹¹ beruhenden Besitz- oder Gebrauchsrechte gerechnet, obgleich sie keine dinglichen Rechte sind¹². Die Unterschiede zu den dinglichen Rechten werden dadurch verwischt, daß auch ein relatives Recht dem Eigentümer und Dritten gegenüber Schutz genießt, wenn es zum Besitz der Sache berechtigt. Grund für den weitgehenden Besitzschutz ist die Aufrechterhaltung des Rechtsfriedens, zu dessen Wahrung verhindert werden soll, daß bestehende tatsächliche Zustände eigenmächtig beseitigt werden¹³.

Nutzungsrechte legitimieren die Fruchtziehung und den Gebrauch der Sache. Die schuldrechtliche Nutzungsüberlassung läßt ein Dauerschuldverhältnis entstehen, das seinem Inhalt nach zeitbezogen ist¹⁴. Der Vermieter ist verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der vermieteten Sache „während der Mietzeit zu gewähren“ (§ 585 BGB). Das erfordert von dem Eigentümer ein Tätigwerden über die gesamte Vertragsdauer¹⁵. Er muß seine Leistungspflicht fortlaufend erfüllen, und diese wächst gleichsam fortlaufend nach¹⁶.

Bei Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts werden die Leistungen, die die Vertragsparteien zu erbringen haben, durch das obligatorische Grundgeschäft bestimmt. Sein Inhalt kann der Vertragsfreiheit zufolge frei gestaltet werden. So können die Parteien das Nutzungsrecht zum Gegenstand eines Rechtskaufes (§ 431 Abs. 1 Satz 2 BGB) machen¹⁷. Der Eigentümer genügt dann seiner Verpflichtung aus dem Grundgeschäft durch Bestellung des dinglichen Rechtes und der Übergabe der Sache, also durch eine einmalige Handlung. Das Grundgeschäft kann aber auch als Überlassungsvertrag ausgestaltet werden¹⁸ und wiederkehrende Leistungen des Nutzungsberechtigten vorsehen. In diesem Fall sind die Zahlungen die

10 *Larenz* (FN 8), S. 217, Fußn. 20; *Wolff/Raiser*, Sachenrecht, Tübingen 1957, § 51 III.

11 *Miete* (§ 535 BGB), *Pacht* (§ 581 BGB) oder *Leihe* (§ 598 BGB).

12 Vgl. dazu *Larenz* (FN 8), S. 228 ff.

13 *Palandt/Bassenge*, BGB, 50. Aufl., München 1991, Überbl. v. § 854 Rz. 2.

14 *Esser/Weyers*, Schuldrecht Bd. II, 6. Aufl., Heidelberg 1984, S. 119.

15 Erhaltung der Mietsache (§ 536 BGB), Beseitigung von Fehlern, die im Laufe der Mietzeit auftreten (§ 537 Abs. 1 BGB).

16 *Larenz* (FN 8), S. 198.

17 *Palandt/Bassenge* (FN 13), Einf. v. § 1030 Rz. 2.

18 Vgl. die Aufzählung der möglichen Vertragstypen bei *Palandt/Bassenge* (FN 17).

Gegenleistung für die Überlassung der Sache zur Nutzung und damit mittelbare Sachfrüchte¹⁹.

Das dingliche Nutzungsrecht selbst verpflichtet den Eigentümer nicht zur Vornahme von Handlungen; er braucht die Nutzungen nicht zu „gewähren“. Es hindert ihn aber, die Rechte aus dem Eigentum dem Nutzungsberechtigten gegenüber geltend zu machen. Er muß dessen Handlungen dulden, die er sonst als Eigentümer verbieten könnte²⁰. Infolge der fortdauernden Duldung ermöglicht er dem Nutzungsberechtigten, während der vereinbarten Nutzungszeit an seiner Stelle die Nutzungen (§ 100 BGB), also Früchte und Gebrauchsvorteile der Sache, zu ziehen²¹.

Zu den Früchten einer Sache gehören ihre Erzeugnisse und die sonstige Ausbeute, welche aus ihr bestimmungsgemäß gewonnen wird (§ 99 Abs. 1 BGB)²², ferner die Erträge, welche die Sache vermöge eines Rechtsverhältnisses (zB Miete, Pachte, Nießbrauch, Erbbaurecht) gewährt (§ 99 Abs. 3 BGB). Früchte sind mithin entweder körperliche Gegenstände (§ 99 Abs. 1 BGB) oder Forderungen (§ 99 Abs. 3 BGB), also Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), die in der Bilanz aktiviert werden können. Dabei werden die Erzeugnisse und die sonstige Ausbeute mit ihrer Trennung bzw. Verwertung, die Erträge aufgrund eines Rechtsverhältnisses mit Erwerb des Anspruchs auf die Nutzungsentschädigung erfolgswirksam.

Gebrauchsvorteile tragen dagegen nur mittelbar zum Erfolg eines Unternehmens bei. Sie werden in demselben Augenblick, in dem sie durch den Gebrauch der Sache gezogen werden, für die Zwecke des Unternehmens verbraucht. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die genutzte Sache abnutzbar oder nicht abnutzbar ist. Die charakteristische, von der Natur der genutzten Sache unabhängige Eigenschaft aller Gebrauchsvorteile ist ihr Sofortverbrauch. Er macht es unmöglich, Gebrauchsvorteile zu bilanzieren. In der Gewinn- und Verlustrechnung schlagen sich nur die Aufwendungen für den Erwerb der Gebrauchsvorteile nieder. Diese selbst gehen mit ihrem Verbrauch in das Geschäftsergebnis über die Betriebseinnahmen

19 *Holch*, Münchener Kommentar, 2. Aufl., BGB, § 99 Anm. 5.

20 *Palandt/Bassenge* (FN 13), § 1018 Rz. 13.

21 Der Unterschied zwischen obligatorischen und dinglichen Nutzungsrechten, daß der Eigentümer die Nutzung in dem einen Fall gewähren, in dem anderen nur dulden muß, entfällt, wenn die Parteien zusätzlich schuldrechtliche Leistungen des Eigentümers mit einander vereinbaren, vgl. *Palandt/Bassenge* (FN 13), § 1018 Rz. 1, Einf. v. § 1030 Rz. 1, § 1090 Rz. 1. Dies kann auch mit dinglicher Wirkung geschehen, vgl. § 2 ErbbRVO.

22 Beispiele: Tierprodukte (zB Schafswolle, Hühnereier, das neugeborene Kalb), die Bodenerzeugnisse (zB die Ernte), aber auch Bodenbestandteile (zB Sand, Kies), die einem Grundstück seiner Bestimmung gemäß entnommen werden.

ein, die unter Verwendung der genutzten Sache erzielt werden. Ein bestimmter Erfolgsbeitrag läßt sich den Gebrauchsvorteilen in der Regel nicht zuordnen. Bei unentgeltlicher Nutzung einer fremden Sache kann man ihn mit den ersparten Aufwendungen gleichsetzen²³. Bei der Nutzung eigenen Grundbesitzes spart der Kaufmann die ortsübliche Miete und muß statt dessen nur seine eigenen, meist niedrigeren Grundstücksaufwendungen verrechnen.

III. Leitgedanken in Rechtsprechung und Literatur

1. Vorbemerkung: Vollständigkeitsgebot und Vorsichtsprinzip

Die Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen Nutzungsrechte zu aktivieren sind, gehört zu den umstrittensten Problemen des Bilanzrechts. Das hängt mit der Vielschichtigkeit der Bilanzzwecke der Handelsbilanz und der daraus herrührenden Widersprüchlichkeit der Bilanzierungsregeln zusammen. Sie schlägt infolge des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) auf die Steuerbilanz durch.

Nach § 246 HGB hat der Jahresabschluß im Prinzip sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten. Das Vollständigkeitsgebot ergibt sich zwanglos aus dem Zweck der Handelsbilanz, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage des Unternehmens zu vermitteln (vgl. § 264 Abs. 2 HGB). Andererseits soll aber auch ein wahrheitsgetreues Bild der Ertragslage gezeichnet werden. Im Hinblick darauf verlangt das Vorsichtsprinzip, vorsichtig zu bilanzieren und zu bewerten, so daß alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden; Gewinne sind nur auszuweisen, wenn sie realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dieses Prinzip hat in dem Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), Ausdruck gefunden. Dem Verbot liegt der Gedanke zugrunde, daß immaterielle Vermögenswerte unsichere Güter darstellen, deren Wert ohne entgeltlichen Erwerb nur schwer oder überhaupt nicht nachzuweisen ist²⁴. Auf ähnlicher Grundlage beruht das zu den ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehörende Verbot, schwebende Geschäfte zu bilanzieren. Im Zeitpunkt des Abschlusses

23 Der Fiktion liegt der Vergleich mit einem Miete zahlenden Unternehmen zugrunde.

24 Vgl. *Moxter*, DB 1978, 1804; *Budde/Karig*, Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, HGB, § 248 Anm. 7.

eines gegenseitigen Vertrages ist der Anspruch daraus zunächst noch mit so erheblichen Risiken behaftet, daß das Geschäft aus Vorsichtsgründen nicht bilanziert werden darf²⁵. Der Schwebezustand endet erst, wenn der zur Lieferung oder Sachleistung Verpflichtete den Vertrag erfüllt hat²⁶. Bis dahin wird das Vollständigkeitsgebot (§ 246 HGB) im Interesse des möglichst sicheren Gewinnausweises suspendiert²⁷. Um dieses Spannungsverhältnis zwischen möglichst vollständigem und sicherem Bilanzausweis geht es bei der Bilanzierung von Nutzungsrechten.

2. Die Rechtsprechung des BFH

a) Wirtschaftsgut

Der Bundesfinanzhof sieht dingliche und obligatorische Nutzungsrechte grundsätzlich als immaterielle Wirtschaftsgüter an²⁸. Für obligatorische Wirtschaftsgüter gilt das jedoch nur, wenn der Nutzungsberechtigte eine rechtlich gesicherte Position erlangt, die ihm gegen seinen Willen für eine bestimmte Zeit nicht mehr entzogen werden kann²⁹. Grundlage der gesicherten Rechtsposition kann jeder Vertrag sein, der das Wirtschaftsgut dem Nutzungsberechtigten eine gewisse Zeit lang beläßt. Die Finanzverwaltung verlangt eine Dauer von mindestens einem Jahr³⁰.

b) Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte

Ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht darf ungeachtet seiner Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht aktiviert werden, soweit das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte entgegensteht³¹. Dieses verbietet dem Nutzungsberechtigten, die Zahlungen für die Nutzungsüberlassung, in welcher Form auch immer sie geleistet werden, als Anschaffungskosten

25 Vgl. *Woerner*, BB 1988, 769, 771.

26 Vgl. *Clemm/Nonnenmacher*, Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, HGB, § 249 Anm. 54.

27 BFH v. 20. 1. 1983, BStBl. 1983 II, 413, 415.

28 Grundsätzlich: BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. 1988 II, 348, 359 mwN. Zum Nießbrauch: BFH v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 763; v. 2. 8. 1983, BStBl. 1983 II, 735. Zum Erbbaurecht: BFH v. 20. 1. 1983, BStBl. 1983 II, 413. Zum Leasing: BFH v. 12. 8. 1982, BStBl. 1982 II, 696. Allgemein zur Gebrauchsüberlassung: BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 244, 246.

29 BFH v. 16. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 386; v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 399; v. 22. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 244.

30 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 7 Anm. 53 mit Nachweisen.

31 Vgl. zum Erbbaurecht BFH v. 20. 1. 1983, BStBl. 1983 II, 413; v. 17. 4. 1985, BStBl. 1985 II, 617.

des Nutzungsrechts zu aktivieren. Vorleistungen, die der Nutzungsberechtigte für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag erbringt, sind als aktiver RAP anzusetzen (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Als Anschaffungskosten des Nutzungsrechts verbleiben nach Auffassung des BFH einmalige Aufwendungen des Nutzungsberechtigten, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluß anfallen, oder als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrages geleistet werden³².

c) Teleologische Reduktion des Einlagewertes

Als selbständige Wirtschaftsgüter sind Nutzungsrechte nach der Rechtsprechung grundsätzlich für eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geeignet³³. Das Verbot, unentgeltlich erworbene immaterielle Anlagewerte zu aktivieren, steht nicht entgegen. Die Vorschriften über die Abgrenzung des außerbetrieblichen (gesellschaftsrechtlichen) Bereichs (§§ 4 Abs. 1 Satz 5, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) gehen dem Aktivierungsverbot vor³⁴. Auch in dem Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte sieht der BFH kein Einlagehindernis³⁵.

Bei der Bewertung der Nutzungsrechte ist jedoch dem Zweck der Einlage-
regelung Rechnung zu tragen. Als Einlagewert der im privaten Bereich unentgeltlich erworbenen Nutzungsrechte an eigenem oder fremden Vermögen darf nicht der Teilwert (Nutzungswert) angesetzt werden, da sonst die realisierten Nutzungsvorteile gänzlich unbesteuert blieben. Den Nutzungserträgen stünden Abschreibungen in entsprechender Höhe gegenüber, so daß selbst Erträge aus der Nutzung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter neutralisiert würden. Auch ein Ansatz des Nutzungswertes mit einem „reduzierten Teilwert“, d. h. in Höhe Anschaffungskosten, die der (fremde) Eigentümer für das genutzte Wirtschaftsgut gehabt hat, ist nicht länger möglich³⁶. Eigenen Aufwand, den der Stpfl. durch die Nutzung hat, kann er wie bei der schlichten Nutzungsüberlassung als Betriebsausgabe absetzen (Aufwandseinlage). Im Ergebnis läuft die BFH-Rechtsprechung zur Einlage unentgeltlich erworbener Nutzungsrechte darauf hinaus, die Nutzungsrechte mit 0 DM zu bewerten, also nicht zu bilanzieren³⁷.

32 BFH v. 20. 1. 1983, BStBl. 1983 II, 413; v. 11. 10. 1983, BStBl. 1984 II, 267, 269.

33 BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. 1988 II, 348, 353.

34 BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 244; v. 20. 8. 1987, BStBl. 1987 II, 455.

35 Er hat die Frage, soweit ersichtlich, bisher nicht problematisiert.

36 Schmidt, EStG, 9. Aufl., München 1990, § 5 Anm. 21 b) mit Nachweisen. Anders noch BFH v. 20. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 68; v. 2. 8. 1983, BStBl. 1983 II, 739.

37 Zu Einzelheiten der neuen Rechtsprechung vgl. Brandenburg, DB 1990, 1835.

Einlage- und bilanzierungsfähig bleiben die Nutzungsrechte, die der Stpfl. im außerbetrieblichen (privaten) Bereich entgeltlich erworben hat³⁸. Sie sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert, innerhalb der Dreijahresfrist des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG mit den Anschaffungskosten, zu bewerten³⁹. Hier bestehen keine Bedenken, die vom Stpfl. realisierten Nutzungsvorteile durch Abschreibungen zu neutralisieren, weil der Stpfl. entsprechende Aufwendungen gehabt hat.

3. Die Auffassungen in der Literatur

Die Meinungen im Schrifttum⁴⁰ zur Bilanzierung der Nutzungsrechte sind so vielfältig und nuanciert, daß hier nur Tendenzen angedeutet werden können. Das Spektrum reicht von der pointierten Auffassung, daß Nutzungsrechte keine Wirtschaftsgüter und daher nicht bilanzierungsfähig sind, auf der einen Seite⁴¹ bis zu der Gegenposition, daß Nutzungsrechte als Wirtschaftsgüter auch dann ausgewiesen werden müssen, wenn sie Gegenstand eines schwebenden Geschäftes sind. Die erste These führt ausgehend von dem Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte zu einer Einengung des Begriffes des Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsguts). Die Lösung, die die Abgrenzungsprobleme zwischen aktivierungsfähigen und nichtaktivierungsfähigen Nutzungsrechten vermeidet, ist dem Einwand ausgesetzt, das Handelsrecht erlaube den Kapitalgesellschaften, ihr Nennkapital durch die Einlage von Nutzungsrechten aufzubringen⁴². Wenn Nutzungsrechte dazu taugen, so der Einwand, so müssen sie auch sonst einlagefähig sein.

38 BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. 1989 II, 348, 353; vgl. auch BFH v. 16. 5. 1963, BStBl. 1963 III, 400, betr. die betriebliche Nutzung bisher privat genutzter Mieträume.

39 A. A. Schmidt (FN 36), § 5 Anm. 21 b) bb): Stets Anschaffungskosten.

40 Hinweis zB auf folgende Einzelschriften: Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; D. Meyer, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984; Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985; Fabri, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Bergisch Gladbach/Köln 1986; Ley, Die Besteuerung des Nießbrauchs an Betriebsgrundstücken, Privatgrundstücken im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Diss. jur. Augsburg 1986; Kufßmaul, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987.

41 Vgl. Uelmer, StJb. 1980/81, S. 385, 392; Kramer, DB 1981, 1584; Trzaskalik, StuW 1983, 132; Groh, BB 1982, 137; D. Meyer, DB 1984, 2429, 2431; Meyer-Scharenberg, BB 1987, 874; ders., StuW 1987, 103.

42 Groh, DB 1988, 514, 517.

Der andere Ansatz vermeidet die Abgrenzungsprobleme, indem er entgegen dem geltenden Bilanzrecht die Erfassung der schwebenden Geschäfte in Buchführung und Bilanz verlangt⁴³. Die Nutzungsrechte werden unabhängig von ihrer Rechtsqualität sowie Art und Fälligkeit der Gegenleistung mit der Buchung per „dingliche und obligatorische Nutzungsrechte“ an „Geldverbindlichkeiten“ bei Vertragsabschluß in der Bilanz des Nutzungsberechtigten ausgewiesen⁴⁴. Dadurch werden statt der Zahlungen des Nutzungsberechtigten die Abschreibungen auf das Nutzungsrecht erfolgswirksam. Diese Lösung erkaufte den verbesserten Einblick in die Vermögenslage mit einem ungenaueren und weniger objektiven Erfolgsausweis. Ist das Nutzungsverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, so können der Wert des Nutzungsrechtes und die zu verrechnenden Abschreibungen nur mit Unterstellungen hinsichtlich der Nutzungsdauer und hinsichtlich des Zinssatzes für die Diskontierung ermittelt werden⁴⁵.

Die differenzierenden Lösungen, die die Aktivierung der Nutzungsrechte weder prinzipiell in Frage stellen noch uneingeschränkt fordern, grenzen aktivierungspflichtige und nicht aktivierungsfähige Nutzungsrechte nach unterschiedlichen Kriterien voneinander ab.

Die Praxis orientiert sich an den Zahlungen, die für das Nutzungsrecht geleistet werden. Einmalzahlungen ohne periodenbezogene Leistungsverrechnung sind Anschaffungskosten eines Nutzungsrechtes. Werden dagegen laufende (wiederkehrende) Nutzungsvergütungen vereinbart, erfolgt die Bilanzierung – oder besser Nichtbilanzierung – nach den Grundsätzen für schwebende Geschäfte, da die beiderseitigen Hauptleistungen, die periodische Nutzungsüberlassung und das periodische Nutzungsentgelt, noch ausstehen⁴⁶. Auch Einmalzahlungen können periodenbezogene Nutzungsentgelte sein, wenn eine zeitanteilige Verrechnung erfolgt und vereinbart ist, daß bei einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses der überzahlte Betrag erstattet werden muß⁴⁷.

Die griffige Abgrenzung, Einmalzahlungen ohne Verrechnungsmöglichkeit führen zur Aktivierung eines Nutzungsrechtes, laufende Zahlungen zu

43 *Bieg*, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt/M, Bern 1977, S. 3. Ihm folgt, wenn auch unter Betonung der Objektivierungserfordernisse, *Kußmaul* (FN 40), S. 100 ff., 431 ff., 450 ff.; *ders.*, *StuW* 1988, 46, 52.

44 *Bieg* (FN 43), S. 348.

45 *Bieg* (FN 43), S. 348, 351; *Kußmaul* (FN 40), S. 396 ff.

46 Vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl., München 1990, § 255 Anm. 325, Stichworte „Erbbaurecht“, „Mietrecht, Pachtrecht“, „Nießbrauch“.

47 *Pankow/Schmidt-Wendt* (FN 46), Stichwort „Erbbaurecht“.

einem Aktivierungsverbot⁴⁸, ist mit den allgemeinen Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte schwerlich in Einklang zu bringen. Danach vermag nur die (Haupt)-Leistung des zur Nutzungsüberlassung verpflichteten Eigentümers, nicht aber die Gegenleistung des Nutzungsberechtigten den Schwebезustand zu beenden, in dem sich das Nutzungsverhältnis bis zur vollständigen Vertragserfüllung befindet⁴⁹. Ob das erworbene Nutzungsrecht als Vermögensgegenstand zu qualifizieren ist, kann nicht von den Zahlungsmodalitäten, sondern nur vom Inhalt (Umfang) des Nutzungsrechts selbst abhängig gemacht werden⁵⁰.

Bei Anknüpfung an das Zivilrecht liegt es nahe, die Unterscheidung zwischen dinglichen und obligatorischen Rechten in das Bilanzrecht zu übernehmen. Dingliche Nutzungsrechte wären danach stets als Wirtschaftsgüter zu aktivieren, obligatorische Nutzungsverhältnisse prinzipiell als schwebende Geschäfte zu behandeln⁵¹. Bei näherer Betrachtung fällt allerdings auf, daß die Unterscheidung zwischen obligatorischen und dinglichen Rechten eher begrifflicher Art ist und sich auf ihre wirtschaftlichen Wirkungen nur unwesentlich auswirkt⁵². Es gibt deshalb kaum überzeugende Gründe dafür, daß sich das wirtschaftlich ausgerichtete Bilanzrecht an dieser abstrakten zivilrechtlichen Unterscheidung orientieren soll.

Die sog. „Splittertheorie“⁵³ versucht, das Verhältnis zwischen Eigentum und Nutzungsrecht konzeptionell zu erfassen, um die Vermögensqualität des Nutzungsrechts und den Übergang der Abschreibungsberechtigung vom Eigentümer auf den Nutzungsberechtigten zu erklären⁵⁴. Sie begreift das Nutzungsrecht als „Eigentumssplitter“, der durch funktionale Teilung des Eigentumsrechts entsteht. Das Eigentum wird als ein aufschnürbares Bündel von Handlungsrechten betrachtet, deren Objekt die Sache ist⁵⁵. Mit der Bestellung des Nutzungsrechts zerfällt das Bündel. Das Recht zur Beherrschung und Nutzung der Sache wird an den Nutzungsberechtigten abgegeben; dem Eigentümer verbleibt nur das Recht, über die Sache zu

48 Dagegen bereits mit überzeugender Begründung *Clausen*, JbFStR 1976/77, S. 120, 132.

49 Vgl. *Woerner*, BB 1988, 769, 773 mit Nachweisen.

50 *Ruppe*, DStJG 10 (1987), S. 45, 78, Fußn. 74.

51 In diesem Sinne grundlegend *Clausen*, JbFStR 1976/77, S. 121 ff.

52 Siehe oben Abschn. II.

53 Vgl. *Stadie* (FN 40), S. 42; *Blümich*, EStG, § 4 Anm. 149; *Marx*, StuW 1990, 151, 153. Kritisch *Meyer-Scharenberg*, StuW 1987, 103, 104.

54 Sie wird teils nur für dingliche, teils auch für obligatorische Nutzungsrechte vertreten.

55 Vgl. *Marx*, StuW 1990, 153.

verfügen⁵⁶. Der Nutzungsberechtigte tritt für die Dauer des Nutzungsrechts in die Rechtsstellung des Eigentümers ein, so daß die AfA-Berechtigung und die (anteiligen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) des Eigentümers für diese Zeit auf den Nutzungsberechtigten übergehen⁵⁷.

4. Exkurs: Nutzungsrechte im österreichischen Steuerrecht

Im österreichischen Steuerrecht⁵⁸ herrscht hinsichtlich der Nutzungsrechte eine ähnliche Rechtsunsicherheit wie im deutschen. Es gelten kurz zusammengefaßt folgende Besteuerungsregeln:

Einkünfte aus einem Fruchtgenußrecht sind dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn dieser sie mit dem zur Nutzung überlassenen Vermögen erwirtschaftet. Nach der österreichischen Rechtsprechung kann der Fruchtnießer die Aufwendungen des Fruchtgenußbelasteten auf die Sache und damit auch die AfA nicht geltend machen⁵⁹. Die Verwaltungspraxis macht hiervon in Anlehnung an die deutsche Rechtsprechung⁶⁰ eine Ausnahme für den Vorbehaltsfruchtgenuß. Der Fruchtnießer kann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sache abschreiben, soweit er diese selbst getragen hat⁶¹.

Die Abschreibung des Fruchtgenußrechtes ist zulässig, wenn es entgeltlich erworben wurde. Bei unentgeltlich erworbenem Fruchtgenuß hat die Rechtsprechung bisher eine Abschreibung nicht zugelassen. Durch Einlage des Rechts in ein Betriebsvermögen konnte bislang ein Abschreibungspotential nicht aufgebaut werden. Denn nach dem öESTG 1972 waren aus außerbetrieblichen Gründen erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, also auch der Fruchtgenuß, mit Null zu bewerten (§ 6 Z. 9 öESTG 1972). Durch das öESTG 1988 hat sich die Rechtslage geändert. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind nach § 6 Z. 5 öESTG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen, so daß dieser Wert auch für das Fruchtgenußrecht in Betracht gezogen werden muß⁶².

56 Marx (FN 55).

57 Einzelheiten bei Stadie (FN 40), S. 42 ff.

58 Der Verfasser dankt Herrn Univ.-Prof. Dr. Doralt, Innsbruck, für seine freundliche Unterstützung.

59 VwGH v. 29. 6. 1982, 1983, 54.

60 Vgl. BFH v. 28. 7. 1981, BStBl. 1982 II, 380 für die Überschusseinkünfte, BFH v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 763 für die Gewinneinkünfte.

61 Doralt, Komm. z. öESTG 1988, § 2 Tz. 149, § 7 Tz. 15.

62 Doralt (FN 61), § 7 Tz. 14.

IV. Der eigene Ansatz: Die Güterbezogenheit des handelsrechtlichen Vermögensbegriffs

1. Der zivilrechtliche Vermögensbegriff

Das Vermögen einer Person besteht aus der Gesamtheit der Güter, über die sie rechtsgeschäftlich verfügen kann. Solche Güter sind Sachen und sog. Immaterialgüter (Geisteswerke und Erfindungen), aber auch Nutzungen und Leistungen. Die Verfügungsmöglichkeit über die Güter wird durch das Zivilrecht garantiert. Es schützt den Berechtigten und ermöglicht die Verfügung, indem es die Güter zum Gegenstand von Herrschafts- und Nutzungsrechten macht. In der Terminologie des Zivilrechts werden die Güter als Rechtsobjekte, Rechtsgegenstände oder auch Rechtsgegenstände erster Ordnung bezeichnet⁶³. Die Rechte daran oder darauf sind die Verfügungsgegenstände oder auch Rechtsgegenstände zweiter Ordnung. Sie können durch Rechtsgeschäft übertragen, aufgehoben, eingeschränkt oder inhaltlich verändert werden.

Die Unterscheidung zwischen Rechtsobjekt und Verfügungsgegenstand ist dem allgemeinen Sprachgebrauch fremd⁶⁴. Im täglichen Leben wird die Sache dem Eigentum daran gleichgesetzt. Das Eigentum als umfassendes Herrschaftsrecht ordnet dem Eigentümer alle Verwertungs- und Nutzungsbefugnisse zu, die den Wert der Sache ausmachen. Es ist deshalb üblich, von der Übertragung oder Belastung eines Grundstücks zu sprechen, wenn der Eigentümer seine Herrschaftsbefugnisse über das Grundstück ganz oder teilweise aufgibt. Dabei wird – aus der Sicht des Zivilrechts – vernachlässigt, daß die Übereignung oder Belastung ein abstrakter rechtlicher Vorgang ist, der allein das Eigentum berührt und in der Güterwelt, d. h. auf dem Grundstück selbst, nicht in Erscheinung tritt.

Genau genommen befaßt sich das Zivilrecht nur beiläufig mit den Gütern. Sein Hauptaugenmerk gilt den rechtsgeschäftlichen Verfügungen. Dementsprechend rechnet das Zivilrecht nicht die Güter selbst zum Vermögen, sondern die Rechte und Rechtsverhältnisse, mit denen die Herrschaft über die Güter innerhalb der Rechtsordnung ausgeübt werden kann. Das Vermögen einer Person besteht aus der Gesamtheit ihrer geldwerten Rechte⁶⁵.

Dieser weite Vermögensbegriff erfaßt grundsätzlich alle Nutzungsrechte, für die etwas gezahlt wird oder mutmaßlich gezahlt werden würde, ungeachtet ihres Leistungsinhalts und ihrer rechtlichen Ausgestaltung. Er

63 Die Darstellung der Rechtsgegenstände folgt *Larenz* (FN 8), S. 281 ff.

64 Dazu *Larenz* (FN 8), S. 282.

65 *Larenz* (FN 8), S. 304 ff.

schließt gleichermaßen obligatorische und dingliche Nutzungsrechte ein. Da im Prinzip jedes Recht zum Vermögen gehört, braucht für die Einbeziehung dem Grunde nach nicht einmal untersucht zu werden, ob das Nutzungsrecht dem Berechtigten eine gesicherte Rechtsposition vermittelt⁶⁶. Hierin liegt ein wertbestimmender Faktor, der neben anderen erst bei der Bewertung berücksichtigt zu werden braucht.

2. Der handelsrechtliche Vermögensbegriff

Die naheliegende Folgerung, daß die Nutzungsrechte infolgedessen aktivierungsfähige Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) seien, würde allerdings voraussetzen, daß der zivilrechtliche und der handelsrechtliche Vermögensbegriff identisch sind. Das aber ist nicht der Fall. Das handelsrechtliche Verständnis der Bilanzierungsgegenstände steht der natürlichen Anschauung näher als dem zivilrechtlichen Vermögensbegriff. Der Kaufmann aktiviert die Sache selbst, nicht das Eigentum daran⁶⁷. Das ergibt sich aus § 240 Abs. 1 HGB, der in § 29 ADHGB bereits ein fast wortgleiches Vorbild hatte⁶⁸. Danach hat der Kaufmann als Aktiva seine Grundstücke, seine Forderungen, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen. Dementsprechend sind auch die einzelnen Positionen der für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Bilanzgliederung im Prinzip güterorientiert⁶⁹. Das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum ist lediglich Zurechnungsstatbestand (§ 39 Abs. 1 AO), oder wie es der BFH formuliert hat, zureichender Grund für die Aufnahme einer Sache in die Bilanz⁷⁰.

3. Die fehlende Vermögensqualität der Nutzungsrechte

Daraus folgt für die Nutzungsrechte, daß ihre zivilrechtliche Qualifikation als obligatorisches oder dingliches Recht für sich gesehen kein Bilanz-

66 Vgl. BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 244, 246.

67 Ausführlich dazu *Matbiak*, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, FS Döllner, S. 397, 399. Zu der Unterscheidung zwischen Sache und Herrschaftsrecht vgl. auch *Sigloch*, JbFSiR 1977/78, S. 45, 51; *Mirre*, StuW 1942, Sp. 545 ff.

68 Vgl. zur Entstehungsgeschichte *Ley*, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, Bergisch Gladbach 1984, S. 12 ff.

69 Vgl. die Beschreibung der Sachanlagen und Vorräte in § 266 Abs. 2 HGB; bei der Beschreibung der immateriellen Vermögenswerte werden allerdings die Rechte und nicht die Immaterialgüter (Geisteswerke, Erfindungen) angesprochen, offenbar weil diese meist in zivilrechtlicher Einkleidung im Rechtsverkehr in Erscheinung treten.

70 BFH v. 26. 1. 1978, BStBl. 1978 II, 299.

zierungsgrund ist⁷¹. Mehr noch: Wegen der Güterorientierung der Handelsbilanz muß die Aktivierungsfähigkeit der Nutzungsrechte in Frage gezogen werden, weil dem Recht nicht ein zeitgleich existierendes wirtschaftliches Gut zugeordnet werden kann. Die Identifizierung des Rechtes mit seinem wirtschaftlichen Substrat, die im Verhältnis des Eigentums zur Sache ohne weiteres gelingt, ist im Verhältnis zwischen Nutzungsrecht und Nutzungen ein Problem. Mit der Übertragung des Eigentums geht die Herrschaftsbefugnis über die zeitgleich existierende Sache über. Mit dem Nutzungsrecht werden Nutzungen überlassen, die erst in der Zukunft gezogen werden können. Indem der Eigentümer, in welcher rechtlichen Form auch immer, die Befugnis zur Nutzung überträgt, verfügt er über noch nicht existierende wirtschaftliche Güter⁷². Genau genommen werden durch die Bestellung des Nutzungsrechts nur die rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung künftigen Vermögens (Früchte, Einnahmen aufgrund der gezogenen und verbrauchten Gebrauchsvorteile) in der Hand des Nutzungsberechtigten geschaffen. Das mit der Bestellung des Nutzungsrechts auf rechtlicher Ebene eingeleitete Geschäft wird im Tatsächlichen erst durch den Gebrauch und die Fruchtziehung vollendet⁷³. Bis dahin fehlt es an einem wirtschaftlichen Gut, das dem Nutzungsberechtigten aufgrund des Nutzungsrechtes zugerechnet und in die güterbezogene Handelsbilanz aufgenommen werden könnte⁷⁴. Die genutzte Sache selbst kommt dafür weder ganz noch teilweise in Betracht, weil sie dem Eigentümer zuzurechnen und ungeteilt in dessen Bilanz auszuweisen ist. Die oben beschriebene Splittertheorie, die von einer Aufteilung des Eigentumsrechts ausgeht, versagt angesichts des Befundes, daß nicht das Eigentumsrecht, sondern die Sache selbst Gegenstand der Zurechnung und Bilanzierung ist. Dabei wird nicht verkannt, daß die Belastung des Eigentums mit einem Nutzungsrecht den Wert der Sache mindern kann. Das kann jedoch durch

71 A. A. *Kußmaul* (FN 40), S. 420 ff., 443 und *StuW* 1988, 46, 55, der die Vermögensqualität der Nutzungsrechte mit dem zivilrechtlichen Gegenstandsbegriff begründet. Zur Unterscheidung zwischen Recht und Gütern vgl. *Stüdemann*, DB 1985, 345 ff.

72 Dies gilt auch für die Bestellung des Erbbaurechts. Die Erlaubnis, das Grundstück zu bebauen, ist Gebrauchsgewährung, nicht Teilung des Grundstücks. Der Gebrauch vollzieht sich im Laufe der Jahre, für die das Erbbaurecht bestellt ist.

73 Deshalb erwerben die Nutzleistungen die Gütereigenschaft nicht schon mit der Übertragung der rechtlichen Verfügungsgewalt. A. A. *Stüdemann*, DB 1985, 345, 347.

74 Durch den Sofortverbrauch der Gebrauchsvorteile – siehe oben Abschn. II – wird nicht ihre Entstehung als wirtschaftliches Gut, wohl aber ihre Aktivierung ausgeschlossen.

einen Wertabschlag bei der Bewertung der Sache berücksichtigt werden und rechtfertigt nicht die Teilung des Bewertungsobjektes⁷⁵.

Das Ergebnis, daß dingliche und obligatorische Nutzungsrechte kein Vermögen sind und deshalb nicht aktiviert werden dürfen, läßt sich auch damit begründen, daß für sie die Regeln über schwebende Verträge gelten⁷⁶: Der Nutzungsberechtigte erwirbt und verwertet die Nutzungen pro rata temporis im Verlauf des jeweiligen Nutzungszeitraums. Das Geschäft wird in der Zeit immer wieder aufs Neue erfüllt und bleibt bis zum Ablauf des Vertrages in der Schwebelage. Bei dieser – sicher konsensfähigeren – Deutung wird allerdings kaum klar, daß Nutzungsrechte prinzipiell nicht aktiviert werden können. Man nimmt vielmehr an, daß Nutzungsrechte prinzipiell Vermögensgegenstände oder Wirtschaftsgüter seien, die nur nach Lage des Einzelfalles einem Bilanzierungsverbot unterlägen⁷⁷. Die hier vertretene These lautet umgekehrt, daß Nutzungsrechte mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Fundierung in aller Regel von der Bilanzierung ausgeschlossen sind. *Groh* hat diesen Gedanken in die eingängige Formulierung gekleidet, Nutzungsrechte seien „Wirtschaftsgüter zweiter Klasse“⁷⁸.

4. Die Ausnahmen

a) Die Umqualifizierung des Nutzungsrechts in wirtschaftliches Eigentum

An dieser Stelle ist allerdings eine Einschränkung zu machen, die wiederum darauf beruht, daß das Bilanzrecht die zivilrechtlichen Wertungen und Vorgaben nicht unbesehen übernimmt. Die Spannweite im Leistungsinhalt der Nutzungsrechte reicht von der gelegentlichen unentgeltlichen Überlassung eines Kraftfahrzeugs für Stunden oder Tage bis zur entgeltlichen Bestellung eines Erbbaurechts auf so lange Zeit, daß sie einer Veräußerung des Grundstücks gleichkommt. Je länger die Nutzungszeit dauert, um so größere Bedeutung hat das Nutzungsrecht, um den Nutzungsberechtigten zu legitimieren und vor Eingriffen zu schützen. Zwar ist sein Inhalt zivilrechtlich unverändert stets nur auf die Nutzung der Sache gerichtet. Bei starker Ausprägung kann das Nutzungsrecht aber wirtschaftlich betrachtet zum Herrschaftsrecht über die Sache selbst werden. Der Nutzungsberech-

75 Siehe unten Abschn. VI.

76 *Groh*, Sbjb. 1988/89, S. 187, 191 ff.

77 Vgl. zB *Kußmaul*, BB 1987, 2053, 2056.

78 FN 76, S. 191.

tigte wird zum wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)⁷⁹. Auch hier kommt es nicht zur Aktivierung des Nutzungsrechts. Das Recht, das zivilrechtlich nur den Gebrauch und die Fruchtziehung gestattet, wird bilanzrechtlich zum Zurechnungstatbestand. Als Folge davon ist die Sache selbst in die Bilanz des Nutzungsberechtigten aufzunehmen.

b) Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis

Die Deutung des Nutzungsrechts als rechtliche Legitimation der zukünftigen Nutzung schließt es prinzipiell aus, die Aufwendungen für den Erwerb des Rechts als Anschaffungskosten zu aktivieren. Es fehlt dem Recht das wirtschaftliche Substrat, dem die Ausgaben zugeordnet werden könnten. Einmalige Aufwendungen, die nicht als Vorleistungen auf die künftigen Nutzungen aktiv abzugrenzen sind (zB Makler- oder Notargebühren), werden deshalb sofort zu Aufwand⁸⁰. Der BFH hat in diesem Sinne entschieden, daß Provisionszahlungen für die Vermittlung eines Hypothekendarlehens beim Darlehensnehmer weder als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts noch als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden dürfen⁸¹.

Abfindungszahlungen, die der Nutzungsberechtigte an einen anderen Nutzungsberechtigten dafür leistet, daß dieser auf sein Nutzungsrecht verzichtet und ihm den Vertragseintritt gestattet, sind dagegen Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts⁸². Der Nutzungsberechtigte erwirbt die Gewinnchancen aus dem schwebenden Nutzungsverhältnis⁸³. Zwar sind Gewinnchancen regelmäßig unselbständige geschäftswertbildende Faktoren und keine immateriellen Einzelwirtschaftsgüter⁸⁴. Sie können aber dadurch zu Gütern werden, daß sie rechtlich konkretisiert zum Gegenstand des Geschäftsverkehrs gemacht werden. In einem solchen Fall zeigen die Gewinnchancen ihre Gegenständlichkeit durch die gesonderte

79 Die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Eigentums ist das geeignete Mittel, extreme zivilrechtliche Gestaltungen zurechtzurücken und wirtschaftlich zutreffend in der Bilanz auszuweisen, vgl. *Kußmaul*, BB 1987, 874, 876.

80 Siehe unten Abschn. V 2 a. A. A. BFH v. 20. 1. 1983, BStBl. 1983 II, 413, 414; v. 11. 10. 1983, BStBl. 1984 II, 267, 269.

81 BFH v. 4. 3. 1976, BStBl. 1977 II, 380.

82 BFH v. 17. 3. 1977, BStBl. 1977 II, 595; v. 18. 7. 1972, BStBl. 1972 II, 884.

83 *Meyer-Scharenberg*, BB 1987, 874.

84 A. A. für die Zeit vor Einfügung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 1986 BFH v. 1. 2. 1989, BFH/NV 1989, 778. Offengelassen in BFH v. 7. 11. 1985, BStBl. 1986 II, 176. Zur Abgrenzung vom Geschäftswert *Stöcker*, DStZ 1983, 465, *Liepelt*, DStZ 1985, 424.

Übertragung und in der Greifbarkeit am Markt⁸⁵. Wird zum Erwerb eines Nutzungsrechts eine Abstandszahlung an einen anderen Nutzungsberechtigten geleistet, legitimiert das Nutzungsrecht nicht nur die künftigen Nutzungen, sondern ist infolge der Wertbestätigung durch die Abfindung⁸⁶ zusätzlich Träger der besonders bezahlten Gewinnchancen geworden. Der Einwand, ein Nutzungsverhältnis könne entweder nur ein Anschaffungsvorgang oder ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber eine Mischung aus beidem sein⁸⁷, greift nicht durch. Beim Erwerb eines Nutzungsrechts unter Abfindung eines Dritten geht es wirtschaftlich gesehen um zwei Geschäftsvorfälle: Den aktivierungspflichtigen Erwerb der Gewinnchancen von einem anderen Nutzungsberechtigten und – getrennt davon – um die Rechtsbeziehungen zu dem Eigentümer der genutzten Sache.

c) Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften

Das Gesellschaftsrecht erlaubt, das Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft durch Einlage von Nutzungsrechten aufzubringen. Dies wird aus § 27 Abs. 2 AktG gefolgert, der den zulässigen Gegenstand einer Sacheinlage wie folgt bestimmt:

„Sacheinlagen . . . können nur Vermögensgegenstände sein, deren wirtschaftlicher Wert feststellbar ist; Verpflichtungen zu Dienstleistungen können nicht Sacheinlage . . . sein.“

Voraussetzung für die Einlage ist nach dem ersten Halbsatz das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes. Dies läßt sich so verstehen, daß die Bilanzierungsfähigkeit eines Rechts die Mindestvoraussetzung seiner Einlagefähigkeit ist⁸⁸. Danach mußte man nach der hier vertretenen Auffassung die Einlagefähigkeit der Nutzungsrechte prinzipiell in Frage stellen. Der Eigentümer stellt der Gesellschaft durch die Einräumung eines Nutzungsrechts kein Vermögen zur Verfügung, sondern ermöglicht ihr unentgeltlich die Sachnutzung. Dadurch erspart er der Gesellschaft Aufwendungen. Dies führt zu höheren Gewinnen der Gesellschaft und damit zur Entstehung zukünftigen Vermögens. Die Aktivierung des Nutzungsrechts nimmt mithin die von der Gesellschaft selbst in Zukunft erst zu erwirtschaftenden Erträge vorweg⁸⁹.

85 Vgl. *Schmidt/Glanegger*, EStG, 9. Aufl., München 1990, § 6 Anm. 76.

86 *Clausen*, JbFfStR 1976/77, S. 120, 138; *Kupsch*, WPg 1977, 663, 668.

87 *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., §§ 4,5 Anm. 837.

88 *Knobbe-Keuk*, ZGR 1980, 214, 217.

89 *Döllerer*, BB 1988, 1789; *Grob*, StbJb. 1988/89, S. 187, 192.

Aus dieser Sicht muß auch bezweifelt werden, daß die Gesellschaft statt des Nutzungsrechts einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen darf⁹⁰. Dieser setzt nach Handels- und Steuerrecht Ausgaben der Gesellschaft vor dem Bilanzstichtag voraus (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Das Gesellschaftsvermögen muß also durch eine Zahlung oder durch den Zugang einer Verbindlichkeit gemindert worden sein⁹¹. Daran fehlt es, wenn die Gesellschaft als Gegenleistung für den Erwerb des Nutzungsrechtes Gesellschaftsrechte ausgibt. Diese dienen der Kapitalbeschaffung, so daß es gerade nicht zu der für einen transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten charakteristischen Aufwandsverlagerung kommt. Es fallen keine Ausgaben an, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag sind. Vielmehr werden bei Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens die durch Nutzung der überlassenen Sache erzielbaren Erträge vorgezogen. Einen solchen antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten lassen die allgemeinen Bilanzierungsvorschriften nicht zu⁹².

Gleichwohl ist der herrschenden Meinung⁹³ zu folgen, die dingliche und mit Besitz verbundene obligatorische Nutzungsrechte für einlagefähig hält und damit zuläßt, daß durch ihre Aktivierung künftige Erträge antizipiert werden. Die besondere Rechtsgrundlage dafür ist in § 27 Abs. 2 AktG zu sehen. Die Vorschrift, die 1979 in das Aktiengesetz eingefügt worden ist, hat sich nach der amtlichen Begründung⁹⁴ ausdrücklich der herrschenden Meinung im deutschen Recht über die Zulässigkeit von Sacheinlagen angeschlossen. Diese hat die Kapitalaufbringung durch Nutzungsrechte, selbst obligatorischer Art, schon immer für zulässig gehalten⁹⁵. Wenn § 27 Abs. 2 zweiter Halbsatz AktG nunmehr die Kapitalaufbringung durch Dienstleistungen ausschließt, die Nutzungsrechte aber nicht erwähnt,

90 Befürwortend *Grob*, StJb. 1988/89, S. 187, 192.

91 *Budde/Fröschle*, Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, HGB, § 247 Anm. 250.

92 Anders ist dies bei dem Gesellschafter. Dieser erzielt in Gestalt der erworbenen Gesellschaftsrechte Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, die erst durch die fort-dauernde Nutzungsüberlassung der Sache verdient werden müssen. Dies rechtfertigt den Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens.

93 BGHZ 45, 338, 344; KGJ 38, 161; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl., § 5 Rn. 40; *Scholz/Winter*, GmbHG, 7. Aufl., Köln 1986 § 5 Rn. 17; *Barz*, Großkomm. AktG, § 27 Anm. 11; *Kraft*, Kölner Komm., AktG, § 27 Anm. 18; *Döllerer*, ZGR 1979, 355.

94 BT-Drucks. 8/1678, S. 12.

95 Vgl. zur Rechtslage vor Schaffung des § 27 Abs. 2 AktG BFH v. 16. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 368 mit Hinweisen auf die einschlägige handelsrechtliche Literatur.

kann daraus nur im Umkehrschluß gefolgert werden, daß das Gesetz an ihrer Einlagefähigkeit festhält⁹⁶. Aus der Einlagefähigkeit folgt die Aktivierbarkeit der Nutzungsrechte für den Regelungsbereich des § 27 AktG. Hier gilt nicht der Satz, die Aktivierbarkeit nach Bilanzrecht bestimmt die Eignung als Sacheinlage, sondern seine Umkehrung: Die gesellschaftsrechtliche Wertung des Nutzungsrechts als Sacheinlage begründet in diesem besonderen Falle seine Aktivierungsfähigkeit⁹⁷.

§ 27 Abs. 2 AktG verlangt allerdings, daß das Nutzungsrecht einen wirtschaftlichen Wert besitzen muß. Dieser besteht in den zukünftigen Erträgen. Da die Sacheinlage gegen Gewährung von Aktien erfolgt, ist eine Einigung der Gesellschafter über ihren Wert erforderlich (vgl. § 27 Abs. 1 AktG). Bereits der Interessengegensatz zwischen dem Einbringenden und seinen Mitgesellschaftern ist geeignet, Überbewertungen entgegenzuwirken⁹⁸. Vor allem sorgen die Vorschriften über die Gründungsprüfung (§§ 34 Abs. 1 Nr. 2, 38 Abs. 2 Satz 2 AktG) dafür, daß die im Wert der Nutzungsrechte erfaßten zukünftigen Erträge nicht zu hoch veranschlagt werden.

Eine Aktivierung von Nutzungsrechten in analoger Anwendung des § 27 Abs. 2 AktG ist nur dort zulässig, wo vergleichbare Sicherungen gegen Überbewertungen bestehen. Dies ist im GmbH-Recht der Fall, wenn Nutzungsrechte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Gesellschaft eingebracht werden (§ 5 Abs. 4, § 8 Abs. 1 Nr. 5, § 9 GmbHG). Bei Überbewertung muß das Gericht die Eintragung der GmbH bzw. der Kapitalerhöhung in das Handelsregister ablehnen (§§ 9 c, 57 a GmbHG).

Die Aktivierung des Nutzungsrechtes, das aufgrund der Spezialvorschrift des § 27 Abs. 2 AktG in der Handelsbilanz als Vermögensgegenstand behandelt wird, schlägt wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) auf die Steuerbilanz durch. Der Vermögenszuwachs ist als Einlage (§ 8 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) erfolgsneutral. Die Gesellschaft muß das Nutzungsrecht mit seinem Teilwert ansetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Der Beschluß des Großen Senats⁹⁹ steht dem nicht entgegen, weil der Gesellschafter den Nutzungswert der überlassenen Gegenstände

96 In diesem Sinne *Döllerer*, ZGR 1979, 355; *ders.*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen, 2. Aufl., Heidelberg 1989, S. 189 ff. Vgl. auch den Hinweis in BGHZ 29, 300, 304, die Bilanzfähigkeit als Einlageerfordernis sei nicht wörtlich zu nehmen.

97 *Döllerer* (FN 96), S. 190; *Hachenburg/Ulmer* (FN 93), § 5 Rn. 32; *Scholz/Winter* (FN 93), § 5 Rn. 43.

98 *Grob*, BB 1990, 379, 381.

99 BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. 1988 II, 348, 355.

in Gestalt der erhaltenen Gesellschaftsrechte als betriebliche Einkünfte¹⁰⁰ oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuern muß.

Auf die Einlage von Nutzungsrechten in Personengesellschaften, bei denen vergleichbare Sicherungen gegen Überbewertung fehlen¹⁰¹, läßt sich § 27 Abs. 2 AktG nicht entsprechend anwenden. Das hat nach der hier vertretenen Auffassung zur Folge, daß das Gesellschaftskapital nicht durch Nutzungsrechte aufgebracht werden kann¹⁰². Dadurch ergeben sich steuerrechtlich nur Auswirkungen auf die Gewinnverteilung, da der Gesellschafter das der OHG oder KG zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut ohnehin in seiner Sonderbilanz ausweisen muß¹⁰³.

§ 27 Abs. 2 AktG rechtfertigt auch nicht die Aktivierung von Nutzungsrechten, die verdeckt – also nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden. Es bleibt insoweit bei dem Aktivierungsverbot für immaterielle Anlagegüter nach § 248 Abs. 2 HGB. Die durch die verdeckte Einlage eintretende Werterhöhung der vorhandenen Gesellschaftsanteile ist keine Gegenleistung aus dem Vermögen der empfangenen Gesellschaft, sondern lediglich ein Reflex des Einlagevorgangs und deshalb ungeeignet, einen Marktwert der Nutzungsrechte zu belegen^{104, 105}. Das Aktivierungsverbot schlägt auf die Steuerbilanz durch (§ 5 Abs. 2 EStG). Eine Korrektur verbietet sich, weil das Nut-

100 Der Gesellschafter muß die erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert des Nutzungsrechts (= abgezinste Summe der entgehenden Einnahmen) aktivieren (tauschähnlicher Vorgang). Die erworbenen Anteile sind Einnahmen, so daß auf der Passivseite der Bilanz wegen der fortdauernden Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in gleicher Höhe auszuweisen ist. Vgl. Thiel, Bilanzrecht, 4. Aufl., Heidelberg 1990, Rz. 695.

101 Vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, München 1986, S. 433.

102 Die h. M. nimmt das nur für schuldrechtliche, nicht auch für dingliche Nutzungsrechte an, vgl. K. Schmidt (FN 101), S. 425 ff. mit Nachweisen. Siehe auch Uelmer, JbFStR 1979/80, S. 338, 346; Knobbe-Keuk, StbKongrRep 1980, S. 165, 178.

103 Vgl. zur Bilanzierung der Nutzungseinlagen bei Personengesellschaften Schmidt (FN 36), § 15 Anm. 79.

104 Budde/Karig (FN 24), § 248 Anm. 12.

105 Die Kapitalgesellschaft kann deshalb auch keine Kapitalrücklage bilden. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ermächtigt nicht zur Aktivierung, sondern setzt einen Vermögenszugang voraus. Bei dem Gesellschafter kommt es nicht zu einer Erhöhung des Wertansatzes der Beteiligung und zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens. Die abweichende Auffassung in meinem Bilanzrecht (FN 100), Rz. 696, 697 wird aufgegeben.

zungsrecht kein Vermögen, sondern zukünftige Erträge repräsentiert. Diese sind von der Kapitalgesellschaft zu versteuern¹⁰⁶.

V. Aktivierung und Abschreibung (Absetzungen für Abnutzung)

1. Entgeltlicher Erwerb des Nutzungsrechts

Soweit ein Nutzungsrecht nicht ausnahmsweise die Qualität eines Vermögensgegenstands besitzt, kommt es als Abschreibungsobjekt nicht in Betracht. Bei entgeltlichem Erwerb des Rechts für betriebliche Zwecke müssen die Aufwendungen unter den Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG) in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und auf die Laufzeit des Rechts verteilt werden¹⁰⁷. Spätestens mit dem Erlöschen des Nutzungsrechts sind die Aufwendungen erfolgswirksam auszubuchen¹⁰⁸. Bei vertraglicher Begründung eines immerwährenden Nutzungsrechts oder eines Nutzungsrechts auf Lebenszeit des Berechtigten ist die Bildung eines RAP nicht möglich, weil der Aufwand nicht einer „bestimmten Zeit“ zugeordnet werden kann¹⁰⁹. Die Ausgaben für das Nutzungsrecht sind deshalb sofortiger Aufwand¹¹⁰, sofern nicht wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten angenommen werden muß¹¹¹.

Hat der Stpfl. das Nutzungsrecht durch Einmalzahlung im privaten Bereich erworben und nutzt er die Sache später für betriebliche Zwecke, so ist zu unterscheiden:

Diente die Sache zunächst zur Erzielung von Überschufeinkünften (§ 2 Abs. 1 Nrn. 4 bis 7 EStG), zB durch Untervermietung, so gehören die Aufwendungen zu den sofort abzugsfähigen Werbungskosten bei diesen Einkünften¹¹².

Wurde die Sache zunächst außerhalb der sieben Einkunftsarten genutzt, zB zu eigenen Wohnzwecken, so werden die Aufwendungen nicht steuer-

106 Vgl. *Grob*, BB 1990, 379, 380.

107 BFH v. 11. 10. 1983 BStBl. 1984 II, 267, 269; siehe auch oben Abschn. IV 4b.

108 BFH v. 20. 5. 1988, BStBl. 1989 II, 269, 271; vgl. aber BFH v. 17. 4. 1985, BStBl. 1985 II, 617.

109 Zum Begriff der „bestimmten Zeit“ vgl. BFH v. 3. 5. 1983, BStBl. 1983 II, 572, Abschn. 31b Abs. 2 EStR.

110 A. A. *Schmidt* (FN 36), § 5 Anm. 25.

111 Naheliegend in dem Urteilsfall v. 9. 8. 1989, BStBl. 1990 II, 128, den der BFH über die Aktivierung eines Nutzungsrechts gelöst hat.

112 BFH v. 11. 10. 1983, BStBl. 1984 II, 267.

wirksam. Im Zeitpunkt ihres Abflusses wurde die Sache nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt, während der späteren Nutzung für betriebliche Zwecke fehlt es an Aufwendungen. Es liegen weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben vor, da die Aufwendungen nicht durch eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Handlung veranlaßt sind^{113,114}.

2. Unentgeltlicher Erwerb des Nutzungsrechts

a) Betrieblicher Anlaß

Bei unentgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechts aus betrieblichem Anlaß findet § 7 Abs. 2 EStDV keine Anwendung, weil die Vorschrift die Übertragung eines Wirtschaftsguts voraussetzt¹¹⁵. Die Rechtsfolge der Vorschrift, das Wirtschaftsgut mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Wertes anzusetzen, tritt nicht ein, so daß der Erwerber nicht schon im Zeitpunkt der Bestellung des Rechts einen entsprechenden Ertrag realisiert. Andererseits kann er in der Folgezeit aber auch keine Abschreibungen auf das Nutzungsrecht verrechnen. Dadurch werden die Nutzungserträge in Höhe der ersparten Aufwendungen erfolgswirksam.

b) Privater Anlaß

Bei unentgeltlichem Erwerb aus privatem Anlaß darf das Nutzungsrecht nicht als Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) aktiviert werden. Damit entfällt die Möglichkeit, durch die unentgeltliche Bestellung eines Nutzungsrechts an betriebsfremdem Vermögen erfolgsneutral fiktives Abschreibungspotential aufzubauen. Hiervon geht auch der BFH in seiner jüngsten Rechtsprechung aus. Die Begründung ist freilich verschieden. Während die Aktivierung nach der hier vertretenen Auffassung am Fehlen eines Wirtschaftsguts scheitert, reduziert der BFH das Abschreibungspotential im Zuge der Bewertung¹¹⁶. Als Abschreibungsobjekte verbleiben nach beiden Auffassungen nur die betriebsfremden Wirtschaftsgüter, die im Betrieb unentgeltlich genutzt werden.

113 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, EStG, 9. Aufl., München 1990, § 9 Anm. 2j.

114 Nach h.M., die die Aufwendungen nicht in den Ausgaben, sondern in dem Wertverzehr des Nutzungsrechts sieht, wäre dem Spfl. durch Aktivierung des Nutzungsrechts (Einlage) zu helfen.

115 Zu der Streitfrage, ob das Bilanzierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG dem § 7 Abs. 2 EStDV vorgeht, vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6 Anm. 436. Auf sie kommt es hier nicht an, da § 7 Abs. 2 EStDV bereits seinem Wortlaut nach nicht erfüllt ist.

116 Siehe oben Abschn. III 2 c.

Es steht heute außer Frage, daß die Abschreibungen auf betriebsfremde Wirtschaftsgüter Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) sind, wenn die Wirtschaftsgüter dem Stpfl. selbst gehören¹¹⁷. Streitig ist, ob und unter welchen Voraussetzungen die Nutzung von Wirtschaftsgütern eines anderen Stpfl. zur Inanspruchnahme von Abschreibungen berechtigt¹¹⁸. Das Problem wird unter dem Stichwort „Abzugsfähigkeit des Drittaufwandes“ diskutiert¹¹⁹. Dabei geht es um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Vermögensopfer eines Dritten zu Aufwendungen des Stpfl. führen¹²⁰. Hierüber muß für die Gewinn- und Überschüßeinkünfte nach gleichen Maßstäben befunden werden. Die Frage ist erst in jüngster Zeit als Problemfeld entdeckt worden und deshalb noch nicht ausdiskutiert.

Geht man davon aus, daß die Einkommensteuer den Bürger nach seiner persönlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit belasten soll, so müssen die Einkünfte personenbezogen ermittelt werden. Das erfordert einerseits, dem Stpfl. nur solche Einnahmen oder Erträge zuzurechnen, die seine Leistungsfähigkeit erhöhen, weil er sie bezieht, ihm andererseits aber auch nur den Abzug solcher Aufwendungen zu gestatten, die seine Leistungsfähigkeit mindern, weil er sie wirtschaftlich trägt (Grundsatz der Kostentragung)¹²¹. Die Zurechnung der Aufwendungen nach dem reinen Veranlassungsprinzip ist mit dem Grundsatz der individuellen Leistungsfähigkeitsbesteuerung nicht zu vereinbaren¹²². Es reicht nicht aus, daß die Erwerbstätigkeit des Stpfl. irgendwo Aufwendungen verursacht¹²³. Sie müssen auch bei ihm vermögenswirksam werden¹²⁴. Wer keine Aufwendungen hat, weil die verwendeten Ressourcen unentgeltlich zur Verfügung stehen¹²⁵, oder weil er die Wirtschaftsgüter eines anderen unentgeltlich nutzen kann,

117 BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. 1988 II, 348, 353 unter bb). Anders noch BFH v. 2. 8. 1983, BStBl. 1983 II, 735, 736.

118 Vgl. *Schmidt/Glanegger* (FN 85), § 6 Anm. 101 b; *Schmidt/Drenseck* (FN 113), § 7 Anm. 3 a mit Nachweisen.

119 Vgl. dazu zB *Ruppe*, DStJG 10 (1987), S. 45, 71 ff., *Groh*, DB 1988, 514; *Döllerer*, BB 1988, 1789; *Bordewin*, DStR 1988, 227; *Meyer/Arndt*, DB 1988, 1237; *Jakob/Jüptner*, F 1988, 141; *Biergans*, DStR 1989, 367; *Brandis*, StuW 1990, 57.

120 Vgl. BFH v. 19. 4. 1989, BStBl. 1989 II, 683; v. 3. 4. 1987, BStBl. 1987 II, 623.

121 Zu der Ableitung des Grundsatzes und zu seinem Inhalt im einzelnen, insbesondere der Erweiterung durch den Zuwendungsgedanken, *Brandis*, StuW 1990, 57 ff.

122 *Ruppe*, DStJG 10 (1987) S. 45, 72.

123 A. A. *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl., München/Wien 1990, S. 965; *Stadie* (FN 40), S. 35, 39; *Meyer*, DStR 1984, 639, 641; *Bordewin*, DStZ 1986, 55, 59.

124 Dazu kann der Verbrauch von Zuwendungen (Mehrvermögen) genügen.

125 Wie zB derzeit noch Luft und Wasser unserer Umwelt.

hat keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Der Stpfl. darf seine Aufwendungen, nicht aber ersparte Aufwendungen, von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen¹²⁶.

Auf den Bereich der Abschreibungen bezogen führt der Kostentragungsgedanke zu einer Auflockerung des sog. Eigentümerpostulats¹²⁷, von dem § 7 EStG ausgeht. Danach steht die Abschreibung grundsätzlich dem wirtschaftlichen Eigentümer der Sache zu, weil er den Wertverzehr durch Abnutzung trägt. Diese Regelung ist unter dem Gesichtspunkt des Kostentragungsgedankens die sachgerechte Regel für den Normalfall, daß der Eigentümer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen oder nach Maßgabe der §§ 7 Abs. 1, 11 d Abs. 1 EStDV von seinem Rechtsvorgänger übernommen hat. Trifft dies ausnahmsweise nicht zu, weil der Nutzungsberechtigte das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt hat, wie zB beim Vorbehaltsnießbrauch, so rechtfertigt es der vorrangige Grundsatz der Kostentragung, dem Nutzungsberechtigten die Abschreibungsberechtigung auch dann zuzuerkennen, wenn er nicht rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer ist¹²⁸.

In den Betriebsvermögensvergleich kann das fremde Wirtschaftsgut deswegen nicht einbezogen werden. An ihm nehmen nur solche Wirtschaftsgüter teil, die zum Betriebsvermögen gehören und dem Stpfl. selbst zuzurechnen sind. § 7 EStG als Abschreibungsvorschrift kann den Kreis der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter nicht erweitern¹²⁹. Der Betrieb kann aber die betriebsfremden Aufwendungen außerhalb des bilanziellen Vermögensvergleichs übernehmen. Das Vehikel, um die Abschreibungen auf die betriebsfremden Wirtschaftsgüter bei der Gewinnermittlung zur Geltung zu bringen, ist die Aufwandseinlage (Nutzungseinlage)¹³⁰. Das Abschreibungsvolumen wird durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmt, die der Stpfl. getragen hat. Hat der Stpfl. das Wirtschaftsgut im Zuge der Übertragung auf einen Dritten entnommen, ist der Teilwert maßgebend¹³¹. Zulässigkeit und Art der Abschreibungen richten sich nach der Art des genutzten Wirtschaftsguts. Ist dieses ein

126 Vgl. *Trzaskalik*, *StuW* 1983, 126.

127 *Biergans* (FN 123), S. 959.

128 Vgl. BFH v. 28. 7. 1981, BStBl. 1982 II, 380; v. 27. 7. 1982, BStBl. 1983 II, 6; v. 23. 10. 1984, BStBl. 1985 II, 453; v. 24. 9. 1985, BStBl. 1986 II, 12; v. 24. 4. 1990, DB 1990, 1748.

129 *Meincke*, in: *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 87), § 15 Anm. 1 ff., insbesondere Anm. 5, 6.

130 In diesem Sinne bereits *L. Schmidt*, *FR* 1983, 618. Zu den Vorzügen dieser Lösung *B. Meyer*, *BB* 1985, 2230, 2232.

131 BFH v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 763.

Grundstück, können Abschreibungen nicht in Anspruch genommen werden. Werden bewegliche Sachen genutzt, richtet sich die Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG. Bei der Nutzung eines Gebäudes ist § 7 Abs. 4, 5 EStG anzuwenden. Die jährlichen Abschreibungen werden ohne Rücksicht auf Art und Dauer des Nutzungsrechts allein aufgrund der tatsächlichen Nutzung gewährt¹³².

Das Erlöschen des Nutzungsrechts durch Rechtsverzicht oder Tod des Nießbrauchberechtigten hat keine Gewinnauswirkungen, da das Nutzungsrecht am bilanziellen Vermögensvergleich nicht teilnimmt. Demgegenüber geht der BFH offenbar davon aus, daß das AfA-Volumen als „Nutzungsrecht“ in der Steuerbilanz ausgewiesen wird¹³³. Ein solcher Bilanzposten wäre der Sache nach ein Luftposten (Scheinwirtschaftsgut), der nur der richtigen AfA-Verteilung dient¹³⁴. Der BFH¹³⁵ selbst spricht ihm die Qualität eines Wirtschaftsgutes ab, indem er bei Erlöschen des Nutzungsrechts seine erfolgsneutrale Ausbuchung verlangt.

Hat der Nutzungsberechtigte, wie zB beim Zuwendungsnießbrauch, keine Aufwendungen für das genutzte Wirtschaftsgut gehabt, kann er keine Abschreibungen geltend machen. Hier gilt uneingeschränkt der Satz, daß ersparte Ausgaben keine Aufwendungen sind¹³⁶. Aus §§ 7, 11 d EStDV läßt sich nichts anderes herleiten¹³⁷. Der Nutzungsberechtigte ist nicht Rechtsnachfolger des Eigentümers hinsichtlich der genutzten Sache¹³⁸. Er trägt deshalb auch nicht den Wertverzehr, den die Sache infolge der Nutzung

132 Die Unterscheidung zwischen dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten kann danach bei der Ermittlung der Einkünfte keine Rolle spielen. BFH v. 30. 7. 1985, BStBl. 1986 II, 327, 332 ist überholt; vgl. BFH v. 20. 9. 1989, BStBl. 1990 II, 368. Zweifelnd *Brandenburg*, DB 1990, 1835, 1838.

133 Der Leitsatz des Urteils v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 763 bezeichnet die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als eingelegt. In diesem Sinne auch *Bordewin*, RWP, SG 1.3, S. 2964.

134 Es geht insoweit zwar nur um eine bilanztechnische Frage. In der Praxis entsteht aber Verwirrung, wenn Luftposten wie Wirtschaftsgüter aktiviert werden. Das AfA-Volumen sollte deshalb in einer Abschreibungstabelle außerhalb der Bilanz fortgeschrieben werden. Nur die in Anspruch genommene Jahres-AfA wäre zu buchen: „per Abschreibungen an Einlagen“.

135 FN 133.

136 *Trzaskalik*, StuW 1983, 126.

137 Ausführlich hierzu *Trzaskalik* (FN 136), 131 ff.

138 BFH v. 28. 7. 1981, BStBl. 1982 II, 454, 456; v. 24. 4. 1990, DB 1990, 1748. A. A. *Jakob/Jüptner*, FR 1988, 141, 151, die dem § 11 d EStG im Wege teleologischer Extension entnehmen, daß Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragen werden, wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

erleidet. Dieser verbleibt voll und ganz dem Eigentümer, der – anders als beim Vorbehaltsnießbrauch – auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.

VI. Nutzungsverhältnisse in der Bilanz des zur Nutzungsüberlassung verpflichteten Eigentümers

Durch die Bestellung eines Nutzungsrechts verliert der Eigentümer für die Dauer des Nutzungszeitraums die Nutzungen. Er verzichtet damit auf zukünftige Erträge. Erhält er ein Nutzungsentgelt liegt eine Vermögensumschichtung vor. Die noch zu ziehenden Nutzungen werden Zug um Zug gegen noch zu leistende Zahlungen eingetauscht. Zwischen den Parteien besteht ein schwebendes Geschäft, so daß bilanzielle Maßnahmen nicht zu treffen sind. Erhält der Eigentümer Vorleistungen des Nutzungsberechtigten, so hat er unter den Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB (§ 5 Abs. 5 Nr. 2 EStG) einen passiven RAP zu bilden. Erforderlich ist dafür, daß die Einnahmen die Nutzungen für eine bestimmte Zeit abgelten. Andernfalls realisiert der Eigentümer einen sofortigen Ertrag, zB wenn das Nutzungsrecht für die Lebensdauer des Berechtigten bestellt wird¹³⁹.

Überläßt der Eigentümer das Nutzungsrecht einem anderen aus betrieblichem oder privatem¹⁴⁰ Anlaß unentgeltlich, so wird er durch dieses Geschäft ärmer, weil ihm die zukünftigen Erträge pro rata temporis ersatzlos entgehen. Hierauf muß der Kaufmann in der Bilanz reagieren. In Betracht kommen folgende Möglichkeiten:

- Abgang bei den Aktiva,
- Zugang bei den Verbindlichkeiten¹⁴¹,
- Abwertung der Sache.

Die erste Möglichkeit wäre nach der sog. Splittertheorie in Betracht zu ziehen. Danach kommt es durch die Bestellung des Nutzungsrechts zu einer Querteilung des Eigentumsrechts, die dem Eigentümer nur noch die

¹³⁹ Vgl. *Mathiak* (FN 67), S. 397, 409.

¹⁴⁰ In diesem Fall wird allerdings regelmäßig eine Entnahme der zur Nutzung überlassenen Sache vorliegen. Bleibt die Sache Betriebsvermögen, zB bei nur kurzer Nutzungsüberlassung, so sind die bilanziellen Folgen die gleichen wie bei einer betrieblich veranlaßten Nutzungsgewährung. Nur die Gewinnauswirkungen sind verschieden. Bei einer Minderung des Betriebsvermögens aus privatem Anlaß ist der Gewinn außerhalb der Bilanz zu korrigieren.

¹⁴¹ Der Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens scheidet aus, weil der Eigentümer keine Einnahmen erzielt.

Verfügungsbefugnis beläßt¹⁴²; das Herrschafts- und Nutzungsrecht und die AfA-Befugnis gehen auf den Nutzungsberechtigten als Rechtsnachfolger über¹⁴³.

Die Splittertheorie verkennt – wie bereits oben dargelegt wurde –, daß in der Bilanz nicht das Eigentumsrecht, sondern die Sache selbst ausgewiesen wird. Ein Abgang würde daher voraussetzen, daß die Sache aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder daß sie in natura geteilt, also in zwei Sachen aufgespalten wird, von denen nur eine dem Eigentümer verbleibt. Eine Änderung der rechtlichen Befugnisse des Eigentümers führt nicht zu einem Teilabgang. Sie kann in der Bilanz als Wertminderung der Sache oder als Zugang einer Verbindlichkeit ausgewiesen werden.

Beide Möglichkeiten sind von *Döllerer*¹⁴⁴ anhand des folgenden Falles eingehend untersucht worden:

„Ein Kaufmann ist Eigentümer eines Grundstücks, das zugunsten eines Dritten mit einem zeitlich befristeten Nießbrauch belastet ist, für den der Nießbraucher kein Entgelt mehr zu zahlen hat. Er verkauft das Grundstück an einen anderen Kaufmann. Die Vertragspartner nehmen den Wert des Grundstücks ohne Belastung mit dem Nießbrauch mit 500 000 DM an und vereinbaren im Hinblick auf die Belastung des Grundstücks mit dem Nießbrauch einen Kaufpreis von 350 000 DM.“

Döllerer kommt zu dem Ergebnis, daß die Belastung den Wert des Grundstücks mindert, so daß die Anschaffungskosten für das Grundstück 350 000 DM betragen. Für die Passivierung einer Verbindlichkeit, die Anschaffungskosten von 500 000 DM voraussetzen würde, ist danach kein Raum. Bei wirtschaftlicher Beurteilung bestellt der Erwerber den Nießbrauch nicht als Gegenleistung für das gekaufte Grundstück, sondern erlangt belastetes, im Wert gemindertes Eigentum¹⁴⁵. Für den Veräußerer hat dies zur Folge, daß sich der Veräußerungserlös nicht um den Wert des Nießbrauchs erhöht¹⁴⁶. *Döllerer* begründet die fehlende Passivierungsfähigkeit des Nießbrauches u. a. mit seiner Dinglichkeit, die den Eigentümer nur zur Duldung der Nutzung, nicht aber zu einer Leistung verpflichtet. Dieser Gedanke greift nicht weit genug, da er obligatorische Nutzungsrechte, bei denen der Eigentümer die Nutzung nicht nur zu dulden, sondern zu gewähren hat, einer anderen Beurteilung zu unterwerfen scheint. Vielmehr schlägt die Erwägung durch, daß die Überlassung der Nutzun-

142 *Marx*, *StuW* 1990, 153, 160.

143 Zur Höhe des Abgangs vgl. *Stadie* (FN 40), S. 43.

144 *BB* 1984, 2034.

145 *BFH* v. 28. 7. 1981, *BStBl.* 1982 II, 378.

146 Dadurch kann sich ein Veräußerungsverlust ergeben, wenn das Grundstück mit seinem Teilwert zu Buch steht. Vgl. zum Fall der Entnahme unten Abschn. VII. 3.

gen nicht mit Aufwendungen für den Eigentümer verbunden ist. So heißt es bei *Döllerer*: „Zu einer Leistungspflicht käme man nur auf dem Weg einer Fiktion. Man müßte unterstellen, daß der Eigentümer eines mit einem Nießbrauch belasteten Grundstücks selbst die Nutzungen zieht und dann in Erfüllung seiner Nießbrauchsverpflichtung an den Nießbraucher herausgibt.“ Dieser Gedanke schließt den Ansatz einer Leistungsverpflichtung des Eigentümers auch bei Bestellung eines obligatorischen Nutzungsrechts aus. Entgangene Erträge, wie sie der Eigentümer infolge der Bestellung des Nutzungsrechts mit den Nutzungen verliert, rechtfertigen nicht den Ansatz einer Verbindlichkeit¹⁴⁷. Die Wertminderung, die die Sache infolge des Ausfalles der Nutzungen erleidet, ist durch Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) zu berücksichtigen¹⁴⁸. Nur soweit der Eigentümer durch die Gewährung der Nutzungen besondere Aufwendungen hat, kommt der Ausweis einer Verbindlichkeit oder einer Rückstellung in Betracht.

VII. Exemplarische Anwendungsfälle

1. Zuwendung eines Erbbaurechts aus betrieblichem Anlaß

Beispiel

Einem bilanzierenden Kaufmann wird von seinem Hauptlieferanten als Dank für die langjährigen Geschäftsbeziehungen und in Erwartung ihrer weiteren guten Entwicklung das Erbbaurecht an einem Grundstück eingeräumt. Er errichtet darauf eine Lagerhalle.

Die Voraussetzungen für eine Aktivierung des Erbbaurechts mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts nach § 7 Abs. 2 EStDV liegen nicht vor. Auch wer das Erbbaurecht entgegen der hier vertretenen Auffassung für ein Wirtschaftsgut hält, wird einräumen müssen, daß es nicht aus einem Betriebsvermögen übertragen worden ist. Der Erbbauberechtigte ist nicht der Rechtsnachfolger des Eigentümers. Die Nutzungsvorteile aufgrund des Erbbaurechts werden nicht *uno actu*, sondern *pro rata temporis* mit der fortlaufenden kostenlosen Nutzung des Grundstücks realisiert¹⁴⁹.

147 Vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, der eine Rückstellung nur für drohende Verluste, nicht aber für entgehende Gewinne zuläßt.

148 Vgl. *Döllerer* (FN 144), 2037. A. A. *Werndl*, *Wirtschaftliches Eigentum*, Köln 1983, S. 151; er geht davon aus, daß die Nutzungen zunächst beim Eigentümer anfallen.

149 Siehe oben Abschn. V. 2 a. A. A. *Mathiak* (FN 67), S. 397, 406.

Beim Eigentümer, hier dem Lieferanten, mindert sich der Wert des Grundstücks schon in dem Zeitpunkt, in dem das Erbbaurecht bestellt wird¹⁵⁰. Ob eine Teilwertabschreibung zulässig ist¹⁵¹, richtet sich nach der Höhe des Buchwertes¹⁵². Kommt es zur Teilwertabschreibung, so wird die Belastung – anders als umgekehrt das Recht in der Person des Berechtigten – sofort erfolgswirksam. Die unterschiedlichen Auswirkungen sind eine Folge des Imparitätsprinzips.

Beispiel

Wie vor. Der Kaufmann erhält das Erbbaurecht an einem Grundstück, auf dem er ein Ferienhaus errichtet.

Die Frage der betrieblichen Veranlassung ist für die Einnahmen- und Ausgabenseite getrennt zu beurteilen. Die Zuwendung des Erbbaurechts ist betrieblich veranlaßt. Die Gebrauchsvorteile des Grundstücks werden aber im privaten Bereich konsumiert. Um die Besteuerung der betrieblichen Nutzungserträge sicherzustellen, ist der Gewinn des Kaufmanns jährlich um den Mietwert des Grundstücks zu erhöhen¹⁵³.

2. Zuwendung eines Nießbrauchs an einen Gewerbetreibenden aus privatem Anlaß

Beispiel

Einem bilanzierenden Kaufmann ist von seiner Ehefrau der Nießbrauch an einem Grundstück mit aufstehendem Ladenlokal unentgeltlich eingeräumt worden. Die erforderlichen Reparaturarbeiten führt er auf eigene Kosten durch.

Die Reparaturaufwendungen sind Betriebsausgaben des Kaufmanns. Wer erwerbsbezogene Aufwendungen tatsächlich getragen hat, kann diese auch abziehen, soweit sie auf ein fremdes, von ihm tatsächlich zu eigenen Erwerbszwecken genutztes Wirtschaftsgut entfallen¹⁵⁴.

Abschreibungen kann der Kaufmann nicht vornehmen. Das Geschäftsgrundstück gehört nicht zu seinem Betriebsvermögen, da es ihm nicht zuzurechnen ist. Das Nutzungsrecht ist kein Wirtschaftsgut und deshalb nicht einlagefähig¹⁵⁵. Abschreibungen auf das Ladenlokal stehen weder

150 Siehe oben Abschn. VI.

151 Das BFH-Urteil v. 30. 11. 1988, BStBl. 1990 II, 117 verbietet die Teilwertabschreibung nur bei Wertminderungen durch betriebliche Sozialleistungen.

152 Vgl. *Mathiak* (FN 149).

153 Vgl. BFH v. 22. 7. 1988, BStBl. 1988 II, 995; v. 20. 4. 1989, BStBl. 1989 II, 641.

154 BFH v. 3. 4. 1987, BStBl. 1987 II, 623.

155 Siehe oben Abschn. III. 3.

dem Kaufmann noch seiner Ehefrau zu. Der Kaufmann, der es zu betrieblichen Zwecken nutzt, hat keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen¹⁵⁶. Die Ehefrau, die die Aufwendungen getragen hat, verwirklicht nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung¹⁵⁷.

Beispiel

Wie vor; der Kaufmann überläßt aufgrund des fortbestehenden Nießbrauchs das Grundstück seinen Schwiegereltern unentgeltlich zur Nutzung für eigene Wohnzwecke, da er ein anderes Geschäftslokal gefunden hat.

Der Nießbrauch hat zwar bis zur Überlassung des Grundstücks an die Schwiegereltern die betriebliche Nutzung des Grundstücks garantiert. Er ist aber kein Wirtschaftsgut und kann deshalb nicht Gegenstand einer Entnahme sein. Eine Entnahme zum Teilwert mit dem kapitalisierten Wert der zukünftigen Erträge (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) scheidet daher aus. Eine fortlaufende Aufwandsentnahme (Nutzungsentnahme) kommt ebenfalls nicht in Betracht, da der Kaufmann keine betrieblich veranlaßten Einnahmen erzielt, deren Besteuerung gesichert werden muß¹⁵⁸.

Beispiel

Wie oben; der Kaufmann überläßt das Grundstück aufgrund des fortbestehenden Nießbrauches einem anderen Gewerbetreibenden zur Nutzung und sucht sich ein neues Geschäftslokal. Er erhält dafür eine einmalige Entschädigung, durch die die Aufwendungen für die Verlegung des Geschäfts und die Nutzungsüberlassung des Grundstücks abgegolten werden.

Die Entschädigung ist aufzuteilen. Soweit sie die Verlegung des Geschäfts betrifft, ist sie Betriebseinnahme. Im übrigen erzielt der Kaufmann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG)¹⁵⁹. Die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Grundstücks ist keine gewerbliche Tätigkeit.

3. Übertragung des Eigentums an einem Betriebsgrundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs

Beispiel

Der bilanzierende Kaufmann A ist Eigentümer eines Grundstücks mit aufstehendem Gebäude. Der Buchwert, der zu 40 vH auf das Grundstück und zu 60 vH auf das Gebäude (AfA bisher 2 vH) entfällt, beträgt 100 000 DM, der Teilwert 400 000 DM.

156 Siehe oben Abschn. V. 2. b.

157 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 7 Anm. 51, mit Nachweisen.

158 Vgl. hierzu das zweite Beispiel in Abschn. VII. 1.

159 Zur Qualifikation von Einmalzahlungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vgl. BFH v. 4. 7. 1969, BStBl. 1969 II, 724.

A verschenkt das Grundstück an seinen Sohn und behält sich den Nießbrauch vor. Dessen Teilwert nach Maßgabe der kapitalisierten zukünftigen Erträge soll 200 000 DM betragen¹⁶⁰.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH¹⁶¹ vollzieht sich die Übertragung eines Betriebsgrundstücks unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts¹⁶² in drei Schritten¹⁶³:

1) Der Eigentümer des Betriebsgrundstückes (Vorbehalt Nießbraucher) entnimmt das Grundstück aus seinem Betriebsvermögen zum Teilwert ohne Berücksichtigung des Nießbrauches. Der dadurch entstehende sog. große Entnahmegewinn beträgt im Beispielsfall 300 000 DM (400 000 DM – 100 000 DM).

2) Der Eigentümer verschenkt das nach der Entnahme zu seinem Privatvermögen gehörende Grundstück. Sein Wert wird durch den Nießbrauch gemindert, so daß der Wert der Schenkung im Beispielsfall nur 200 000 DM beträgt (400 000 DM – 200 000 DM).

3) Der Vorbehalt Nießbraucher* und frühere Eigentümer darf das Nutzungsrecht nicht mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen einlegen¹⁶⁴. Er kann jedoch seine eigenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem verschenkten Grundstück stehen, durch Verrechnung entsprechender Einlagen gewinnmindernd berücksichtigen. Zu den Aufwendungen gehören auch die Abschreibungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das verschenkte Gebäude, die der Vorbehalt Nießbraucher selbst getragen hat¹⁶⁵. Sie betragen im Beispielsfall 60 000 DM (60 vH von 100 000 DM). Infolge der Aufdeckung der stillen Reserven durch Ansatz des großen Entnahmegewinns erhöhen sie sich auf 240 000 DM (60 vH von 400 000 DM). Der Entnahmewert ist zugleich auch die Bemessungsgrundlage für die künftige AfA.

In der Literatur wird insbesondere der Ansatz des großen Entnahmegewinns kritisiert¹⁶⁶. Aus zivilrechtlicher Sicht besteht in der Tat kaum Anlaß, von zwei Vorgängen, der Entnahme eines unbelasteten Grundstücks und der Schenkung eines belasteten Grundstücks auszugehen. Zwar scheidet das Grundstück insgesamt aus dem Betriebsvermögen aus. Es ist aber mit dem zurückbehaltenen Nutzungsrecht belastet. Bei der Veräußerung

160 Vgl. die Beispiele bei *Littmann*, Inf. 1972, 827 u. *B. Meyer*, BB 1985, 2230.

161 Vgl. Urt. v. 28. 2. 1974, BStBl. 1974 II, 870; v. 2. 8. 1983, BStBl. 1983 II, 735; v. 8. 12. 1983, BStBl. 1984 II, 453; v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 763; v. 20. 9. 1989, BStBl. 1990 II, 368.

162 Dingliche und obligatorische Nutzungsrechte werden insoweit gleichbehandelt, BFH v. 20. 9. 1989 (FN 161).

163 Vgl. *Ley* (FN 40), S. 26.

164 BFH v. 16. 12. 1988, BStBl. 1989 II, 703, unter Abweichung von BFH v. 2. 8. 1983, BStBl. 1983 II, 735.

165 Siehe oben Abschn. V. 2. b.

166 Vgl. zB *Barth*, DB 1987, 1162; *Ley* (FN 40), S. 30; *Tiedtke*, BB 1984, 759; *Stadie*, DB 1984, 578, 581.

eines Grundstücks unter Nutzungsvorbehalt mindert das Nutzungsrecht den Veräußerungserlös¹⁶⁷. In Parallele dazu liegt eine Minderung des Grundstückswertes bei der Entnahme durchaus nahe. Dabei bliebe aber unberücksichtigt, daß im Falle der Schenkung der Nutzungsvorbehalt Teil eines privat veranlaßten Geschäftes ist. Der Stpfl. benötigt das Nutzungsrecht nur, weil er das Grundstück aus privaten Gründen weggegeben hat und daher die Nutzung nicht als Eigentümer fortsetzen kann. Der steuerrechtliche Gesichtspunkt, daß das Nutzungsrecht Sekundärfolge einer privat motivierten Handlung ist, erlaubt dem BFH, die Entstehung des Rechts in den privaten Bereich zu verlegen und bei der Bemessung des Entnahmewertes zu ignorieren¹⁶⁸. Dadurch werden die stillen Reserven des Grundstücks voll erfaßt. Zum Ausgleich kann der Stpfl. bei Fortführung der Nutzung Abschreibungen vom Entnahmewert vornehmen¹⁶⁹.

Bei Ansatz nur des kleinen Entnahmewertes könnte die Versteuerung der stillen Reserven nicht nachgeholt werden, wenn das Nutzungsrecht infolge Rechtsverzicht oder Tod des Nutzungsberechtigten vorzeitig erlischt¹⁷⁰. Mehr noch: Würde ein Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt verschenkt, das mit seinem Teilwert zu Buche steht, so würde die Berücksichtigung des Nutzungsrecht einen Entnahmeverlust zur Folge haben. Stünde im obigen Beispiel das Grundstück mit 400 000 DM zu Buch, so würde der Abzug der Nießbrauchslast von 200 000 DM vom Entnahmewert einen Verlust von 200 000 DM bewirken. Dieser kann nicht durch Ansatz eines Aktivpostens in der Bilanz des Nießbrauchers aufgefangen werden. Denn das Grundstück ist durch Abgang aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, das Nutzungsrecht ist nicht aktivierungsfähig und der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens scheidet an den fehlenden Ausgaben für das Nutzungsrecht. An diesem Beispiel wird besonders deutlich, daß der gesamte Vorgang als private Maßnahme gewertet werden muß.

4. Errichtung eines Gebäudes auf einem betriebsfremdem Grundstück

Beispiel

Der bilanzierende Kaufmann A errichtet auf einem gepachteten Grundstück ein Gebäude, das mit dem Grund und Boden nicht nur vorübergehend fest verbunden ist. Nach fünf Jahren wird das Pachtverhältnis auf Wunsch des A vorzeitig beendet.

167 Siehe oben Abschn. VI.

168 Die Lehre vom sog. großen Entnahmegewinn beruht deshalb nicht auf einer Verkennung der zivilrechtlichen Gegebenheiten, wie zB Tiedtke, BB 1984, 759, 761 annimmt, sondern auf einer steuerrechtlichen Wertung des Vorgangs. In diesem Sinne bereits B. Meyer, BB 1985, 2230, 2233.

169 Siehe oben Abschn. V. 2. b.

170 Vgl. BFH v. 28. 2. 1974, BStBl. 1974 II, 481.

Das neu errichtete Gebäude wird nach § 946 BGB Eigentum des Verpächters, da es wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist (§§ 93, 94 BGB). A hat wegen des Rechtsverlustes einen Entschädigungsanspruch gegen den Eigentümer (§§ 951 Abs. 1, 812 ff. BGB). Er muß anstelle dieses Anspruchs das Gebäude aktivieren, wenn er dessen wirtschaftlicher Eigentümer ist. Erforderlich ist dafür, daß der zivilrechtliche Eigentümer durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut dauernd ausgeschlossen ist (§ 39 AO). Sein Einverständnis mit dem Bauvorhaben und der Nutzung durch den Bauherrn reicht dafür nicht aus¹⁷¹.

Verzichtet A auf die Ersatzforderung unter Verrechnung mit dem zukünftigen Pachtentgelt, hat er unter den Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG) seine Aufwendungen aktiv abzugrenzen. Der RAP ist bei vorzeitiger Beendigung des Pachtverhältnisses gewinnmindernd aufzulösen¹⁷².

Gestattet der Eigentümer die Nutzung des Gebäudes, ohne daß über das weitere Schicksal der Ersatzforderung entschieden ist, so erwirbt A nach der BFH-Rechtsprechung ein entgeltliches Nutzungsrecht¹⁷³. Dieses ist wie ein materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten für das Gebäude zu bewerten¹⁷⁴. Bei vorzeitiger Beendigung der betrieblichen Nutzung gestattet der BFH dem Nutzungsberechtigten eine Teilwertabschreibung auf das Nutzungsrecht, verlangt aber gleichzeitig die erfolgswirksame Aktivierung des Ersatzanspruchs gemäß § 951 i. V. m. § 812 BGB¹⁷⁵.

Mit seiner Auffassung, bei Bauten auf fremden Grundstücken sei ein Nutzungsrecht zu aktivieren, sorgt der BFH für unnötige Verwirrung¹⁷⁶. Als aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut komme einzig und allein der Ersatzanspruch nach § 951 BGB in Betracht¹⁷⁷. Es handelt sich um eine Geldforderung, nicht um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Der Wertverlust, den die Forderung infolge der fortlaufenden Gebäudenutzung erleidet,

171 BFH v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 399.

172 BFH v. 20. 5. 1988, BStBl. 1989 II, 269, 271.

173 BFH v. 13. 7. 1977, BStBl. 1978 II, 6; v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 401; v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 507.

174 BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 244; v. 11. 12. 1987, BStBl. 1988 II, 493.

175 BFH v. 17. 3. 1989, BStBl. 1990 II, 6; v. 20. 5. 1988, BStBl. 1989 II, 269, 271; v. 11. 12. 1987, BStBl. 1988 II, 493.

176 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989, S. 87.

177 Auch der BFH nimmt an, daß der Sache nach ein Anspruch aus § 951 BGB aktiviert wird, Urt. v. BStBl. 1979 II, 399; v. 10. 8. 1984, BStBl. 1984 II, 805; v. 11. 12. 1987, BStBl. 1988 II, 493.

wäre an sich durch Ansatz ihres niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu berücksichtigen. Solange jedoch die Sachnutzung im Vordergrund steht und der Zahlungsanspruch nicht geltend gemacht wird, ist es gerechtfertigt, die Forderung wirtschaftlich dem Gebäude gleichzusetzen und von ihr Abschreibungen nach den für Gebäude maßgebenden Vorschriften (§ 7 Abs. 4, 5 EStG) vorzunehmen¹⁷⁸. Sobald die Nutzung endet, erhält die Forderung ihre eigentliche Rechtsqualität zurück. Dadurch scheidet sie nicht aus dem Betriebsvermögen aus, so daß nicht eine Teilwertabschreibung, sondern ggf. eine Umbuchung vorzunehmen ist.

Beispiel

Der bilanzierende Kaufmann A ist zusammen mit seiner Ehefrau je zur Hälfte Eigentümer eines Grundstücks. Er errichtet auf dem Grundstück ein Betriebsgebäude. Die Ehegatten sind einig, daß A für den Verlust des Miteigentumsanteils keine Entschädigung erhalten soll.

A kann den Grund und Boden sowie das Gebäude nur anteilig aktivieren, soweit die Wirtschaftsgüter ihm gehören. Die Bilanzierung der anteiligen Herstellungskosten, die auf die Gebäudehälfte der Ehefrau entfallen, hängt von den Gründen ab, die A zum Verzicht auf die Ausgleichsforderung bewegen haben.

Ist der Verzicht als Entgelt für die Nutzungsüberlassung gedacht, ist der Herstellungsaufwand aktiv abzugrenzen, sofern das Nutzungsrecht zeitlich befristet ist (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Die Ehefrau muß das Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) versteuern¹⁷⁹.

Liegt in dem Verzicht auf den Ersatzanspruch eine Schenkung, so ist die Vermögensminderung privat veranlaßt. Der Anspruch ist erfolgsneutral als Entnahme auszubuchen. Die Aktivierung eines Nutzungsrechts kommt nicht in Betracht. Aufwendungen, die A durch die weitere betriebliche Nutzung der fremden Gebäudehälfte hat, sind Betriebsausgaben und im Wege der Aufwandseinlage zu berücksichtigen. Dazu gehören – wie beim Vorbehaltsnießbrauch¹⁸⁰ – auch die (anteiligen) Abschreibungen auf die Gebäudehälfte der Ehefrau, da A die Herstellungskosten getragen hat.

178 *Knobbe-Keuk* (FN 176), S. 87; BMF v. 3. 5. 1985, BStBl. 1985 I, 188; A.A. BFH v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 399, 401: Abschreibung als sonstiges materielles Wirtschaftsgut.

179 Hinweis auf Abschn. 163 Abs. 5 EStR.

180 Siehe oben Abschn. V. 2. b.

VIII. Ergebnis

1. Das Vermögen besteht aus der Gesamtheit der Güter, über die eine Person verfügen kann. Das Zivilrecht rechnet nicht die Güter zum Vermögen, sondern die Rechte und Rechtsverhältnisse, mit denen die Herrschaft über die Güter ausgeübt wird. Danach sind die Nutzungsrechte als Rechte Vermögensgegenstände, ohne daß es darauf ankommt, ob sie dem Berechtigten eine gesicherte Rechtsposition verleihen.

2. Der handelsrechtliche Vermögensbegriff ist abweichend davon güterorientiert. Der Kaufmann aktiviert die Sache, nicht das Eigentum daran. Aus dieser Sicht sind die Nutzungsrechte keine Vermögensgegenstände, weil ihnen kein zeitgleich existierendes Gut zugeordnet werden kann. Die genutzte Sache kommt als Zuordnungsobjekt weder ganz noch teilweise in Betracht, weil sie dem Eigentümer zuzurechnen und ungeteilt in dessen Bilanz auszuweisen ist. Die sog. Splittertheorie, die von einer Aufteilung des Eigentumsrechts ausgeht, versagt angesichts des Befundes, daß nicht das Eigentumsrecht, sondern die Sache selbst Gegenstand der Zurechnung und Bilanzierung ist.

3. Nutzungsrechte erhalten ihren Wert durch die Nutzungen, die erst noch gezogen werden müssen. Bei Bestellung eines Nutzungsrechtes werden sie nicht als Vermögen übertragen, sondern entstehen in der Hand des Nutzungsberechtigten als Erträge. Diese dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind.

4. Der Grundsatz, daß Nutzungsrechte mangels eines aktivierungsfähigen wirtschaftlichen Substrats nicht aktiviert werden können, erleidet drei Ausnahmen:

a) Bei starker Ausprägung kann das Nutzungsrecht wirtschaftlich betrachtet zum Herrschaftsrecht über die Sache selbst werden. Der Nutzungsberechtigte wird zum wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), so daß die Sache zu aktivieren ist.

b) Abfindungszahlungen an einen anderen Nutzungsberechtigten, mit denen dessen Rechte und Gewinnchancen erworben werden, sind Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsgutes.

c) Kapitalgesellschaften können ihr Gesellschaftskapital durch Einlage von Nutzungsrechten aufbringen (§ 27 Abs. 2 AktG). Aus der Einlagefähigkeit folgt die Aktivierungsfähigkeit der Nutzungsrechte für den Regelungsbereich des § 27 Abs. 2 AktG. Eine Aktivierung von Nutzungsrechten in analoger Anwendung des § 27 Abs. 2 AktG ist nicht zulässig, wenn vergleichbare Sicherungen gegen Überbewertung fehlen, zB bei verdeckter

Einlage von Nutzungsrechten in Kapitalgesellschaften oder bei der Einlage von Nutzungsrechten in Personengesellschaften.

5. In anderen als den vorbezeichneten Fällen dürfen Aufwendungen für den Erwerb von Nutzungsrechten nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden. Einmalige Aufwendungen, die nicht als Vorleistungen auf die künftige Nutzung aktiv abzugrenzen sind, sind sofortiger Aufwand.

6. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechts aus betrieblichem Anlaß findet § 7 Abs. 2 EStDV keine Anwendung, weil die Vorschrift die Übertragung eines Wirtschaftsgutes voraussetzt.

7. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechtes aus privatem Anlaß kommt eine Aktivierung als Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 5, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) nicht in Betracht. Damit entfällt die Möglichkeit, durch Bestellung eines Nutzungsrechts an betriebsfremdem Vermögen fiktives AfA-Potential aufzubauen. Soweit der Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betriebsfremden Wirtschaftsgüter getragen hat, kann er die Abschreibungen darauf in Anspruch nehmen. Dies gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut – wie zB beim Vorbehaltsnießbrauch – in fremdem Eigentum steht. Die betriebsfremden Wirtschaftsgüter nehmen deswegen nicht am bilanziellen Vermögensvergleich teil. Das bilanztechnische Mittel, um die Abschreibungen erfolgswirksam werden zu lassen, ist die Aufwandseinlage.

8. In der Bilanz des Eigentümers, der einem anderen ein Nutzungsrecht unentgeltlich bestellt hat, ist die Vermögensminderung durch Teilwertabschreibung auf die belastete Sache zu berücksichtigen, soweit die Voraussetzungen dafür vorliegen. Die Passivierung der zukünftigen, dem Eigentümer entgehenden Erträge ist nicht zulässig.

Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz

Ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Rückstellungen*

Universitätsprofessor Dr. *Norbert Herzig*, Aachen

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Grundlegung<ul style="list-style-type: none">1. Verhältnis der verschiedenen Rückstellungskategorien2. Periodisierung und Objektivierung3. Realisationsprinzip4. Steuerliche EinschränkungenII. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten<ul style="list-style-type: none">1. Konkretisierung<ul style="list-style-type: none">a) Grundsätzeb) Gefahr der Überobjektivierung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen2. Wirtschaftliche Verursachung3. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme | <ul style="list-style-type: none">4. Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus Produkthaftung5. Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus Umwelthaftung III. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften<ul style="list-style-type: none">1. Beschaffungs- versus Absatzmarktorientierung2. Dauerrechtsverhältnisse<ul style="list-style-type: none">a) Bilanzrechtliche Ganzheitsbetrachtungb) Stichtagsorientierung IV. Aufwandsrückstellungen<ul style="list-style-type: none">1. Fehlende Außenverpflichtung2. Wirtschaftliche Verursachung V. Wirtschaftliche Verursachung in der Vermögensaufstellung |
|--|--|

I. Grundlegung

Nach den umfangreichen Untersuchungen von *Kuno Barth*¹ geht die heutige Steuerbilanz auf das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 zurück;

* Meinem wissenschaftlichen Mitarbeiter, Herrn Dipl.-Kfm. *Oliver Hötzel*, danke ich für die engagierte Unterstützung bei der Anfertigung dieses Beitrags.

1 Vgl. *Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1 Steuerrecht, Stuttgart 1955, S. 149 f.; als Vorläufer des preußischen Einkommensteuergesetzes sind die Einkommensteuergesetze von Sachsen, Bremen und Hamburg anzusehen, die allerdings noch keine Geltung für Aktiengesellschaften hatten. Auch in diesen Gesetzen war bereits eine Steuerbilanz vorgesehen.

die Steuerbilanz feiert also ihren 100. Geburtstag, und man muß nüchtern konstatieren, daß zumindest ein wichtiger Baustein dieser Steuerbilanz gravierende Unsicherheitsbereiche aufweist, die sich sowohl auf die Rückstellungsbilanzierung als auch auf die Rückstellungsbewertung erstrecken.

Sucht man nach den Gründen für die permanente Aktualität von Rückstellungsfragen, so scheinen insbesondere zwei Aspekte von Bedeutung zu sein, nämlich

1. in der Rückstellungsposition bündeln sich wie in einem Brennglas vielfältige Grundsatzprobleme der steuerlichen Gewinnermittlung und
2. tauchen ständig neue Sachverhalte auf, deren Einordnung in die Position Rückstellungen zu erörtern ist.

Dieser zweite Aspekt erklärt auch die Diskussionswellen, die in unregelmäßigen Abständen über die Rückstellungsposition mit sehr unterschiedlichem Erfolg hereinbrechen. War es Ende der siebziger Jahre insbesondere die Jahresabschlußkosten-Rückstellung, die die Gemüter erhitzte, so stand in den achtziger Jahren die Rückstellung für drohende Verluste aus Dauerrechtsverhältnissen, insbesondere Arbeitsverhältnissen, im Mittelpunkt des Interesses.

Für die neunziger Jahre ist bereits absehbar, daß sich die Aufmerksamkeit konzentrieren wird auf die Rückstellungen für Produkthaftung und die Haftung für Umweltschäden. Ob noch weitere Aspekte hinzutreten, wird abzuwarten sein.

Speziell die beiden letztgenannten Rückstellungsanlässe zeigen, daß die Schaffung von neuen rückstellungsbegründenden Sachverhalten in nicht unbeträchtlichem Umfang auf die Tätigkeit des Gesetzgebers zurückgeht, der in tatsächlicher oder angeblicher Verfolgung des Verursacherprinzips in immer stärkerem Maße Risiken auf Unternehmen überträgt. Beispielhaft seien hier genannt das neue Produkthaftungsgesetz sowie der Entwurf eines Umwelthaftungsgesetzes.

Die veröffentlichten Handelsbilanzen zeigen, daß die Praxis von der Risikovorsorge über Rückstellungen intensiv Gebrauch macht. So weist zum Beispiel der Konzernabschluß der VEBA AG für 1988 Rückstellungen für Entsorgung im Kernkraftbereich von über 4,3 Mrd. DM auf². Rückstellungsvolumina dieser Größenordnung sind auch finanzwirtschaftlich von

2 Vgl. VEBA Geschäftsbericht 1988, S. 96. 4,3 Mrd. DM entsprechen 11,86 % der Bilanzsumme (36,25 Mrd. DM); vgl. beispielsweise auch die Angabe und Aufschlüsselung der Umweltschutzausgaben der chemischen Industrie in 1988, Verband der chemischen Industrie (Hrsg.), Umweltleitlinien, 5. Aufl., Frankfurt 1990, S. 9.

eminenter Bedeutung. Sie verbessern die Innenfinanzierung, erhöhen den Cash-flow und ermöglichen es den betroffenen Unternehmen, den zum Teil massiven Zufluß von Rückstellungsgegenwerten zur Finanzierung von Investitionen einzusetzen, beispielsweise zum Kauf von Unternehmen und Beteiligungen³.

Dabei darf aber nicht verkannt werden, daß die Interessenlage hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen maßgeblich von der Ertragslage der betroffenen Unternehmen abhängt. Denn während bei ertragsstarken Unternehmen der Ansatz von Rückstellungen handelsrechtlich regelmäßig verkraftet werden kann und damit wegen der steuerstundenden Wirkung begrüßt wird, kann eine Passivierungspflicht für Rückstellungen bei ertragschwachen Unternehmen zu einer Unterbilanz bzw. einer Überschuldung führen und damit existentielle Bedeutung erlangen. Das Interesse dieser Unternehmen ist folglich primär darauf gerichtet, bilanzierungspflichtige Rückstellungen zu vermeiden.

Die erhebliche materielle Bedeutung von Rückstellungen sowie gravierende Rechtsunsicherheiten in diesem Bereich geben Anlaß, zu einigen ausgewählten Fragen hinsichtlich der Bilanzierung von Rückstellungen Stellung zu nehmen.

Dieser Beitrag ist primär der Untersuchung und Darstellung tragender Prinzipien der Bilanzierung von Rückstellungen gewidmet. Allerdings gebietet es die Aktualität, wenigstens einige erste Überlegungen zur Rückstellungsrelevanz des Produkthaftungsgesetzes und des Entwurfs zum Umwelthaftungsgesetz beizusteuern.

1. Verhältnis der verschiedenen Rückstellungskategorien

Auch für die steuerliche Betrachtung ist wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Ausgangspunkt der Überlegungen zur Rückstellungsbilanzierung in der Regelung des § 249 HGB zu sehen, in dem explizit drei unterschiedliche Rückstellungskategorien genannt sind:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie
- Aufwandsrückstellungen.

³ Vgl. diesbezüglich o.V., RWE übernimmt Deutsche Texaco, AG 1988, R 218; vgl. auch o.V., Bayernwerk läßt Rückstellungen arbeiten, Zeitung für kommunale Wirtschaft, Ausgabe August 1989, S. 7.

Die Existenz unterschiedlicher Rückstellungskategorien mit jeweils voneinander abweichenden Tatbestandsmerkmalen und Rechtsfolgen macht es zunächst erforderlich, trennscharfe Abgrenzungskriterien für jede einzelne Rückstellungskategorie zu fixieren. Da ein hohes Maß an Unsicherheit gerade aus der Vermengung der Kategorie ‚Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten‘ und der Kategorie ‚Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften‘ resultiert, erscheint es zunächst geboten, eine Abgrenzung dieser beiden Rückstellungsarten herbeizuführen.

Gemeinsam ist den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und den Drohverlustrückstellungen, daß ihnen Außenverpflichtungen zugrunde liegen, denen sich der Kaufmann aus rechtlichen oder faktischen Gründen nicht entziehen kann. Dieses Merkmal fungiert gleichzeitig als Abgrenzungskriterium gegenüber den Aufwandsrückstellungen, deren charakterisierendes Element gerade im Fehlen einer solchen Außenverpflichtung besteht⁴.

Der wesentliche Unterschied zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen und Drohverlustrückstellungen ist durch einen divergierenden Zeitbezug gekennzeichnet⁵. Während Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für Verpflichtungen gebildet werden, deren wirtschaftliche Verursachung einem vergangenen Zeitraum zuzuordnen ist, antizipieren Rückstellungen für drohende Verluste Verpflichtungsüberschüsse aus noch nicht erfüllten schwebenden Geschäften und beziehen sich daher hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Verursachung auf zukünftige Zeiträume. Die Unterschiede sind jedoch nicht nur auf den zeitlichen Bezugsrahmen beschränkt. Vielmehr ist der zeitliche Ansatzpunkt nur ein Ausdruck der vollkommen unterschiedlichen Intention, die den beiden Rückstellungen zugrunde liegt. Während nämlich der Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen primär dem Ziel dient, Aufwendungen dem Wirtschaftsjahr ihrer Veranlassung oder Verursachung zuzuordnen, orientieren sich Drohverlustrückstellungen vornehmlich am Grundsatz einer vorsichtigen Bilanzierung durch Verlustantizipation. Einerseits kommt also das Realisationsprinzip zur Anwendung (ungewisse Verbindlichkeiten), andererseits bei Drohverlustrückstellungen das Imparitätsprinzip als spezielle Ausprägung des Vorsichtsprinzips. Auf diese elementaren Prinzipien wird später noch einzugehen sein. Die häufig vertretene Auffassung, Drohverlustrückstellungen seien ein Unterfall der Verbindlichkeitsrückstellungen, kann demnach

4 Dazu grundlegend *Esser*, Aufwandsrückstellungen – Bestandsaufnahme und Ausblick –, StbJb. 1984/85, S. 151 ff.

5 Sehr ausführlich dazu *Grob*, Verbindlichkeitsrückstellungen und Verlustrückstellungen: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27 ff.

kaum aufrecht erhalten werden; darauf hat bereits *Grob* zu Recht hingewiesen⁶.

2. Periodisierung und Objektivierung

In der Auslegung geltenden Handelsrechts fordert der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung⁷, daß für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten folgende drei Voraussetzungen gegeben sein müssen:

1. das Bestehen oder künftige Entstehen einer Verbindlichkeit,
2. die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus dieser Verbindlichkeit,
3. die wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr oder in vorausgegangenem Wirtschaftsjahren, wobei die Bedeutung dieser letzten Voraussetzung umstritten ist.

Hinter diesen Merkmalen ist zumindest in Umrissen die Konzeption erkennbar, daß mit Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zukünftige Ausgaben der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zugeordnet werden sollen. Dieser Periodisierungsgedanke wird aber an einen Objektivierungsmaßstab – ein nachprüfbares Mengengerüst – gebunden, nämlich das Vorliegen bestehender oder zukünftig wahrscheinlich entstehender Verbindlichkeiten, mit deren Inanspruchnahme zu rechnen ist. Somit lassen sich die drei Merkmale der Rechtsprechung auf zwei Grundgedanken reduzieren,

- den Periodisierungsgedanken einerseits und
- den Objektivierungsgedanken andererseits.

Beide Aspekte, die im Gedankengut der dynamischen bzw. statischen Bilanztheorie wurzeln, stehen zunächst nebeneinander. Daher ist es eher irreführend, von einer statischen oder dynamischen Interpretation des Rückstellungsbegriffs zu sprechen⁸, vielmehr liegt die zentrale Frage in der Gewichtung der beiden Elemente Objektivierung und Periodisierung. Nach dem Prinzip der Periodisierung wären zunächst alle zukünftigen Aufwendungen unabhängig vom Grad der Ungewißheit schon im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung zu erfassen. An dieser Stelle greift jedoch

6 FN 5.

7 Vgl. zB BFH v. 1. 8. 1984 I R 88/80, BStBl. 1985 II, 44–47.

8 Vgl. *Grob*, Vor der dynamischen Wende im Bilanzsteuerrecht?, BB 1989, 1586–1588.

das Objektivierungserfordernis rückstellungsbegrenzend ein⁹. Denn nach dem Objektivierungsgedanken sind nur diejenigen Aufwendungen rückstellbar bzw. rückstellungspflichtig, mit deren Bestehen oder Entstehen ernstlich zu rechnen ist. Zur Beurteilung der Wahrscheinlichkeit können bloße Vermutungen oder pessimistische Schätzungen des Bilanzierenden nicht herangezogen werden, sondern die Verpflichtung muß greifbar sein und es muß ein objektiv nachprüfbarer Schätzrahmen zugrunde liegen¹⁰.

3. Realisationsprinzip

Der Periodisierungsgedanke findet seine gesetzliche Grundlage im Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, das meines Erachtens als grundlegendes Abgrenzungsprinzip verstanden werden muß, welches sowohl für die Aktiv- als auch für die Passivseite von Relevanz ist¹¹. Als grundlegendes Passivierungsprinzip erfordert es die Passivierung sämtlicher künftiger Ausgaben – aber eben auch nur dieser –, die bis zum Bilanzstichtag realisierte Umsätze alimentiert haben¹². Maßgeblich ist die konkrete Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu den bereits realisierten Erträgen¹³. Inwieweit hinter diesen zukünftigen Ausgaben nun Verbindlichkeiten im Rechtssinne stehen, interessiert hinsichtlich des Objektivierungserfordernisses¹⁴. Grundsätzlich sind unter dem Objektivierungsaspekt auch nicht einklagbare Verbindlichkeiten von Relevanz. Einer Begrenzung des Realisationsprinzips auf die Aktivseite der Bilanz kann also nicht gefolgt werden, da diese Interpretation das Realisationsprinzip auf ein reines Anschaffungskostenprinzip reduzieren würde¹⁵. Eine solche Reduzierung ist aus dem Gesetz nicht ableitbar, da die gesetzliche Bestimmung in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ausdrücklich sagt, „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind“; da Gewinne aber die

9 Vgl. *Heibel*, Die steuerliche Bilanzierung von bedingten erfolgsabhängigen Verpflichtungen, BB 1981, 2042.

10 Vgl. dazu BFH v. 30. 6. 1983 IV R 41/81, BStBl. 1984 II, 263 ff.

11 So auch *Kraus*, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, StuW 1988, 142 ff.; *Biener*, AG, KGaA, GmbH, Konzerne, Rechnungslegung, Prüfung, Publizität nach den Richtlinien der EG, Köln 1979, S. 112; *Schmidt*, EStG, 9. Aufl., München 1990, § 5 Anm. 14 c mwN.

12 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 2. Aufl., Tübingen 1985, S. 49 f., 217.

13 So auch in jüngster Vergangenheit ganz deutlich FG Hamburg v. 4. 1. 1990 II 87/87 n. rkr., BB 1990, 748.

14 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 49.

15 Vgl. *Moxter*, Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 300–307, 304; *Ballwieser*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Bilanzrecht, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, S. 11 f.

Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen darstellen, ist eine Begrenzung des Realisationsprinzips auf die Aktivseite verfehlt¹⁶.

Die Anwendung des Realisationsprinzips auf die Aktiv- und Passivseite entspricht auch dem Zweck der Bilanz im Rechtssinne, der m. E. mit Recht darin gesehen wird, einen „vorsichtig ermittelten verteilungsfähigen (und damit ausschüttungsfähigen) Gewinn“ zu ermitteln¹⁷.

4. Steuerliche Einschränkungen

Hinsichtlich des Ansatzes von Rückstellungen in der Steuerbilanz muß wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes davon ausgegangen werden, daß eine steuerliche Bilanzierung regelmäßig geboten ist, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht. Dieser Grundsatz wird jedoch in zwei Richtungen durch steuerliche Spezialvorschriften eingeschränkt.

Einerseits existieren für bestimmte Rückstellungsarten explizite steuerliche Sonderregelungen, wie zB in § 5 Abs. 3 u. 4 EStG für Patentverletzungen und Jubiläumrückstellungen. Die in den genannten Bestimmungen fixierten Voraussetzungen gehen weit über die handelsrechtlichen Voraussetzungen hinaus und wirken somit rückstellungsbegrenzend. Dies beinhaltet eine ernstzunehmende Torpedierung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit und ist wohl nur vor dem Hintergrund einer primär fiskalisch orientierten Argumentation erklärbar¹⁸. Darüber hinaus bewirken die genannten steu-

16 So im Ergebnis auch *Moxter*, Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Havermann (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht, FS Goerdeler, Düsseldorf 1987, S. 365; von einer Doppelfunktion als Anschaffungswert- und Abgrenzungsprinzip spricht *Ballwieser* (FN 15), S. 11.

17 Vgl. *Moxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, *StuW* 1989, 232–241; *Moxter*, Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: Handelsrecht und Steuerrecht, FS Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 447–458; *Moxter*, Ulrich Leffson und die Bilanzrechtsprechung, *Wpg* 1986, 173–177; *Moxter* (FN 12), insbes. S. 217; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1–14, 4; *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, *DStJG* 4 (1981), S. 13–43; *Döllerer*, Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz, in: Baetge (Hrsg.), Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, Düsseldorf 1983, S. 157–177, 163; *Döllerer*, Korreferat zum Referat Dr. Clemm, Gedanken zur Bilanz im Rechtssinne, *JbFSt* 1979/80, S. 195–205; *Beisse*, Korreferat zum Referat Professor Dr. Kruse, Zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofs, *JbFSt* 1978/79, S. 186–196.

18 Vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Zum Verfall der Steuergesetzgebung, *BB* 1988,

erlichen Einschränkungen eine Aushöhlung des grundlegenden steuerlichen Nettoprinzips, für deren Rechtfertigung systematische Erwägungen nicht erkennbar sind.

Weiterhin sind die Vorschriften über nichtabziehbare Betriebsausgaben wie zB in § 4 Abs. 5 EStG oder in § 10 KStG zu beachten. Denn ebenso wie die nichtabziehbaren Betriebsausgaben selbst dürfen auch Rückstellungen für nichtabziehbare Betriebsausgaben das steuerliche Ergebnis nicht mindern¹⁹. Eine weitere Einschränkung beinhaltet die auf das angebliche Aufteilungsverbot des § 12 EStG gestützte steuerliche Ablehnung von zwei Rückstellungskategorien, nämlich

1. für die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung²⁰ und
2. für die Erklärung zur Feststellung des betrieblichen Einheitswertes²¹.

Folgt man der im Schrifttum inzwischen wohl herrschenden Auffassung, daß aus § 12 EStG kein allgemeines Aufteilungsverbot abgeleitet werden kann, so kann die vollständige Ablehnung dieser Rückstellungen für steuerliche Zwecke nicht auf § 12 EStG gestützt werden²². Es scheint deswegen an der Zeit zu sein, die steuerliche Ablehnung dieser Rückstellungen zu überprüfen.

II. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

1. Konkretisierung

a) Grundsätze

Zur Objektivierung einer Verpflichtung wird wohl zu Recht eine hinreichende Konkretisierung der Verbindlichkeit gefordert. Damit stellt sich die Frage, was unter dieser hinreichenden Konkretisierung zu verstehen ist. Dieses Problem soll zunächst in allgemeiner Form und dann beispielhaft am Fall der Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

1087 ff., *Döllerer*, Steuerbilanz und Beutesymbol, BB 1988, 238 ff., sowie *Schmidt* (FN 11), § 5 Anm. 42 a.

19 Vgl. zB *Bordewin*, Rückstellungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung, NWB Fach 17, S. 1058, mwN.

20 Vgl. BFH v. 24. 11. 1983 IV R 22/81, BStBl. 1984 II, 301–303. Der Einkommensteuer fehlt, da sie eben keine Betriebssteuer ist, insoweit die Eigenschaft als ungewisse Verbindlichkeit des Betriebs.

21 Vgl. BFH v. 24. 11. 1983 IV R 22/81, BStBl. 1984 II, 301–303. Es soll idR das Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG zur Anwendung kommen.

22 Stellvertretend *Drenseck*, in: Schmidt (FN 11), § 12 Anm. 5 u. 6, mwN.

erörtert werden, die gerade in der jüngeren Vergangenheit in den Mittelpunkt des Interesses gerückt sind^{23,24}.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine zukünftige Verpflichtung dann als hinreichend konkretisiert anzusehen, wenn der Kaufmann anhand objektiv nachprüfbarer Kriterien darlegen kann, daß er mit einer Verpflichtung ernstlich zu rechnen hat²⁵. Bloße Vermutungen oder eine pessimistische Beurteilung der künftigen Entwicklung, die in den Tatsachen keinen greifbaren Anhalt findet, können zur Beurteilung einer Rückstellungsbildung nicht herangezogen werden²⁶. Diesen allgemeinen Grundsätzen kann zugestimmt werden.

Bei der Bildung von Einzelrückstellungen kann die Greifbarkeit einer Verpflichtung leider nicht nach einer allgemeinen Regel bestimmt werden; vielmehr ist anhand der konkreten Tatsachen im Einzelfall zu prüfen, ob mit einer Inanspruchnahme ernstlich zu rechnen ist.

Der Bundesfinanzhof hat beispielsweise entschieden, daß die Bildung einer Rückstellung für Garantieleistungen oder Haftpflichtverbindlichkeiten dann zulässig sei, wenn eine Inanspruchnahme schon angedroht sei oder wenn zumindest die einen Anspruch begründenden Tatsachen zum Bilanzstichtag bekannt geworden seien²⁷. Eine Einzelrückstellung wegen der Verletzung fremder Patentrechte wird dann als genügend konkretisiert angesehen, wenn ein ordentlicher Patentanwalt²⁸ dem Patentrechtsinhaber wegen überwiegend guten Erfolgsaussichten zu einem Prozeß raten würde²⁹. Es ist demnach nicht erforderlich, daß ein Schadensersatz durch den Patentrechtsinhaber bereits geltend gemacht worden ist. Entscheidend ist vielmehr, daß sich der Kaufmann der Verpflichtung bei einer möglichen Geltendmachung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr entziehen kann.

23 Für eine umfassende Untersuchung von Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen vgl. *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341 ff., sowie *Christiansen*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, StBp. 1987, 193 ff.

24 Auf die fließenden Grenzen zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen weisen hin *Eifler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Düsseldorf 1976, S. 105, und *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl., München 1990, S. 250.

25 Vgl. BFH v. 17. 7. 1980 IV R 10/76, BStBl. 1981 II, 669.

26 Vgl. BFH v. 27. 4. 1965 I 324/62 S, BStBl. 1965 III, 409.

27 Vgl. BFH v. 17. 1. 1963 IV 165/59 S, BStBl. 1963 III, 237.

28 Ähnlich dem ordentlichen und gewissenhaften Kaufmann wird hier durch den BFH die normative Figur des „ordentlichen Patentanwalts“ eingeführt.

29 Vgl. BFH v. 16. 7. 1969 I R 81/66, BStBl. 1970 II, 15.

Nicht befriedigend geklärt ist die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen neben Einzelrückstellungen auch Pauschalrückstellungen gebildet werden können. Zwar muß man sich der Tatsache bewußt sein, daß hier die Grenze zu den Rücklagen – also zum Eigenkapital – sorgfältig zu beachten ist. Dennoch sollte in Anbetracht der sich verändernden Risikosituation von Unternehmen, die nicht zuletzt auf die Tätigkeit des Gesetzgebers zurückgeht, über gewisse pauschalierende Elemente bei der Rückstellungsbildung erneut nachgedacht werden und zwar über den klassischen Fall der Garantieverpflichtung hinaus. Auf diese Frage wird im Rahmen der Rückstellungen wegen Produkthaftung noch zurückzukommen sein.

b) Gefahr der Überobjektivierung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen

Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen ist eine gewisse Sonderentwicklung zu beobachten, die von den oben dargestellten Grundsätzen abweicht. Zu der Frage der Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, die insbesondere im Bereich der Sanierung von Altlasten eine erhebliche Bedeutung einnimmt³⁰, hat sich die Rechtsprechung, ausgehend von den Jahresabschlußkostenurteilen³¹, in einer ganzen Reihe von Entscheidungen nahezu wortgleich geäußert³². Eine Konkretisierung wird erst dann bejaht, wenn eine Verfügung oder Auflage der zuständigen Behörde vorliegt, die ein bestimmtes Handeln vorsieht.

Wenn es an einer solchen Verfügung oder Auflage fehlt, kann sich die Konkretisierung unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Allerdings baut der Bundesfinanzhof für diese Fallgruppe der Konkretisierung beträchtliche Hürden auf, die sich auf drei Komponenten erstrecken:

1. in sachlicher Hinsicht wird gefordert, daß das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht;
2. in der zeitlichen Dimension wird ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraumes gefordert, verschiedentlich sogar in der Nähe zum betreffenden Wirtschaftsjahr³³ und
3. schließlich muß eine Sanktionsbewehrung vorliegen.

30 Zur Problematik der Altlasten vgl. *Diederichsen*, Verantwortlichkeit für Altlasten – Industrie als Störer, BB 1988, 917 ff.

31 Vgl. BFH v. 26. 10. 1977 I R 148/75, BStBl. 1977 II, 97–99; 20. 3. 1980 IV R 89/79, BStBl. 1980 II, 297–299.

32 Vgl. BFH v. 26. 10. 1977 I R 148/75, BStBl. 1977 II, 97–99; 20. 3. 1980 IV R 89/79, BStBl. 1980 II, 297–299; 3. 5. 1983 VIII R 100/81, BStBl. 1983 II, 572–575; 24. 11. 1983 IV R 22/81, BStBl. 1984 II, 301–303; 25. 8. 1989 III R 95/87, DB 1989, 2252 f.

33 So zuletzt BFH v. 25. 8. 1989 III R 95/87, DB 1989, 2252 f.

Es ist m. E. unstreitig, daß unter den genannten Voraussetzungen eine ausreichende Konkretisierung vorliegt. Fraglich ist jedoch, ob diese Voraussetzungen wirklich zwingend erforderlich sind, um eine Konkretisierung bejahen zu können. Hier bestehen sowohl grundsätzliche Bedenken als auch Einwendungen im Detail, da Konkretisierung grundsätzlich nur eine Objektivierung nach dem Greifbarkeitsprinzip meint³⁴.

Der gesetzliche Ausgangspunkt ist die Vorschrift in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind. Dabei kann sich die Ungewißheit nach gesicherter Auffassung nicht nur auf die Höhe, sondern auch auf den Grund der Verpflichtung erstrecken³⁵. Betrachtet man die von der Rechtsprechung entwickelten Konkretisierungsvoraussetzungen im Lichte dieser beiden Ungewißheitselemente, so ist offenkundig, daß mit den hohen Anforderungen an die Konkretisierung dem Grunde nach ungewisse Verpflichtungen aus den Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten weitgehend herausdefiniert werden und daß die strengen Konkretisierungserfordernisse in diesem Bereich zu einem Rückstellungsverbot führen³⁶. Liegt nämlich ein Gesetz vor, das ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln fordert, das innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erfolgen hat, möglichst noch in der Nähe zum betreffenden Wirtschaftsjahr, so besteht für eine Ungewißheit dem Grunde nach praktisch kein Raum mehr. Denn sobald die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, ist die Verbindlichkeit gewiß; liegen die Tatbestandsmerkmale nicht vor, fehlt es an einer Verbindlichkeit. Diese Rechtsprechung zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen enthält die deutliche Gefahr einer Überobjektivierung³⁷ und damit die Schaffung eines Sonderrechts für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, da Rückstellungen nur für besonders konkretisierte Verpflichtungen zugelassen werden, obgleich das Gesetz eine solche besondere Konkretisierung nicht fordert und auch die Rechtsprechung – wie einleitend gezeigt wurde – eine solche Einschränkung bei privatrechtlich begründeten Rückstellungen nicht vorsieht. Dabei kann es für die Rückstellungsbildung ge-

34 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 72 f. u. 81 f.

35 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989, S. 103; WP-Handbuch 1985/86, Düsseldorf 1985, S. 629; *Mayer-Wegelin*, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Stuttgart 1987, § 249 HGB Rn. 33–36.

36 Zu dieser Problematik *Groh*, Zur Bilanztheorie des BFH, StbJb. 1979/80, S. 121–139.

37 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 218.

rade nicht darauf ankommen, aus welchem Rechtsgebiet die Verpflichtung herrührt³⁸.

Auch mit der Zielsetzung der Handels- und Steuerbilanz sind die skizzierten Anforderungen nur schwer vereinbar. Wie bereits angesprochen, setzt sich verstärkt die zutreffende Auffassung durch, daß das Hauptziel der Handels- und Steuerbilanz darin besteht, einen vorsichtig ermittelten, verteilungsfähigen bzw. ausschüttbaren Gewinn zu bestimmen. Geht man von dieser Zielsetzung aus, so besteht aufgrund der besonderen Konkretisierungsanforderungen der Rechtsprechung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen die nicht zu unterschätzende Gefahr, daß einer Periode zugehörige Aufwendungen keine Berücksichtigung finden und damit ein überhöhter Gewinn ausgewiesen und möglicherweise verteilt wird. Da außerhalb des öffentlich-rechtlichen Bereichs das wahrscheinliche Entstehen der Verbindlichkeit und sogar ein faktischer Leistungszwang ausreichen³⁹, wird mit den besonderen Konkretisierungserfordernissen ein im Gesetz nicht vorgesehenes Sonderrecht für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen geschaffen⁴⁰. Eine nähere Untersuchung der Herkunft dieser Konkretisierungselemente macht deutlich, daß diese Rechtsprechung an einem sehr überschaubaren Spezialfall öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen entwickelt worden ist, nämlich an der Abschluß- und Prüfungspflicht⁴¹.

Die kritische Auseinandersetzung mit der in diesem Punkt zu restriktiven Rechtsprechung soll aber nicht die Tatsache verdrängen, daß die Rechtsprechung mit der Ausweitung der Verbindlichkeitsrückstellungen auf den Bereich der öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen einen wichtigen Beitrag zur Fortentwicklung des Bilanzsteuerrechts geleistet hat. Obwohl es verständlich ist, daß die ersten Schritte in dieses bilanzsteuerliche Neuland vorsichtig und mit der notwendigen Zurückhaltung gewählt werden, erscheint jedoch eine Fortentwicklung dieser – sich stark am Modell der Abschluß- und Prüfungsverpflichtungen orientierenden – Rechtsprechung notwendig zu sein. Das Gesetz unterscheidet in § 249 HGB nicht zwischen ungewissen Verbindlichkeiten des öffentlichen und privaten Rechts. Dem Gesetz entspricht es vielmehr, die üblichen Rückstellungskriterien auch auf öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zu übertragen. Eine differen-

38 Vgl. auch *Thiel*, Bilanzrecht, 3. Aufl., Köln 1986, S. 168, Fußn. 233.

39 Vgl. stellvertretend *Nieland*, in: Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart 1989, §§ 4, 5 EStG Rn. 872.

40 Der Wortlaut des § 249 HGB erfaßt allgemein alle ungewissen Verbindlichkeiten und nicht nur die aus privatrechtlichen Verpflichtungen resultierenden.

41 Siehe hierzu ausführlich *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341 ff.

zierte bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen nach Maßgabe ihrer Herkunft aus dem privaten oder öffentlichen Recht vermag daher nicht zu überzeugen⁴².

2. Wirtschaftliche Verursachung

Neben der Konkretisierung der Verpflichtung wird als zweites Tatbestandsmerkmal der Rückstellungsbilanzierung die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung im abgelaufenen Jahr oder in den Vorjahren gefordert. Sowohl die Funktion dieses Tatbestandsmerkmals als auch seine Abgrenzung sind Gegenstand einer intensiven Diskussion⁴³. Nach der bekannten Rechtsprechung des BFH ist wirtschaftliche Verursachung gegeben, wenn das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Merkmalen abhängig ist und somit der Tatbestand, an den das Gesetz das Entstehen der Verbindlichkeit knüpft, im wesentlichen bereits verwirklicht ist⁴⁴. Gegen diese Rechtsprechung ist insbesondere von *Mathiak* mit Recht eingewandt worden, daß sie zu wenig bestimmt ist, da nicht gesagt wird, wie die Wesentlichkeit von Tatbestandsmerkmalen zu präzisieren ist⁴⁵. Bereits frühzeitig hat *Moxter*⁴⁶ darauf hingewiesen, daß sich die Rechtsprechung zur inhaltlichen Präzisierung der wirtschaftlichen Verursachung des Realisationsprinzips bedient, ohne diesen Grundsatz ausdrücklich zu benennen. Ein Blick in die jüngste BFH-Rechtsprechung bestätigt diese Aussage eindrucksvoll. Im Urteil des III. Senats zur Analyse und Registrierung von Arzneimitteln⁴⁷ wird unter Bezugnahme auf *Moxter* ausgeführt, daß die Bildung einer Rückstellung die konkretisierte Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen voraussetzt. Eben auf diese konkretisierte Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen verweist auch – wiederum unter Bezugnahme auf *Moxter* – der I. Senat in seinem Urteil zu Vereinsbeiträgen und Rückstellungen für Beiträgerstattungspflichten⁴⁸. Damit greifen sowohl der III. Senat als auch der I. Senat zur Präzisierung der wirtschaftlichen Ver-

42 Vgl. auch *Thiel* (FN 38), S. 168, Fußn. 233.

43 Vgl. die Nachweise bei *Bäcker*, Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden, BB 1989, 2071–2078; *Moxter* (FN 12), S. 50 ff. mwN.

44 Vgl. zB BFH v. 1. 8. 1984 I R 88/80, BStBl. 1985 II, 44–47, 46.

45 Vgl. *Mathiak*, StuW 1988, 295, sowie *Clemm/Nonnenmacher*, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, § 249 HGB Anm. 39 ff.

46 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 59.

47 Vgl. BFH v. 25. 8. 1989 III R 95/87, DB 1989, 2252 f.

48 Vgl. BFH v. 28. 6. 1989 I R 86/85, DB 1989, 2411 f.

ursachung eindeutig auf das Realisationsprinzip zurück. Dieser Rückgriff ist auch sachgerecht, da er zu einer GoB-konformen Abgrenzung der Rückstellungen führt und eine formale Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung vermeidet⁴⁹. Denn auch für die Abgrenzung der Rückstellungen ist der in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB kodifizierte Grundsatz der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu beachten, der inhaltlich sinnvoll nur vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips interpretiert werden kann.

Die wohl zutreffende Ableitung der wirtschaftlichen Verursachung aus dem Realisationsprinzip hat Auswirkungen auf die Funktion dieses Tatbestandsmerkmals. Von der im handelsrechtlichen Schrifttum herrschenden Meinung wird die Funktion der wirtschaftlichen Verursachung bisher ausschließlich darin gesehen, den Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen vorzuverlagern und eine Passivierung der ungewissen Verbindlichkeit bereits vor ihrer rechtlichen Entstehung vorzusehen⁵⁰. Diese reduzierte Bedeutung der wirtschaftlichen Verursachung, die nur zu einer zeitlichen Vorverlagerung des Passivierungszeitpunktes führt, ist nicht zu vereinbaren mit einem aus dem Realisationsprinzip abgeleiteten Begriff der wirtschaftlichen Verursachung. Bei diesem umfassenden Verständnis tritt die wirtschaftliche Verursachung als eigenständige Passivierungsvoraussetzung neben die bereits erörterte Konkretisierung der Verpflichtung. Die Auffassung bewirkt, daß mit einer Rückstellung zukünftige Ausgaben passiviert werden, die bis zum Stichtag realisierte Umsätze alimentiert haben⁵¹. Das Realisationsprinzip wird in diesem Zusammenhang als grundlegendes Abgrenzungsprinzip⁵² verstanden, das neben der Aktivseite auch für die Passivseite gilt; ein Aspekt, der bisher zu wenig beachtet worden ist⁵³.

Im Gegensatz zur herrschenden Meinung kann eine aus dem Realisationsprinzip abgeleitete wirtschaftliche Verursachung dazu führen, daß eine bereits ausreichend konkretisierte Verbindlichkeit nicht zu passivieren ist, wenn ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zukunft liegt. Eine in dieser Weise verstandene wirtschaftliche Verursachung wirkt sich im Ver-

49 So auch *Kraus*, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, *StuW* 1988, 133–148, 146 f.

50 Vgl. *Gail*, Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung für die Bildung von Rückstellungen, *ZfB-Ergänzungsheft* 1/87, S. 51–65.

51 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 59.

52 So auch *Eibelshäuser*, Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, *BB* 1987, 860–866, 861.

53 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Frankfurt a. M. 1987, § 252 HGB Tz. 80 f.

gleich zur herrschenden Meinung rückstellungsbegrenzend aus, worauf auch *Ludwig Schmidt* hinweist⁵⁴. Denn es kommt nicht zu einer Passivierung bereits konkretisierter Verbindlichkeiten, wenn die wirtschaftliche Verursachung in der Zukunft liegt. Die gesamte Tragweite dieser Aussage wird deutlich im Bereich öffentlich-rechtlicher Anpassungsverpflichtungen, zB nach der TA Luft⁵⁵. Ohne auf Details einzugehen⁵⁶, liegt der bilanziell entscheidende Aspekt in der Tatsache begründet, daß die Aufwendungen aus der Erfüllung dieser Verpflichtung im Zusammenhang mit der zukünftigen Produktion und damit den zukünftigen Umsätzen stehen. Denn es wird nicht die Luftverschmutzung der Vergangenheit beseitigt, sondern eine zukünftige Luftverschmutzung wird verhindert. Nach dem am Realisationsprinzip ausgerichteten Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung muß folglich eine Verursachung in der Vergangenheit und damit – in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung⁵⁷ – eine Rückstellungsbildung abgelehnt werden, obgleich die rechtliche Entstehung der Verpflichtung zum Stichtag nicht in Frage gestellt wird⁵⁸. Diese Nicht-Passivierung bereits konkretisierter Verbindlichkeiten verstößt auch nicht gegen das Vorsichtsprinzip, da das Realisationsprinzip Bestandteil des Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ist und eine darüber hinausgehende Vorsicht nur auf der Grundlage des Imparitätsprinzips gefordert werden kann, das aber im vorliegenden Fall nicht einschlägig ist. Ebenso wenig ist in dieser Nicht-Passivierung ein Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot zu sehen⁵⁹, da es als GoB vom Realisationsprinzip – als einer Ausprägung des Vorsichtsprinzips – überlagert wird⁶⁰.

54 Vgl. *Schmidt* (FN 11), § 5 Anm. 14 c mwN.

55 Erste Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Bundes-Immissionsschutzgesetz (Technische Anleitung zur Reinhaltung der Luft – TA Luft) vom 27. 2. 1986, GMBI. S. 95, ber. S. 202.

56 Siehe hierzu ausführlich *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341 ff.

57 Vgl. im Ergebnis so auch BMF-Schreiben v. 27. 9. 1988, DB 1988, 2279.

58 Siehe auch *Geffler*, Kommentar zum Aktiengesetz, München 1973, § 152 Tz. 57; *Gail* (FN 50), S. 60; a. A. *Albach*, Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, StbJb. 1967/68, S. 314.

59 Vgl. *Moxter* (FN 12), S. 87.

60 Anderenfalls verstieße ja sowohl die Nicht-Passivierung von schwebenden Geschäften als auch die Nicht-Passivierung von Aufwandsrückstellungen (und damit auch allgemein die Gewährung von Bilanzierungswahlrechten) gegen das Vollständigkeitsgebot; vgl. dazu ausführlich *Woerner*, Der schwebende Vertrag im Gefüge der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Vollständigkeitsgebot, Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip, in: *Mellwig/Moxter/Ordelheide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, S. 33–55, 42.

In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die hier vertretene Ableitung der wirtschaftlichen Verursachung aus dem Realisationsprinzip zumindest vom III. Senat übernommen worden. In dem bereits angesprochenen Urteil zur Analyse und Registrierung von Arzneimitteln⁶¹ lehnt der III. Senat eine Rückstellungsbildung bereits ab, weil die wirtschaftliche Verursachung in der Zukunft liegt. Wegen dieses Fehlens des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftliche Verursachung“ hat der Senat auf eine abschließende Klärung der Frage verzichtet, ob die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist. Ein solcher Verzicht ist mit der herrschenden Meinung nicht vereinbar und nur auf der Grundlage der hier vertretenen umfassenden Abgrenzungsfunktion des Realisationsprinzips verständlich, das sich auch auf die Passivseite erstreckt. Mit *Matbiak* bin ich der Auffassung, daß hinsichtlich der wirtschaftlichen Verursachung ein unübersehbarer Widerspruch zwischen dem IV.⁶² und dem VIII.⁶³ Senat besteht⁶⁴.

Mit der Frage der wirtschaftlichen Verursachung hat sich jüngst auch das FG Hamburg beschäftigt⁶⁵. Im zu entscheidenden Sachverhalt ging es unter anderem um die Frage, zu welchem Zeitpunkt die zukünftige Beitragspflicht eines Unternehmens an den Pensionssicherungsverein wirtschaftlich verursacht sei. Dazu führte das FG aus, daß die zukünftigen Beitragszahlungen bereits im Zeitpunkt der Insolvenz eines Mitglieds des PSV – zB mit Stellung des Konkursantrags – wirtschaftlich verursacht seien⁶⁶. Die rechtliche Entstehung der Beitragspflicht zum Zeitpunkt, zu dem die Versorgungsansprüche der Arbeitnehmer des insolventen Unternehmens durch Beitragsbescheide des PSV auf die solventen Mitglieder umgelegt werden, sei dagegen für die wirtschaftliche Verursachung irrelevant. Insofern stimmte das FG der begehrten Rückstellung für zukünftige Beitragsverpflichtungen zum PSV unter Rückgriff auf das umfassende Realisationsprinzip zu, allerdings ohne das Realisationsprinzip ausdrücklich zu erwähnen.

3. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Für das dritte Rückstellungskriterium, die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, hat der Bundesfinanzhof eine Abgrenzungsformel einge-

61 Vgl. BFH v. 25. 8. 1989 III R 95/87, DB 1989, 2252 f.

62 Vgl. Urteil v. 5. 2. 1987 IV R 81/84, BStBl. 1987 II, 845 f.

63 Vgl. Urteil v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, BStBl. 1987 II, 848.

64 Vgl. *Matbiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1988, 84.

65 Vgl. Urteil v. 24. 1. 1990 II 87/87, n. rkr., BB 1990, 746 ff.

66 So auch schon *Herzig*, Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, StbJb. 1985/86, S. 107.

führt, wonach die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gegeben ist, „wenn mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen“⁶⁷. Im Fall der Gleichwahrscheinlichkeit ist nach dieser Formel keine Rückstellung zu bilden, was unter Vorsichtsaspekten bedenklich erscheint⁶⁸. Aus diesem Grund wird die folgende Modifikation der BFH-Formel vorgeschlagen, daß eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dann gegeben ist,

„wenn nicht weniger Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen“.

Für die unmittelbare praktische Problembewältigung ist diese Modifikation vermutlich aber wenig hilfreich, denn es dürfte nur in Ausnahmefällen gelingen, Wahrscheinlichkeiten in nachprüfbarer Weise zu quantifizieren⁶⁹. Dies wäre aber notwendig, um die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von 50 % von derjenigen von 51 % unterscheiden zu können. Es wird deswegen bei dem ordentlichen und gewissenhaften Kaufmann bleiben müssen, der in einer Gesamtbeurteilung aller Aspekte des Einzelfalls die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme beurteilt. *Eibelshäuser* faßt dies in die Formel, daß gute stichhaltige Gründe für eine Inanspruchnahme sprechen müssen⁷⁰.

Sehr hilfreich ist die von der Rechtsprechung in jüngster Zeit sehr deutlich herausgearbeitete Vermutung, wonach bei einer dem Grunde nach gewissen Verbindlichkeit davon auszugehen ist, daß eine Inanspruchnahme erfolgt, wenn nicht konkrete Anhaltspunkte für das Gegenteil bestehen⁷¹. Damit reduziert sich die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit im wesentlichen auf die Fallgruppen, bei denen die Verbindlichkeit zum Stichtag dem Grunde nach ungewiß ist.

In diesem letztgenannten Fall – einer dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeit – ist es etwas unbefriedigend, daß unter sonst gleichen Bedingungen der gleiche Rückstellungsbetrag angesetzt wird, unabhängig davon, ob die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 51 % oder 99 % ausmacht. Aus diesem Grund wird von *Paus* vorgeschlagen, jede Verbindlichkeit nur in Höhe des Prozentsatzes der Wahrscheinlichkeit der Inan-

67 BFH v. 1. 8. 1984 IV R 10/76, BStBl. 1984 II, 670 f.; sowie BFH v. 30. 6. 1983 IV R 41/81, BStBl. 1984 II, 263–265.

68 So auch *Moxter* (FN 12), S. 218.

69 Vgl. *Eibelshäuser*, Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, BB 1987, 860–866, 863.

70 Vgl. Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, BB 1987, 861.

71 Vgl. BFH v. 17. 11. 1987 VIII R 348/82, BStBl. 1988 II, 430, sowie BFH v. 22. 11. 1988 VIII R 62/85, BStBl. 1989 II, 359.

spruchnahme zu passivieren⁷². Diesem Vorschlag kann jedoch nicht beige-
pflichtet werden. Die gleiche Rückstellungshöhe auch bei unterschiedli-
chen Wahrscheinlichkeiten ergibt sich aus der strikten Trennung der bei-
den Ebenen Bilanzierung und Bewertung und der Tatsache, daß die Wahr-
scheinlichkeit der Inanspruchnahme bei der Ermittlung der Rückstellungs-
höhe unberücksichtigt bleibt⁷³. Damit ist es primär ein Objektivierungs-
aspekt, der diese Gleichbehandlung erzwingt und der wohl Zustimmung
verdient, weil man ansonsten in kaum nachvollziehbare Wahrscheinlich-
keitsermittlungen eintreten müßte.

4. Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus Produkthaftung

Mit Wirkung zum 1. 1. 1990 ist das neue Produkthaftungsgesetz in Kraft
getreten⁷⁴, dessen Zielsetzung auf eine verschuldensunabhängige Haftung
für Schäden ausgerichtet ist, die auf ein fehlerhaftes Produkt zurückzu-
führen sind⁷⁵. Im Vergleich zum bisherigen Rechtszustand kann sich eine
Ausweitung der Produkthaftungsrisiken dadurch ergeben, daß einerseits
auch bei Schädigung ohne Verschulden ein Haftungstatbestand eintreten
kann und daß andererseits die Beweislast vom Endverbraucher auf den
Hersteller übergeht. Schon in der bisherigen Rechtsprechung war deutlich
die Tendenz zu beobachten, die Produkthaftung zunehmend als verschul-
densunabhängige Haftung auszugestalten und die Beweislast auf den Her-
steller zu verlagern. Dennoch ist die Verabschiedung dieses Gesetzes An-
laß genug, über seine Rückstellungsrelevanz nachzudenken.

Als Rückstellungskategorie kommt für derartige Sachverhalte eine Rück-
stellung für ungewisse Verbindlichkeiten immer dann in Betracht, wenn
die zukünftige Haftungsverpflichtung nach dem Realisationsprinzip Um-
sätzen aus vergangenen Zeiträumen zuzuordnen ist und die Verpflichtung
nach dem Objektivierungsgedanken genügend konkretisiert ist. Der Zeit-
punkt der wirtschaftlichen Verursachung in Haftungsfällen kann in der
Regel recht eindeutig einem zurückliegenden Zeitraum zugeordnet wer-
den. Denn ein Schadensfall, der einen Haftpflichttatbestand auslöst, wird
regelmäßig erst nach Verkauf des betreffenden Produktes eintreten. Somit
ist das Kriterium der Zuordnung zukünftiger Verpflichtungen zu bereits
getätigten Umsätzen erfüllt.

72 Vgl. *Paus*, Probleme der Rückstellungsbildung, BB 1988, 1420.

73 So auch *Kupsch*, Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung
von Rückstellungen, DB 1989, 56.

74 Siehe BGBl. 1989 I, 2198 ff.

75 Siehe *Westphalen*, Das neue Produkthaftungsgesetz, NJW 1990, 83 ff.

Ungleich schwieriger zu beantworten ist dagegen die Frage nach der ausreichenden Konkretisierung einer Haftungsverpflichtung. Nach bisheriger Rechtslage wurden Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen lediglich unter engen Voraussetzungen für zulässig erachtet. Bei der Bildung von Einzelrückstellungen wird verlangt, daß eine Inanspruchnahme schon angedroht war oder daß zumindest die einen Anspruch begründenden Tatsachen zum Bilanzstichtag bekannt geworden sind⁷⁶. Diese Grundsätze für die Bildung von Einzelrückstellungen wegen Haftpflichtrisiken werden auch unter dem Einfluß des neuen Produkthaftungsgesetzes maßgeblich sein. Fraglich bleibt aber weiterhin, was als „einen Anspruch begründende Tatsache“ angesehen werden kann. Hierzu vertritt der BFH die Auffassung, daß eine ausreichende Konkretisierung schon dann bejaht werden kann, wenn der Kaufmann Kenntnis von der Einführung eines fehlerhaften Produktes erlangt. Möglicherweise ist es aber zur Konkretisierung schon ausreichend, wenn bei einer nur stichprobenartigen Qualitätskontrolle – die heutzutage ganz gängig ist – vermehrte Mängel erkannt worden sind und daraus geschlossen werden kann, daß mit einiger Wahrscheinlichkeit mangelbehaftete Produkte auf den Markt gelangt sind. Denn schon dann sind deutliche Anhaltspunkte dafür gegeben, daß der Hersteller mit einer zukünftigen Inanspruchnahme ernstlich zu rechnen hat.

Neben der Einzelrückstellung ist auch die Möglichkeit der Pauschalrückstellung zu prüfen. Im Bereich der Rückstellungen für Garantieleistungen und für Bergschäden hält es der BFH für zulässig, die Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Inanspruchnahme anhand von Werten der Vergangenheit oder anhand von Branchenerfahrungen zu ermitteln und auf dieser Grundlage für zukünftige Verpflichtungen Pauschalrückstellungen zu bilden⁷⁷. Diese Möglichkeit erklärte der BFH im Bereich der Haftungsverpflichtungen bislang grundsätzlich für unzulässig⁷⁸. Diese Auffassung wurde insbesondere damit begründet, daß Haftpflichttatbestände im allgemeinen selten und vereinzelt auftreten und daß die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme schon aus diesem Grund nicht auf Erfahrungen der Vergangenheit gestützt werden könne.

76 Vgl. BFH v. 17. 1. 1963 IV 165/59 S, BStBl. 1963 III, 237.

77 Vgl. BFH v. 26. 3. 1968 IV R 94/67, BStBl. 1968 II, 533 und FG Münster v. 28. 9. 1972, rkr., EFG 1973, S. 59.

78 Vgl. BFH v. 17. 1. 1963 IV 165/59 S, BStBl. 1963 III, 238 f.; BFH v. 30. 6. 1983 IV R 41/81, BStBl. 1984 II, 263 ff., sowie OFD Münster v. 28. 7. 1986, DStR 1986, 756 f.

Dies bedeutet aber im Umkehrschluß, daß die Möglichkeit zur Bildung von Pauschalrückstellungen auch für Haftungsverpflichtungen eingeräumt werden muß, wenn im Einzelfall dargelegt werden kann, daß die betreffenden Haftungsfälle gerade nicht selten und vereinzelt, sondern häufig und regelmäßig auftreten. Daß dieser Fall keineswegs unrealistisch ist, belegen die Zahlen der Wirtschafts- und Versicherungspraxis, aus denen hervorgeht, daß die Schäden aus Produkthaftung diejenigen aus Garantiehaftung regelmäßig bei weitem übersteigen⁷⁹. Zudem ist zu befürchten, daß die Schadenshäufigkeit infolge der Ausweitung der Produkthaftung weiter zunehmen wird und insofern Schadensersatzforderungen zumindest in einzelnen Unternehmen und Branchen nicht mehr selten und vereinzelt auftreten werden.

Das zweite Argument, auf das der BFH die Ablehnung einer Pauschalrückstellung für Haftungsrisiken stützt, ist die Verschuldensabhängigkeit derartiger Verpflichtungen. Unabhängig davon, daß diese Argumentation ohnedies wenig überzeugend wirkt, ist sie spätestens mit Einführung der verschuldensunabhängigen Produkthaftung gänzlich hinfällig geworden. Es erscheint daher folgerichtig, daß die allgemeine Ablehnung einer Pauschalrückstellung für Haftungsrisiken zumindest in den Fällen überdacht wird, in denen regelmäßige Haftpflichtfälle in der Vergangenheit einen hinreichend gesicherten Anhaltspunkt für die zukünftige Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme liefern⁸⁰.

Aufgrund der Neuartigkeit der Produkthaftungsgesetzgebung wird sich der Rückgriff auf Vergangenheitswerte jedoch zunächst als schwierig erweisen. Inwieweit aus der Analyse von Haftpflichtansprüchen vergangener Wirtschaftsjahre ein Rückschluß auf die zu erwartenden Ergebnisse der neuen Rechtslage möglich ist, wird sorgfältig zu prüfen sein.

Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang ein Blick auf die Rechtslage in Österreich; hier wird dem Vorsorgebewußtsein und -bedarf der Unternehmen in wesentlich großzügigerem Umfang entsprochen als in der Bundesrepublik. Denn in Österreich werden Rückstellungen für Produkthaftungsverpflichtungen generell in pauschaler Form zugelassen⁸¹. Die Höhe der Rückstellungsbildung orientiert sich entweder an fiktiven Versicherungsprämien, die für eine Absicherung gegen derartige Risiken erhoben werden, oder bemißt sich nach einem Bruchteil vom Umsatz. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob eine Übertragung dieses mechanistischen

79 Vgl. dazu *Vollmer/Nick*, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produkthaftpflichtrisiken, DB 1985, 53 ff.

80 Sehr deutlich vertreten diese Forderung *Vollmer/Nick* (FN 79).

81 Zur Situation in Österreich vgl. *Quantschnigg*, Österreichische Steuer-Zeitung 1989, 154 ff., sowie *Altenburger*, ebenda, S. 167 f.

Vorgehens auf das deutsche Bilanzrecht sachgerecht wäre. Denn eine solche Regelung erfaßt die unternehmensspezifische Situation nur unzureichend und ist daher als zu weitgehend abzulehnen.

5. Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus Umwelthaftung

Auch die Umwelthaftungsproblematik erlangt eine neue Qualität, da von der Bundesregierung der Entwurf eines Umwelthaftungsgesetzes vorgelegt worden ist, dessen maßgebliche Intention auf eine verschuldensunabhängige Haftung für Umweltschäden abzielt, die durch bestimmte Anlagen verursacht sind⁸². Im Gegensatz zu den Bestimmungen des Produkthaftungsgesetzes, das auf das fehlerhafte Produkt abstellt, kann nach dem UmweltHG ein Haftungstatbestand auch dann eintreten, wenn eine Anlage störungsfrei arbeitet und innerhalb der gesetzlichen Bestimmungen und Auflagen betrieben wird. Darüber hinaus ist auch im UmweltHG vorgesehen, daß die Beweislast für die Verursachung einer Schädigung oder Beeinträchtigung in der Regel nicht mehr dem Geschädigten obliegt. Vielmehr muß durch den Betreiber einer Anlage, die geeignet ist, den eingetretenen Schaden zu verursachen, nachgewiesen werden, daß die Anlage bestimmungsgemäß betrieben wurde.

Es ist offensichtlich, daß für die betroffenen Unternehmen mit Wirksamwerden dieser Umweltgesetzgebung Haftungsrisiken in schwer absehbarer Höhe drohen. Soweit diese Risiken nicht versichert werden oder nicht versichert werden können, kann sich möglicherweise ein zusätzlicher Rückstellungsbedarf ergeben, der der Höhe nach einen ganz beträchtlichen Umfang einnehmen könnte.

Auch in diesem Punkt kommt der Frage nach dem erforderlichen Konkretisierungsgrad zentrale Bedeutung zu⁸³. Nach den oben erarbeiteten Grundsätzen zur Rückstellungsbildung wegen Haftpflichtrisiken sind auch im Anwendungsbereich des UmweltHG grundsätzlich lediglich Einzelrückstellungen möglich. Und auch diese nur in den Fällen, in denen eine Inanspruchnahme angedroht worden ist oder zumindest aufgrund konkreter Tatsachen ernsthaft mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist⁸⁴.

82 Vgl. Entwurf eines Umwelthaftungsgesetzes – UmweltHG v. 23. 2. 1990, BR-Drucks. 127/90.

83 Vgl. *Herzig/Köster*, Die Rückstellungsrelevanz des neuen Umwelthaftungsgesetzes, DB 1991, 53 ff., sowie BDI, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, Stellungnahme v. 11. 5. 1990.

84 Siehe BFH v. 30. 6. 1983 IV R 41/81, BStBl. 1984 II, 263 ff., sowie OFD Münster v. 28. 7. 1986, DStR 1986, 756 f.

Dieses Kriterium wird in den Fällen als erfüllt anzusehen sein, in denen der Anlagenbetreiber von einer Umweltbeeinträchtigung Kenntnis erlangt und damit rechnen muß, wegen dieser Beeinträchtigung in Anspruch genommen zu werden. Dies wird in der Regel im Störfall anzunehmen sein.

Keine Rückstellung dürfte zu bilden sein, wenn die Anlage störungsfrei und innerhalb der gesetzlichen Auflagen betrieben wird und der Anlagenbetreiber sich einer Umweltbeeinträchtigung nicht bewußt ist. Denn obwohl sich auch in diesem Fall durchaus ein Haftungstatbestand ergeben kann, liegen dem Unternehmer noch keinerlei Tatsachen vor, die auf eine zukünftige Inanspruchnahme deuten könnten. Insofern ist trotz des erheblichen latenten Risikos wegen mangelnder Konkretisierung dieses Risikos eine Rückstellungsbildung nicht zulässig. Dies beruht auf der wohl zutreffenden Auffassung, daß die bloße Möglichkeit des Entstehens einer Verpflichtung oder die Vermutung eines Unternehmers, daß die von ihm betriebenen Anlagen möglicherweise Umweltschäden bewirken können, zur Rückstellungsbildung nicht ausreichend ist⁸⁵. Der massiven Ausweitung der Haftungsrisiken im Umweltbereich wird demnach in vielen Fällen nicht durch die Bildung von Einzelrückstellungen entsprochen werden können.

Nach den schon zur Produkthaftung dargestellten Grundsätzen erscheint auch die Möglichkeit des Ansatzes einer Pauschalrückstellung für Umwelthaftungsrisiken zweifelhaft. Es wird zu prüfen sein, ob und unter welchen Bedingungen bei regelmäßigem und häufigem Auftreten von Umweltbeeinträchtigungen ein Rückgriff auf Erfahrungen der Vergangenheit für eine Konkretisierung ausreichend sein kann. Solch gefestigte Erfahrungswerte sind allerdings eher bei den weniger bedeutsamen Kleinschäden zu erwarten. Die materiell bedeutsameren Großschäden werden dagegen (hoffentlich) kaum so häufig und regelmäßig eintreten, daß sie als gesichertes Fundament für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer zukünftigen Inanspruchnahme herangezogen werden könnten. Darüber hinaus ist ein Rückgriff auf Vergangenheitserfahrungen schon durch die Neuartigkeit des geplanten UmweltHG außerordentlich erschwert. Es scheint daher geboten, zunächst abzuwarten, mit welcher Häufigkeit und Regelmäßigkeit derartige Schäden zukünftig auftreten werden.

Aufgrund der eingeschränkten Möglichkeit zur Bildung von Einzelrückstellungen und wegen der Problematik einer Bildung von Pauschalrückstellungen muß festgestellt werden, daß die Rückstellungsbildung in diesen Fällen nur begrenzt zur Risikovorsorge gebildet werden kann. Sollte

⁸⁵ Vgl. BFH v. 30. 6. 1983 IV R 41/81, BStBl. 1984 II, 263 ff.

der Gesetzgeber sich nicht dazu entschließen, die Rückstellungsbildung in diesem Bereich ausdrücklich in Form einer Sonderregelung zuzulassen, werden die betroffenen Unternehmen wohl gezwungen sein, zur Risikovorsorge verstärkt auf andere Instrumente zurückzugreifen. Gem. § 20 des Entwurfs zum UmweltHG werden die Unternehmen ohnehin dazu verpflichtet, in einem noch zu bestimmenden Umfang anderweitige Vorsorge zu treffen, etwa in Form einer Haftpflichtversicherung oder durch eine Freistellungs- oder Gewährleistungsverpflichtung des Bundes, eines Landes oder eines Kreditinstituts⁸⁶. Damit stellt sich dann die interessante Frage, inwieweit neben dieser anderweitigen Deckungsvorsorge eine Rückstellungsbildung möglich ist⁸⁷.

III. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Aus dem Realisationsprinzip wird allgemein der Grundsatz abgeleitet, daß eine Bilanzierung schwebender Geschäfte weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich möglich ist. Dieser Grundsatz wird jedoch durchbrochen, soweit aus einem schwebenden Geschäft Verluste drohen, die nach dem Imparitätsprinzip zu antizipieren sind. Wie schon in der Einleitung skizziert, kommt der Ansatz einer Drohverlustrückstellung in Frage, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die wirtschaftliche Verursachung einer Verpflichtung muß zukünftigen Umsätzen zuzuordnen sein, da andernfalls nach dem Realisationsprinzip die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten wäre.
- Die zukünftigen Aufwendungen, die einem Geschäft zuzuordnen sind, müssen die zukünftigen damit korrespondierenden Erlöse bzw. Gegenleistungen übersteigen, so daß insgesamt ein Verpflichtungsüberschuß eintreten wird.
- Nach dem Objektivierungsgedanken, der auch für Drohverlustrückstellungen maßgeblich ist, muß dieser Verpflichtungsüberschuß greifbar sein, d. h. er muß genügend konkretisiert sein.

Hinsichtlich der Voraussetzung der wirtschaftlichen Verursachung und der Konkretisierung können die Ausführungen zu den Verbindlichkeits-

⁸⁶ Vgl. § 20 des Entwurfs zum UmweltHG.

⁸⁷ Zur Saldierung siehe *Liedmeier*, Rückstellungen wegen drohender Haftung bei bestehender Versicherungsdeckung, DB 1989, 2133–2136; *Eifler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976, S. 60; *Jacobs*, Berechnung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, 238–247, 241.

rückstellungen sinngemäß herangezogen werden. Besondere Probleme bereitet dagegen die Ermittlung eines möglichen Verpflichtungsüberschusses. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die folgenden Fragen nicht abschließend geklärt⁸⁸:

1. Können Verpflichtungsüberschüsse nur auf dem Absatzmarkt entstehen oder ist bei der Ermittlung eines drohenden Verlustes auch der Beschaffungsmarkt von Relevanz?
2. Welche Leistungen und Gegenleistungen sind bei der Ermittlung eines drohenden Verlustes in zeitlicher und sachlicher Hinsicht in den Saldierungsbereich einzubeziehen? Diese Frage wird am Beispiel der Dauerrechtsverhältnisse erörtert werden.

1. Beschaffungs- versus Absatzmarktorientierung

In jüngerer Zeit wird im Schrifttum verstärkt die Auffassung vertreten, daß Verlustrückstellungen grundsätzlich nur für Absatz- und nicht für Beschaffungsgeschäfte gebildet werden dürfen. Grundlegend für diese Auffassung ist die Einsicht, daß Gewinne und Verluste nur am Absatz- und nicht am Beschaffungsmarkt erzielt werden. Sinkende Wiederbeschaffungskosten am Beschaffungsmarkt führen nach dieser Auffassung lediglich zu einem entgangenen Gewinn, der bilanziell ohne Bedeutung sein soll, solange das betreffende Produkt am Markt ohne Verlust verkauft werden kann⁸⁹. Verlustrückstellungen kommen demnach nur in Betracht, wenn am Absatzmarkt Verluste drohen. Auch der VIII. Senat deutet in seinem Verdienstsicherungs-Urteil in einer Passage an, daß er dieser Auffassung zuneigt⁹⁰.

Auf der Grundlage dieser Konzeption können für Beschaffungsgeschäfte allenfalls dann Verlustrückstellungen gebildet werden, wenn drohende Absatzverluste anteilig einem Beschaffungsgeschäft zugeordnet werden können⁹¹. Folgt man dieser Auffassung, so ist offensichtlich, daß bei einer insgesamt mit Gewinn arbeitenden Unternehmung einzelnen Beschaffungsgeschäften keine negativen Erfolgsbeiträge aus bestimmten Absatzgeschäften zugeordnet werden können. Denn eine solche Zuordnung würde eine Erfolgsspaltung voraussetzen, deren Unmöglichkeit allgemein an-

88 Eine ausführliche Behandlung dieser Fragestellungen findet sich bei *Herzig* (FN 66), S. 61 ff.

89 Vgl. *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987, S. 393 ff.

90 Vgl. Urteil v. 25. 1. 1986 VIII 337/83, BStBl. 1986 II, 465.

91 Vgl. *Schreiber/Rupp*, BB 1981, 94.

erkannt wird⁹². Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob die skizzierte Auffassung dem geltenden Bilanzrecht entspricht, denn sie beruht auf einer Zusammenfassung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften. Hierin dürfte ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung zu sehen sein, der prinzipiell eine gesonderte Erfassung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften gebietet⁹³. Gegen die oben skizzierte Auffassung spricht weiterhin die Bedeutung gesunkener Wiederbeschaffungskosten für die Bewertung aktiver Wirtschaftsgüter. Wenn das geltende Bilanzrecht bei nachhaltig gesunkenen Wiederbeschaffungskosten grundsätzlich eine Abwertung aktiver Wirtschaftsgüter zuläßt oder gebietet⁹⁴, so wird damit die bilanzrechtliche Relevanz des Beschaffungsmarktes ausdrücklich bestätigt. Nach dem geltenden Bilanzrecht müssen daher auch für Beschaffungsgeschäfte Verlustrückstellungen gebildet werden können, wenn die vereinbarten Beschaffungskosten die zum Bilanzstichtag aktuellen Wiederbeschaffungskosten nachhaltig übersteigen. Damit wird die Relevanz des Beschaffungsmarktes ausdrücklich anerkannt. Die Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofs ist stets von der Zulässigkeit von Rückstellungen wegen drohender Verluste aus Beschaffungsgeschäften ausgegangen⁹⁵. Danach ist bei solchen Geschäften eine Rückstellung zulässig, wenn der Teilwert der bestellten, aber noch nicht gelieferten Gegenstände am Bilanzstichtag niedriger ist als die Kaufpreisschuld. Insoweit werden die Auswirkungen einer Teilwertminderung vorweggenommen, die bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten auf die erhaltenen Gegenstände auch dann zulässig ist, wenn diese bereits fest zu einem höheren Preis verkauft sind⁹⁶. Die für Wirtschaftsgüter geltenden Grundsätze müssen aber für schwebende Geschäfte entsprechend Anwendung finden, die nicht auf die Beschaffung von aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern gerichtet sind, wie beispielsweise Dienst-, Werk- oder Überlassungsverträge. Denn es ist kein Grund ersichtlich, warum ein gesunkener Wiederbeschaffungspreis zur Abwertung eines Wirtschaftsguts, nicht aber zur Berücksichtigung eines drohenden Verlusts aus einem schwebenden Dienst- oder Werkvertrag führen

92 Vgl. BFH v. 25. 2. 1986 VIII 337/83, BStBl. 1986 II, 465, sowie *Eifler* (FN 87), S. 120.

93 So auch *Christiansen*, Rückstellungen für drohende Verluste, JbFSt 1989/90, S. 143.

94 Vgl. dazu *Pankow/Lienau*, in Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, § 253 HGB Anm. 284 ff.

95 Vgl. BFH v. 26. 1. 1956 IV 566/54 U, BStBl. 1956 III, 113; BFH v. 3. 7. 1956 I 118/55 U, BStBl. 1956 III, 248; BFH v. 17. 7. 1956 I 292/55 U, BStBl. 1956 III, 379; BFH v. 17. 11. 1987 VIII R 348/82, BStBl. 1988 II, 430.

96 Vgl. BFH v. 29. 7. 1956 IV 164/63 U, BStBl. 1965 III, 648.

soll⁹⁷. Beachtet man diese Relevanz des Beschaffungsmarktes, so wäre es nur folgerichtig, Verlustrückstellungen auch für Beschaffungsgeschäfte zuzulassen, die nicht zu einem aktivierbaren Wirtschaftsgut führen⁹⁸. Denn der Grundgedanke der Rückstellungsbildung ist die Verlustantizipation, die nicht von der Bilanzierungsfähigkeit abhängig ist.

Wenn der BFH die Rückstellungsbildung bisher auf Beschaffungsgeschäfte beschränkt hat, die zur Beschaffung aktivierungsfähiger Wirtschaftsgüter führen⁹⁹, so beruht dies auch weniger auf bilanzrechtlichen als vielmehr auf praktischen Erwägungen. Während nämlich bei der Beschaffung aktivierungsfähiger Wirtschaftsgüter der Wert der Gegenleistung in Form des Wiederbeschaffungswertes relativ sicher bestimmbar ist, ist die Quantifizierung der Gegenleistung für Verpflichtungen, die nicht zu einem Wirtschaftsgut führen, nicht selten schwierig. Denn der Wert der Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers oder auch der Wert eines gemieteten Grundstückes für das Unternehmen kann regelmäßig nicht mit ausreichender Sicherheit gemessen werden. Der BFH stellt demnach bei seiner Argumentation nicht darauf ab, daß der Beschaffungsmarkt für Drohverlustrückstellungen generell nicht relevant ist, sondern darauf, daß ein eventuell drohender Verlust nicht ermittelt werden kann¹⁰⁰. In diesen Fällen geht der BFH von einer Ausgeglichenheitsvermutung zwischen Verpflichtung und Gegenleistung aus¹⁰¹, so daß für eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften kein Raum verbleibt. Eine Ausnahme besteht lediglich in den Fällen, in denen der Wert der Gegenleistung auf Null gesunken ist, weil beispielsweise ein Arbeitnehmer trotz Arbeitsunfähigkeit aus sozialen Erwägungen weiterbeschäftigt wird¹⁰².

Insofern kann nach bisheriger Rechtsprechung davon ausgegangen werden, daß auch dem Beschaffungsmarkt Verluste zugeordnet werden können, soweit der Wert der eingegangenen Verpflichtungen und der Wert der Gegenleistung berechnet werden kann und sich daraus ein drohender

97 Vgl. *Kupsch*, DB 1975, 944 f.

98 Der BFH folgt dieser Auffassung allerdings nicht; vgl. Urteil v. 25. 2. 1986 VIII 337/83, BStBl. 1986 II, 465.

99 Vgl. Urteil v. 25. 2. 1986 VIII 337/83, BStBl. 1986 II, S. 465.

100 Vgl. BFH v. 27. 7. 1988 I R 133/84, BStBl. 1988 II, 999; *Euler*, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerrechtsverhältnissen, ZfF 1990, S. 1052 ff., schlägt eine Bewertung auf der Grundlage marktüblicher Verträge vor.

101 Vgl. stellvertretend Urteil v. 25. 1. 1984 I R 7/80, BStBl. 1984 II, 345; kritisch dazu *Hartung*, Verpflichtungen im Personalbereich in Handels- und Steuerbilanz sowie in der Vermögensaufstellung, Heidelberg 1987, S. 53 ff.

102 Vgl. BFH v. 25. 2. 1986 VIII 337/83, BStBl. 1986 II, 467.

Verlust ergibt. Abweichend von dieser Auffassung hat der I. Senat jedoch in seinem jüngsten Urteil zu Rückstellungen wegen der Umsetzung von Arbeitnehmern ausgeführt, daß er die Berücksichtigung drohender Verluste auf der Beschaffungsseite generell für zweifelhaft hält¹⁰³. Ob dies eine Trendwende in der Rechtsprechung einleitet, die eine vollständige Abkehr von der bisherigen Beschaffungsmarktorientierung beinhaltet, bleibt abzuwarten.

2. Dauerrechtsverhältnisse

Im Gegensatz zu Einmalgeschäften sind für Dauerrechtsverhältnisse kontinuierliche oder mehrmalige Erfüllungshandlungen der beteiligten Parteien kennzeichnend, die sich auf einen befristeten oder unbefristeten Zeitablauf erstrecken können. Das eigentliche Problem der bilanziellen Behandlung von Verpflichtungen aus schwebenden Dauerrechtsverhältnissen liegt in der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung dieser Rechtsverhältnisse unter bilanziellen Aspekten begründet¹⁰⁴. Zur sachlichen Abgrenzung wird in diesem Beitrag ein Abstellen auf das bilanzrechtliche Synallagma vorgeschlagen, während zur zeitlichen Abgrenzung auf das Stichtagsprinzip zurückgegriffen wird.

a) Bilanzrechtliche Ganzheitsbetrachtung

Nach herrschender Auffassung, die Zustimmung verdient, kann der gesetzlich verankerte Einzelbilanzierungs- und -bewertungsgrundsatz nicht formal in der Weise interpretiert werden, daß jeweils auf die kleinste zivilrechtlich isolierbare Einheit abzustellen ist¹⁰⁵. Für die sachliche Abgrenzung bei der Ermittlung von drohenden Verlusten bedeutet dies, daß man sich bei der Festlegung des Saldierungsbereichs nicht nur auf die Einbeziehung der Leistungen und Verpflichtungen beschränken darf, die sich unmittelbar aus dem gegenseitigen Vertrag ergeben. Der Zweck der Drohverlustrückstellung, der in der Antizipation eines drohenden Verpflichtungsüberschusses aus einem wirtschaftlichen Austauschverhältnis zu sehen ist, gebietet es, alle Leistungen und Verpflichtungen einzubeziehen, die sich als Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen und damit ein wirtschaftlich abgrenzbares Austauschverhältnis bilden (bilanzrechtliches

103 Vgl. Urteil v. 16. 12. 1987 I R 68/87, BStBl. 1988 II, 339 f.

104 Vgl. dazu Herzig, Bilanzrechtliche Ganzheitsbetrachtung und Rückstellungen aus Dauerrechtsverhältnissen, ZfbF 1988, S. 212–225.

105 Vgl. Mathiak, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 275 mit Hinweis auf BFH v. 25. 1. 1984 I R 7/80, BStBl. 1984 II, 344.

Synallagma). Die Notwendigkeit zu diesem Überspringen formalrechtlicher Grenzen wird besonders deutlich am Beispiel der drohenden Verluste aus Arbeitsverhältnissen¹⁰⁶. Denn die Pflicht des Arbeitgebers zur Zahlung des Arbeitgeberanteils zur gesetzlichen Sozialversicherung hat ihre Grundlage im öffentlichen Recht und nicht in dem jeweiligen Arbeitsvertrag. Insofern muß an die Stelle eines zivilrechtlichen Synallagmas ein bilanzrechtliches Synallagma treten, das eine funktionale oder wirtschaftliche Abgrenzung des Austauschverhältnisses erlaubt und keinen Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz darstellt¹⁰⁷.

b) Stichtagsorientierung

Für die zeitliche Abgrenzung des Schwebezustands von Dauerrechtsverhältnissen stellt sich die Frage, ob ausschließlich hinsichtlich der zukünftigen Leistungen und Verpflichtungen ein Schwebezustand besteht (Stichtagsbetrachtung), oder ob der Schwebezustand auch in die Vergangenheit zurückreicht und ggf. beim ursprünglichen Vertragsabschluß bzw. bei der Abgabe eines bindenden Vertragsangebots einsetzt¹⁰⁸. Es scheint sich eine herrschende Meinung herauszubilden¹⁰⁹, die sich auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durchzusetzen beginnt¹¹⁰, wonach grundsätzlich der Stichtagsbetrachtung der Vorzug gebührt. Ausgehend von einem umsatzorientierten Realisationsprinzip verdient diese Auffassung immer dann Zustimmung, wenn die in der Vergangenheit erbrachten Sach- und Dienstleistungen die Qualität von selbständig am Markt erbrachten Teilleistungen besitzen, die nicht als unselbständige Elemente der Gesamtleistung anzusehen sind, die während der gesamten Vertragsdauer erbracht wird¹¹¹. Eine selbständige oder qualifizierte Teilleistung dürfte vorliegen, wenn diese Leistung eindeutig abgrenzbar ist, gesondert abgerechnet wird und diese Abrechnung keine ungewöhnlichen Risiken beinhaltet, die erst im Rahmen einer Gesamtleistung eliminiert werden. Die Analogie zur Problematik der Teilgewinnrealisierung bei Teilleistungen ist offenkundig und auch nicht überraschend, da Ausgangspunkt jeweils das Realisationsprinzip ist.

106 Hierzu ausführlich Herzig (FN 66), S. 62 ff.

107 Vgl. auch Jacobs, Berechnung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, 240, sowie Mathiak, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 275.

108 Zum Beginn der Schwebephase siehe Gail (FN 50), S. 51.

109 Vgl. dazu Christiansen, Rückstellungen für drohende Verluste, JbFSt 1989/90, S. 139 mwN.

110 Siehe BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/84, DB 1987, 867.

111 Vgl. Herzig (FN 66), S. 68 f.

Eine qualifizierte Teilleistung führt zumindest aus bilanzieller Sicht zu einer partiellen Beendigung des Schwebezustands¹¹², während der Schwebezustand hinsichtlich der zukünftigen Leistungen und Verpflichtungen fortbesteht. Enden am Bilanzstichtag auch die Abrechnungsperioden für qualifizierte Teilleistungen aus Dauerrechtsverhältnissen, was zB bei Miet-, Pacht- und Arbeitsverhältnissen häufig der Fall ist, so markiert der Ablauf des Bilanzstichtags die für den jeweiligen Jahresabschluß maßgebliche Trennungslinie zwischen dem ehemals schwebenden Teil und dem noch im Schwebezustand befindlichen Teil des Dauerrechtsverhältnisses. Während der Bilanzstichtag in diesen Fällen den Beginn der Schwebephase definiert, wird der Endpunkt bei befristeten Dauerrechtsverhältnissen durch den vorgesehenen Fristablauf bestimmt, wenn keine vorzeitige Beendigung absehbar ist. Bei unbefristeten Dauerrechtsverhältnissen wird auf den typischen Geschehensablauf abzustellen sein, der es zB bei Arbeitsverhältnissen regelmäßig gebietet, vom altersbedingten Ausscheiden auszugehen. Eine zum Bilanzstichtag noch nicht ausreichend konkretisierte – freiwillige oder zwangsweise – frühere Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist gegebenenfalls durch entsprechende Abschläge bei der Ermittlung des Drohverlustes zu berücksichtigen.

IV. Aufwandsrückstellungen

Für Aufwandsrückstellung ist kennzeichnend, daß den zukünftigen Aufwendungen gerade keine rechtliche oder faktische Außenverpflichtung zugrunde liegt. Es handelt sich vielmehr um zukünftige Verpflichtungen eines Kaufmanns gegenüber sich selbst¹¹³. Darin unterscheiden sich die Aufwandsrückstellungen von den vorstehend erörterten Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. In § 249 Abs. 1 u. 2 HGB werden Aufwandsrückstellungen unterschieden, für die eine Passivierungspflicht besteht (Instandhaltung innerhalb von drei Monaten, Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr sowie Kulanzleistungen), und solche, deren Passivierung als Wahlrecht ausgestaltet ist (Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr und genau umschriebener Aufwand, der in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht und dessen Eintritt wahrscheinlich ist).

112 Möglicherweise a. A. Müller, Rückstellungen für drohende Verluste aus Dauerrechtsverhältnissen, BFuP 1987, 322 ff.

113 Nach Moxter reicht bereits eine objektivierbare Innenverpflichtung zur Begründung einer Passivierungspflicht aus; siehe Moxter (FN 12), S. 58.

Da nach BFH-Rechtsprechung in der Steuerbilanz lediglich Rückstellungen anzusetzen sind, für die handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht¹¹⁴, kommen für steuerliche Zwecke nur die angeführten Aufwendungen für Instandhaltung, Abraumbeseitigung und Kulanzleistungen in Frage. Da auch die Aufwandsrückstellungen im Dienste der periodengerechten Ermittlung eines verteilungsfähigen Erfolgs stehen, haben die oben beschriebenen Prinzipien der Periodisierung und Objektivierung grundsätzlich Gültigkeit.

Besondere Probleme bereitet aber im Bereich der Aufwandsrückstellungen die Abgrenzung des Tatbestandsmerkmals „fehlende Außenverpflichtung“ sowie bestehende Abweichungen hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftliche Verursachung“.

1. Fehlende Außenverpflichtung

Bei der zugrundeliegenden Verpflichtung darf es sich – wie beschrieben – nicht um eine privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit handeln, da ansonsten nur Verbindlichkeits- bzw. Drohverlustrückstellungen zum Ansatz kommen können¹¹⁵. Diese Unterscheidung wird immer dann problematisch, wenn der Verpflichtungsgrund gemischter Natur ist¹¹⁶. Vorstellbar ist beispielsweise, daß sich die Verpflichtung zur Wartung von Fluggerät aus einer behördlichen Anordnung ergibt und somit als öffentlich-rechtliche Verpflichtung zu qualifizieren ist, gleichzeitig aber auch ein erhebliches eigenbetriebliches Interesse an der Wartung der Flugzeuge besteht. Stellt man allein auf das eigenbetriebliche Interesse ab, käme eine Rückstellung für steuerliche Zwecke wohl nicht in Betracht. Stellt man dagegen auf die Qualifizierung als öffentlich-rechtliche Verpflichtung ab, so ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Rückstellung geboten. *Christiansen* sieht es in diesem Fall als entscheidend an, welches Element im Vordergrund steht¹¹⁷. Deckt sich das eigenbetriebliche Interesse weitgehend mit einer parallel existierenden unternehmensexternen Verpflichtung, so ist nach seiner Auffassung das eigenbetriebliche Interesse maßgeblich, so daß eine Verbindlichkeitsrückstellung nicht zulässig ist. Dem kann m. E. nicht gefolgt werden. Denn sobald eine konkrete Verpflichtung zur Tötigung zukünftiger Aufwendungen vorliegt, ist es nicht mehr dem

114 Vgl. BFH v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl. 1969 II, 291.

115 Vgl. *Bordewin* (FN 19), S. 1068.

116 Darauf macht als erster aufmerksam *Christiansen*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, StBp 1987, 195 f.

117 StBp 1987, 195 f.

Willen des Kaufmannes überlassen, diese Ausgaben zu tätigen, er unterliegt vielmehr einem Handlungszwang. Es steht die rechtliche oder faktische Verpflichtung im Vordergrund mit der Folge, daß eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten geboten ist, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind¹¹⁸.

2. Wirtschaftliche Verursachung

Auch im Bereich der Aufwandsrückstellungen hat das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung in einem abgelaufenen Geschäftsjahr im Sinne des Realisationsprinzips grundsätzlich seine Gültigkeit. Für die Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung oder Abraumbeseitigung werden in § 249 HGB eigenständige, von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Voraussetzungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Verursachung von Aufwendungen dergestalt genannt, daß es sich um im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen handeln muß. Die erste Einschränkung bezieht sich demnach auf den Zeitraum der wirtschaftlichen Verursachung. Maßgeblich kann nur das Geschäftsjahr sein, für das bilanziert wird. Liegt die wirtschaftliche Verursachung in früheren Geschäftsjahren, kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Darüber hinaus ist es erforderlich, daß die wirtschaftliche Verursachung in Form der Unterlassung vorliegt. Das bedeutet, daß im Geschäftsjahr eine betriebswirtschaftliche oder technische Notwendigkeit bestanden haben muß, die Instandhaltungsmaßnahme durchzuführen. Insofern wirken die genannten Voraussetzungen in zweifacher Hinsicht rückstellungsbegrenzend.

Hinsichtlich der Kulanzrückstellungen werden im Gesetz keine eigenständigen Kriterien aufgeführt, so daß in diesem Bereich die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung gelangen¹¹⁹. In diesem Zusammenhang bleibt fraglich, an welchem Kriterium die wirtschaftliche Verursachung festgemacht werden muß. Maßgeblich ist hier die Orientierung an der wirtschaftlichen Zielsetzung des Kaufmanns. Dazu muß geprüft werden, ob die Zielsetzung auf die Zufriedenstellung des ehemaligen Kunden gerichtet ist und vom Kaufmann tatsächlich im Zusammenhang mit dem vorangegangenen Verkauf zu sehen ist, oder ob die Intention der Kulanzleistung auf eine Imageverbesserung abzielt, die den zukünftigen Absatz des betreffenden Produktes – ähnlich einer Werbemaßnahme – steigern soll.

118 So auch *Eder*, Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, Köln 1988, S. 43 f., sowie *Bordewin* (FN 19), S. 1068.

119 Siehe auch *Borstell*, Aufwandsrückstellungen nach neuem Bilanzrecht, Köln 1988, S. 116.

Im ersten Fall sind die Aufwendungen nach dem Realisationsprinzip früheren Umsätzen zuzurechnen, eine Rückstellung ist geboten. Im zweiten Fall dienen die Kulanzaufwendungen der Alimentierung zukünftiger Umsätze, was gegen eine Rückstellungsbildung spricht.

V. Wirtschaftliche Verursachung in der Vermögensaufstellung

In der Vermögensaufstellung sind als Rückstellungen lediglich diejenigen Betriebsschulden vermögensmindernd zu berücksichtigen, die am Stichtag dem Grunde nach bestehen, bei denen aber die Höhe noch ungewiß ist; zusätzlich wird gefordert, daß die Schuld eine wirtschaftliche Belastung darstellt¹²⁰ und der Schuldner ernsthaft mit der Geltendmachung zu rechnen hat¹²¹.

Da es für Zwecke der Vermögensaufstellung entscheidend auf die rechtliche Existenz der Verbindlichkeit zum Stichtag ankommt und der Vermögensaufstellung das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung fremd ist¹²², bestehen im Bereich der Rückstellungsbilanzierung insbesondere zwei gravierende Abweichungen zwischen Ertragsteuerbilanz und Vermögensaufstellung:

1. Abweichend zur Ertragsteuerbilanz kann in der Vermögensaufstellung keine Rückstellung gebildet werden für zukünftig entstehende oder mit Wahrscheinlichkeit entstehende Verbindlichkeiten.
2. Rechtlich bereits entstandene Verbindlichkeiten sind dagegen in der Vermögensaufstellung stets zu berücksichtigen, auch wenn sie in der Ertragsteuerbilanz wegen fehlender wirtschaftlicher Verursachung nicht angesetzt werden können. Dieser Aspekt ist zB bei Anpassungspflichten nach der TA Luft von Bedeutung, die dadurch gekennzeichnet sind, daß sie zwar rechtlich schon entstanden sind, aber erst in der Zukunft wirtschaftlich verursacht werden¹²³.

120 So schon RFH v. 24. 11. 1938 III e 64/38, RStBl. 1939, 496.

121 Vgl. RFH v. 11. 2. 1937 III A 201/36, RStBl. 1937, 603.

122 Vgl. *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 15. Aufl., München 1989, § 103 BewG Anm. 23 f. und 29; *Gürsching/Stenger*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 8. Aufl., Köln 1988, § 103 BewG Anm. 117 f.

123 Siehe *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1353 f.

Resümee

Universitätsprofessor Dr. *Werner Doralt*, Innsbruck

Die diesjährige Fachtagung hat gewiß mehr Fragen aufgeworfen als gelöst, sie läßt dennoch deutliche Tendenzen erkennen:

Bilanzierungswahlrechte stoßen zunehmend auf Kritik, das Maßgeblichkeitsprinzip wird im Hinblick auf die unterschiedlichen Ziele der Handelsbilanz und der Steuerbilanz mehr und mehr hinterfragt und bleibt auch in seinen grundsätzlichen Aussagen umstritten. Zur Bilanzberichtigung findet sich ein neuer Vorschlag, der das Ziel der periodengerechten Gewinnermittlung und der richtigen Gesamtgewinnermittlung vereinbaren will.

Die Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Betriebsvermögen werden neu akzentuiert. Die Besteuerung der Personengesellschaft läßt auch nach der Einheitstheorie das Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft in wichtigen Bereichen umstritten bzw. offen. Daß Nutzungsrechte grundsätzlich kein Wirtschaftsgut begründen sollen, wird die Diskussion auch nach der Tagung eher weiter anfachen als beruhigen.

Bei den Rückstellungen steht in Zeiten des Umweltschutzes und der Bürgerinitiativen die Frage im Mittelpunkt, in welchem Zeitpunkt entsprechende Verbindlichkeiten frühestens zu bilanzieren sind.

I. Bilanzierungsprinzipien und sachgerechte Besteuerung

Die Vortragsreihe eröffnet *Pezzler*. Ziel seines Referates ist es, „die herkömmlichen Bilanzierungsprinzipien auf ihre Tauglichkeit als sachgerechte Besteuerungsmaßstäbe zu untersuchen“.

Als Prüfungsmaßstab dienen dabei die Kriterien der Steuergerechtigkeit:

- die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung,
- die Gleichmäßigkeit der Besteuerung,
- die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
- und die Praktikabilität.

In erster Linie mißt *Pezzler* die Bilanzierungsprinzipien am Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; es ist zu prüfen, ob die unterschiedlichen Bilanzierungsgrundsätze der Aufgabe gerecht werden, steuerliche Leistungsfähigkeit abzubilden.

Gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wird verschiedentlich eingewendet, daß es nicht näher ableitbar ist, auf sozialstaatlicher Umverteilungsideologie beruht und außerdem zu unbestimmt ist. *Pezzer* hält diese Vorwürfe nicht für berechtigt. Zum einen habe der Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip wiederholt in Gesetzesbegründungen verankert, so daß es als Rechtsprinzip existent ist; zum anderen ist es aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleiten. Als Fundamentalnorm ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht unbestimmter als der Gleichheitssatz selbst. Das Leistungsfähigkeitsprinzip dient in erster Linie der Entwicklung einer sachgerechten Steuerbemessungsgrundlage und ist nicht mit sozialstaatlicher Umverteilung zu verwechseln.

Als Maßgröße wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dient im Einkommensteuerrecht das „Einkommen“. Unter den verschiedenen Einkommentheorien gibt *Pezzer* dem Markteinkommensprinzip den Vorzug; die Bilanzierungsprinzipien sind demnach nur dann sachgerechte Besteuerungsmaßstäbe, wenn sie den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugang abbilden.

Kommt es zwischen den handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien und dem Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu einem Konflikt, dann ist dem Leistungsfähigkeitsprinzip der Vorrang einzuräumen.

Bei Prüfung der einzelnen Bilanzierungsprinzipien auf ihre Sachgerechtigkeit kommt *Pezzer* zu folgendem Ergebnis:

Die formellen Bilanzierungsprinzipien dienen der möglichst exakten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit. In dieselbe Richtung wirken auch die materiellen Bilanzierungsgrundsätze Bilanzwahrheit und -vollständigkeit, sowie Bilanzidentität und -kontinuität.

Das Realisationsprinzip stellt eine Konkretisierung des Markteinkommensprinzips dar; es dient dazu, den am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugang (als zuverlässigen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit) abzubilden; dasselbe gilt für das Imparitätsprinzip.

Wesentliche Forderung *Pezzers* ist es schließlich, handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte einzuschränken; sie verstoßen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieselben Bedenken gelten für steuerrechtliche Wahlrechte; deshalb befürwortet *Pezzer de lege ferenda* auch im Steuerrecht eine Eliminierung der Wahlrechte. Wenn sie wirtschaftspolitisch als Förderungs- und Lenkungsinstrument gedacht sind, sollen sie offen als steuerliche Subventionsnorm deklariert werden.

In der Diskussion verweist *Dziadkowski* darauf, daß die Wahlrechte auch in der Betriebswirtschaftslehre zunehmend abgelehnt werden; andererseits kodifiziert aber der Steuergesetzgeber immer wieder neue Wahlrechte, die dann über die umgekehrte Maßgeblichkeit die Handelsbilanz deformieren.

Die zunehmende Ablehnung der Wahlrechte in der Handelsbilanz findet bei *Pezzler* grundsätzlich Zustimmung; aus der Sicht des Juristen bleibt es aber unklar, woraus die Betriebswirtschaftslehre überhaupt ihre Grundsätze entwickelt. Die Kodifizierung immer wieder neuer Wahlrechte durch den Steuergesetzgeber führt *Pezzler* auf den seit jeher großen Druck der Wirtschaftslobbies zurück. Die von *Dziadkowski* aufgeworfene Frage, ob von der Betriebswirtschaftslehre präferierte Bilanzierungszwecke zur Interpretation der Handelsbilanz für die Steuerbilanz verwertbar sind, beurteilt *Pezzler* zum Teil vorsichtig, zum Teil verweist er auch auf die Überschneidung mit der steuerrechtlichen Argumentation, womit sich das Problem wohl entschärft.

Ob mit dem Grundsatz des „true and fair view“ nicht Leistungsfähigkeitsprinzipien auf die Handelsbilanz übertragen werden (*Beater*), will *Pezzler* nach dem heutigen Stand der Entwicklung noch nicht beantworten.

Gassner setzt sich mit der Realisierung des Gesetzmäßigkeitsprinzips im Bilanzsteuerrecht kritisch auseinander und verneint die Gesetzmäßigkeit, weil das Maßgeblichkeitsprinzip als Bindeglied zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz zu unscharf ist („ein verwirrendes Dickicht, in dem jeder versucht, durch Zurückgreifen auf grundlegende Prinzipien sich ein eigenes Bilanzrecht zurecht zu zimmern“). *Gassner* fordert deshalb dazu auf, nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (in Österreich nach dem Rechnungslegungsgesetz) auch die steuerlichen Gewinnermittlungsgrundlagen zu reformieren, an die Handelsbilanz anzuknüpfen und Abweichungen in der Steuerbilanz im Gesetz klar zu deklarieren (als Vorbild dient ihm die Gewerbesteuer). Nach *Pezzler* folgt das Bilanzsteuerrecht hingegen sehr wohl dem Gesetzmäßigkeitsprinzip; dieses verlange nicht, daß jede Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz zu entnehmen sei; vielmehr genüge es, wenn die wesentlichen Grundentscheidungen normiert sind, damit der Richter sie konkretisieren kann. Die Ablehnung der Wahlrechte hält *Gassner* für überspitzt; das Leistungsfähigkeitsprinzip ist mit Wahlrechten nicht unvereinbar. *Pezzler* stellt dazu klar, daß er Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips zwar nicht generell ablehnt, sie sollten jedoch kritisch hinterfragt werden, ob sie tatsächlich gerechtfertigt sind.

Seeger wendet sich ebenfalls gegen die Wahlrechte, sieht allerdings Probleme im Bereich der Grenzziehung der Wahlrechte, insbesondere im Bereich

der Bewertung der Herstellungskosten auf Vollkosten- oder Teilkostenbasis und in den Auswirkungen auf die Steuerbilanz. In die gleiche Kerbe schlägt *Clemm*: Viel gewichtiger als die förmlichen Wahlrechte sind die faktischen Wahlrechte im Bereich der Schätzung von Forderungen, im Bereich des Realisationszeitpunktes oder im Bereich von Rückstellungen; dazu kommen rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten im Finanzierungs- und Leasingbereich.

Pezzer anerkennt zwar kaufmännische Bandbreiten, wendet sich aber gegen einen autonomen kaufmännischen Ermessensbereich und sieht das richterliche Kontrollrecht als entscheidendes Kriterium.

II. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Mit der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und der Umkehr dieses Grundsatzes setzt *Wassermeyer* die Vortragsreihe fort:

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist nach wie vor in Diskussion. Auf der Jahrestagung 1983 hat *Tanzer* die These vertreten, daß § 5 Abs. 1 EStG nur die materielle, nicht aber eine formelle Maßgeblichkeit verlangt. Danach muß zwar der Ansatz des Betriebsvermögens in der steuerlichen Gewinnermittlung den handelsrechtlichen GoB entsprechen, es besteht aber keine Bindung an die tatsächlichen Ansätze in der Handelsbilanz. Bilanzierungswahlrechte können danach in der Steuerbilanz abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden. *Tanzer* hat damit in der Literatur verschiedentlich Zustimmung gefunden, *Wassermeyer* lehnt diese Auffassung grundsätzlich ab; sie klebt am Wortlaut, widerspricht der historischen Entwicklung des Gesetzes und ist mit dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unvereinbar. Der Gesetzgeber hat die formelle Maßgeblichkeit nunmehr mit dem StRefG 1990 ausdrücklich im Gesetz verankert. Der Streit, ob die formelle Maßgeblichkeit auch für subventionelle Steuerbegünstigungen gilt, ist damit im Sinn der schon bisher herrschenden Auffassung entschieden.

Materiell gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz jedenfalls für den Ansatz, nach bestrittener, aber doch herrschender Ansicht auch für die Bewertung. Strittig ist hingegen, ob sich der Verweis in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nur auf die GoB im engeren Sinn bezieht oder ob er auch handelsrechtliche Vorschriften erfaßt, die nicht den GoB entsprechen. ZB stellt sich bei den Herstellungskosten die Frage, ob das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht für Zinsen als an sich nicht GoB-konform auch in der Steuerbilanz gilt, wie dies die EStR vertreten. *Wassermeyer* neigt der Auffassung zu, daß

das Aktivierungswahlrecht für Zinsen als nicht GoB-konform steuerrechtlich nicht anzuwenden ist und stellt damit die Rechtsgrundlage für das Aktivierungswahlrecht nach Abschn. 33 Abs. 7 EStR in Frage. Diese Auffassung vertritt grundsätzlich auch *Schulze-Osterloh* in seinem Referat zur Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal.

Zur umgekehrten Maßgeblichkeit sieht *Wassermeyer* eine unklare Rechtslage in der Vergangenheit; heute ist klargestellt, daß steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung nur in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Grundsätzlich ist das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip auch konform mit den EG-Richtlinien; Bedenken bestehen allerdings bei den Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 247 Abs. 3 HGB); dies gilt insbesondere für eine Rücklage nach § 6 b EStG.

Schließlich zweifelt *Wassermeyer* an, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz zweckmäßig ist, da die Steuerbilanz anderen Zwecken dient als die Handelsbilanz. Es ist nicht zu übersehen, daß die Fälle zunehmen, in denen der Steuergesetzgeber den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht, und daß insbesondere das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip die Handelsbilanz deformiert. *Wassermeyer* spricht sich daher für eine nur eingeschränkte Maßgeblichkeit aus.

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen

Quantschnigg behandelt im Rahmen seines Referats die Bilanzierungsprobleme im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen.

Die grundsätzliche Frage nach dem Wesen und der Natur der verdeckten Gewinnausschüttung ist noch immer oder wieder strittig. Die *Fiktionstheorie* (Umdeutung des unangemessenen Leistungsaustausches in einen angemessenen mit entsprechender Gewinnausschüttung) wird zum großen Teil heute abgelehnt; eine andere Auffassung geht von einem *entnahmeähnlichen Vorgang* aus. Zunehmend wird die verdeckte Gewinnausschüttung als Gegenteil einer Betriebsausgabe gesehen, die nicht betrieblich sondern *causa societatis* veranlaßt ist. *Quantschnigg* schließt sich dieser Auffassung an und hält die Verankerung der vGA im *Veranlassungsprinzip* für zutreffend, weil damit das allgemein maßgebliche Prinzip für die Abgrenzung der betrieblichen von der außerbetrieblichen Sphäre angewendet wird. Die bilanziellen Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Steuerbilanz und Handelsbilanz decken sich weder zeitlich noch inhaltlich; es erfolgt auch keine gegenseitige Beeinflussung durch das *Maßgeblichkeitsprinzip* oder durch die *umgekehrte Maßgeblichkeit*.

Sieht man die Gewinnausschüttung als Gegenteil einer Betriebsausgabe, so ergibt sich daraus eine unterschiedliche Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft und dem Gesellschafter (Bewertung bei der Gesellschaft mit den Aufwendungen, Bewertung beim Gesellschafter mit dem gemeinen Wert).

Ebenso wie verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch *verdeckte Einlagen causa societatis* veranlaßt. *Quantschnigg* beschäftigt sich hier besonders mit den Nutzungseinlagen, deren Ansatz er in der Steuerbilanz für gerechtfertigt hält. Nicht zuletzt an Hand eines Vergleiches mit der Rechtslage in Österreich gelangt *Quantschnigg* zum Ergebnis, daß verdeckte Einlagen generell auch in der Handelsbilanz auszuweisen sind.

Die anschließende Diskussion rankt sich um die von *Quantschnigg* als Beispielsfall erwähnte Errichtung einer Luxusvilla für den Gesellschafter. Bei der Gesellschaft liegt nach *Quantschnigg* ein außerbetrieblicher Vorgang vor; die tatsächlichen Aufwendungen dafür sind auszuscheiden. Dagegen werden beim Gesellschafter nicht die tatsächlichen Aufwendungen, sondern der Marktwert als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt. *Quantschnigg* geht damit von einem betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich auch bei der Kapitalgesellschaft aus, womit sich die Frage stellt, wie im Beispiel der Luxusvilla ein späterer Veräußerungsgewinn zu erfassen ist (*Wassermeyer*). *Quantschnigg* verneint in diesem Fall die Steuerpflicht. *Wassermeyer* geht dagegen davon aus, daß eine Kapitalgesellschaft nur Betriebsvermögen haben kann und weist auf Probleme beim Anrechnungsverfahren hin.

IV. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Mit Bilanzberichtigung und Bilanzänderung beschäftigt sich *von Beckerath* in seinem Referat. Der Steuerpflichtige darf nach § 4 Abs. 2 EStG die eingereichte unrichtige Bilanz berichtigen; er muß sie nicht berichtigen. Hat die unrichtige Bilanz zu einer Verkürzung von Abgaben geführt, dann ist der Steuerpflichtige allerdings insoweit nach § 153 AO anzeigepflichtig. § 153 AO fordert allerdings keine Bilanzberichtigung, es genügt, wenn der Stpfl die Steuererklärung berichtet. Ist die Veranlagung bereits erfolgt, dann gelten die allgemeinen Änderungsvorschriften über Rechts- und Tatsachenfehler. Eine Abhängigkeit der Bilanzberichtigung von der Änderung der Veranlagung besteht nicht; das wird in der Literatur und Rechtsprechung allerdings immer wieder zu Unrecht unterstellt. Nach dem Beschluß des Großen Senats vom 29. 11. 1965 (BStBl. III 1966, 142) darf der Stpfl

eine Berichtigung seiner Bilanz nicht verlangen, wenn die Veranlagung nicht mehr änderbar ist. Die Korrektur fehlerhafter Ansätze wird grundsätzlich erfolgswirksam im (noch nicht rechtskräftig veranlagten) Folgejahr nachgeholt. Die Rechtsprechung erhebt damit allerdings die Fortführung von Bilanzierungsfehlern zum gesetzlichen Prinzip; eine derartig formale Ausprägung der Betriebsvermögensidentität muß auf Bedenken stoßen, verletzt insbesondere den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung und unterläuft die verfahrensrechtlichen Regelungen zu Änderungen von Abgabenbescheiden und zur Verjährung. Die Rechtsprechung führt dazu, daß „Steuerforderungen bei bilanzierenden Steuerpflichtigen nicht verjähren“. Von der Sorgfalt des Finanzamtes und dem Zeitpunkt der Fehleraufdeckung hängt es ab, ob der Fehlerausgleich im Fehlerjahr oder einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgt.

Im Widerstreit zwischen periodengerechter Gewinnermittlung und der Forderung einer im Ergebnis richtigen Besteuerung sieht *von Beckerath* den Ausweg in der Berichtigung der Veranlagung des Fehlerjahres. Es würde damit ein Verstoß gegen das Abschnittsprinzip vermieden und zugleich die Betriebsvermögensidentität durch Übernahme des materiell-rechtlich richtigen Betriebsvermögens als Endgröße der Gewinnermittlung des Vorjahres wieder hergestellt. Die verfahrensrechtlichen Grundlagen dafür sieht *von Beckerath* in § 174 Abs. 1 und 2 AO, auch wenn er gleichzeitig einräumt, den Anwendungsbereich dieser Vorschrift gemessen an der bisherigen Auffassung zu überschreiten. Gegen die richterliche Rechtsfortbildung sollten jedoch keine Bedenken bestehen. Will man diesem Lösungsansatz nicht folgen, so wäre die Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen dennoch vorzuziehen (Vorrang der periodengerechten Gewinnermittlung vor der richtigen Gesamtgewinnbesteuerung). Es wäre eine Lösung über eine nähere Befassung mit den bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bestehenden Beurteilungsspielräumen zu suchen.

In einem zweiten Abschnitt beschäftigt sich *von Beckerath* im Zuge der Grenzziehung zwischen Bilanzänderung und Bilanzberichtigung mit der Frage, wann ein Bilanzansatz fehlerhaft ist: Ist die Bilanz auch dann fehlerhaft, wenn sie objektiv unrichtig ist und der Stpfl den tatsächlichen Sachverhalt trotz pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung nicht kennen konnte? Nach Auffassung des BFH ist die Bilanz grundsätzlich dann richtig, wenn sie nach bestem Wissen aufgestellt wurde. *Von Beckerath* kann dieser Auffassung in ihrer allgemeinen Aussage nicht folgen und gelangt zu differenzierten Lösungsvorschlägen je nach Bilanzansatz.

In der Diskussion erwähnt *Doralt*, daß auch in Österreich grundsätzlich die Bilanz dann als richtig anerkannt wird, wenn sie nach bestem Wissen aufgestellt wurde; maßgebend ist alleine die Erkennbarkeit für den sorgfältigen Kaufmann. Eine Einzelentscheidung des VwGH, die die objektive Richtigkeit betont, wird in der Literatur und von der österreichischen Finanzverwaltung abgelehnt. *Quantschnigg* verweist in diesem Zusammenhang auch auf die Unvereinbarkeit der objektiv richtigen Bilanz mit der Werterhellungstheorie. Nach Auffassung von *Woerner* kommt § 174 Abs. 4 AO besondere Bedeutung zu.

Abschließend warnt *Clemm* vor einer allzu starken Fixierung der Abschnittsbesteuerung; vor die Wahl gestellt, möchte er eher an der bestehenden Rechtsprechung des BFH festhalten.

V. Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal

Die Tagung ist insgesamt dem Recht der Steuerbilanz gewidmet, um so erstaunlicher ist es, daß die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal in den Steuergesetzen fast nicht vorkommt. – Mit dieser Erklärung eröffnet *Schulze-Osterlob* sein Referat „Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz“. Nur ausnahmsweise knüpft das Gesetz ausdrücklich an die Steuerbilanz an, verweist aber auf sie der Sache nach (Steuerbilanz als „ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal“). Für die Steuerbilanz gelten grundsätzlich die Regeln der Handelsbilanz (GoB) ohne Rücksicht darauf, ob die Steuerbilanz aus einer Handelsbilanz abgeleitet oder wegen einer fehlenden Verpflichtung für eine Handelsbilanz selbständig aufgestellt worden ist. Dieser Grundsatz leitet sich aus dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ab, wonach sich kein Unterschied der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und der an die handelsrechtlichen GoB gebundenen Gewinnermittlung nach § 5 EStG ergeben darf. Strittig ist allerdings, ob die Verweisung auf die handelsrechtlichen GoB in § 5 Abs. 1 EStG auch die im HGB nunmehr ausführlich kodifizierten Rechnungslegungsvorschriften mit erfaßt. Dies ist dort problematisch, wo das HGB von den GoB abweicht (zB Rückstellung für unterlassene Instandhaltung). *Schulze-Osterlob* lehnt die Übernahme solcher Rechnungslegungsvorschriften ab, weil damit spezielle Regelungsmerkmale des Handelsrechts in das Steuerrecht transformiert würden und sieht den Verweis des § 5 Abs. 1 EStG nicht als formelle Anknüpfung an §§ 238 ff. HGB (so auch grundsätzlich *Wassermeyer* in seinem Referat zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz).

Aufgrund spezieller steuerrechtlicher Vorschriften weicht die Steuerbilanz von der Handelsbilanz ab. Dazu gehören die Ansatzvorschriften in § 5 Abs. 3 und 4 EStG und gegebenenfalls abweichende Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. Darüber hinaus gelten für einzelne Steuerbilanzen Sondervorschriften; das Tatbestandsmerkmal „Steuerbilanz“ ist daher entsprechend dem jeweiligen Normenzusammenhang unterschiedlich zu interpretieren. Eine wichtige Unterscheidung ergibt sich für die Steuerbilanz der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften einerseits und der Kapitalgesellschaften andererseits: Im Körperschaftsteuerrecht (§ 29) sind in der Steuerbilanz die nichtabzugsfähigen Aufwendungen (zB Vermögenssteuer) und die steuerfreien Erträge einzubeziehen, weil sie auch das steuerliche Betriebsvermögen beeinflussen. Davon unabhängig ist ihre Behandlung zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns. *Schulze-Osterloh* generalisiert dieses Ergebnis: Dient die Steuerbilanz zur Berechnung des Betriebsvermögens und des Eigenkapitals, dann müssen auch die auf steuerfreien oder nichtabzugsfähigen Vorgängen beruhenden Bilanzposten enthalten sein, dagegen sind sie bei der Gewinnermittlung zu eliminieren.

Daraus ergeben sich grundsätzliche Aussagen zur Frage, ob Korrekturen anlässlich der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen sind. Das Ergebnis ist differenziert zu sehen: Ist die verdeckte Gewinnausschüttung vollzogen, dann ergibt sich eine Kürzung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz, auch wenn verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen nicht mindern dürfen. Ist dagegen die verdeckte Gewinnausschüttung noch nicht vollzogen, aber für die Verpflichtung der Gesellschaft eine Passivpost eingestellt, so ist nach § 8 Abs. 3 KStG nur der Gewinn entsprechend zu erhöhen. Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens bleibt dagegen die Passivpost in der Steuerbilanz wie in der Handelsbilanz aufrecht.

Die Aussage, daß die noch nicht abgeflossene verdeckte Gewinnausschüttung in der Steuerbilanz zu passivieren ist, war Anlaß für eine ausführliche Diskussion. *Wassermeyer* entwickelte seine Einwände am folgenden Beispiel: Wird eine unangemessen hohe Pension zugesagt, dann kommt es zunächst zu Gewinnzuschreibungen wegen verdeckter Gewinnausschüttung; fällt die Verpflichtung vorzeitig weg, kommt es durch die Auflösung der Rückstellung zu einer doppelten Erfassung. Dem Einwand von *Schulze-Osterloh*, es liege ein steuerfreier außerordentlicher Ertrag vor, erwiderte *Wassermeyer* mit der Frage nach der Rechtsgrundlage. Einfacher sei es, die Rückstellung von vornherein in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen. *Schulze-Osterloh* fehlt eher dafür die Rechtsgrundlage. *Wassermeyer* sieht diese Rechtsgrundlage in § 47 KStG. Daraus sei abzuleiten, daß das

Anrechnungsverfahren in zwei Schritten verfährt: Es rechnet zunächst dem verwendbaren Eigenkapital einen Bruttobetrag zu, in einem zweiten Schritt werden – verfahrensrechtlich bedeutsam – die nicht abziehbaren Aufwendungen im Eigenkapital wieder abgezogen. *Schulze-Osterloh* zieht die Bedeutung des § 47 KStG insoweit in Zweifel, als Verfahrensfragen wohl nicht Bilanzen beeinflussen können. *Thiel* und *Pelka* folgen *Schulze-Osterloh*; *Thiel* weist auf § 8 KStG hin, nach dem das Einkommen und nicht das Vermögen zu korrigieren sei, es fehle außerdem eine Rechtsgrundlage, die eine Verfälschung des Betriebsvermögens zuläßt. *Wassermeyer* sieht sie in der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gemäß § 5 Abs. 6 EStG. *Herzig* und *Seeger* schließen sich *Wassermeyer* an, wobei aber im Ergebnis ein materieller Unterschied in den Auffassungen nicht mehr gesehen wird. *Clemm* sieht das Problem allgemein darin, wie eine Verpflichtung zu einer künftigen verdeckten Gewinnausschüttung zu bilanzieren ist.

Auf eine einschlägige Frage von *Kruse* stellt *Schulze-Osterloh* klar, daß er die Steuerbilanz nicht auf bestimmte Vermögensteile begrenzen will; dem stehe bereits das Vollständigkeitsgebot entgegen. Es gehe vielmehr darum, ob auch handelsrechtliche Vorschriften, die GoB-widrig sind, ebenfalls über das Maßgeblichkeitsprinzip in die Steuerbilanz einfließen. *Novacek* hält insbesondere die Abschreibung wegen künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 HGB) je nach Lage des Falls für konform mit den GoB. *Pezzer* verweist allerdings auf das Grundsatzproblem, wie die GoB ermittelt werden sollen, insbesondere ob es möglich ist, aus dem Bilanzzweck GoB abzuleiten, die mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften in Konkurrenz stehen. Als Lösung schlägt er vor, die über das Maßgeblichkeitsprinzip in die Steuerbilanz übertragenen Regelungen am Leistungsfähigkeitsprinzip zu prüfen und für die Steuerbilanz jene nicht anzuwenden, die diesem Grundsatz widersprechen.

Seeger greift den bereits von *Schulze-Osterloh* in seinem Vortrag behandelten Verweis des § 141 AO auf §§ 238 ff. HGB auf; bei einer formalen Betrachtung würde sich daraus für § 4 Abs. 1 EStG die Berücksichtigung der auch nicht GoB-konformen handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze ergeben. Der Verweis in § 141 AO hat jedoch für *Schulze-Osterloh* keinen über den § 5 Abs. 1 EStG hinausgehenden Inhalt.

VI. Ergänzungs- und Sonderbilanzen

Ausgangspunkt des Referats von *Uelner* über Ergänzungs- und Sonderbilanzen ist die vom BFH in Abkehr von der Bilanzbündeltheorie entwickelte *Einheitstheorie*. Danach ist die Personengesellschaft als solche Gewinnerzielungssubjekt; der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ergibt sich aus einer einheitlichen Steuerbilanz der Gesellschaft zuzüglich dem Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit der einzelnen Gesellschafter, das durch deren Tätigkeit in der Gesellschaft veranlaßt ist. Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen sind dazu in einer Gesamtbilanz zu konsolidieren, doch verlangt *Uelner*, daß die Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter erkennbar bleiben und verweist im übrigen auf die *additive Gewinnermittlung*, die der Kritik an der Gesamtbilanz Rechnung trägt.

Ergänzungsbilanzen enthalten – im Gegensatz zu Sonderbilanzen – keine Wirtschaftsgüter, die als Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters zu werten wären, sondern ausschließlich Wertkorrekturen zur Steuerbilanz der Gesellschaft. Diese Wertkorrekturen können grundsätzlich nur einheitlich mit den Wertansätzen in der Gesellschaftsbilanz weiterentwickelt werden. In Anlehnung an den Großen Senat des BFH (BStBl. II 1984, 751) tritt jedoch nach *Uelner* die einheitliche Betrachtung zugunsten einer sachgerechten Besteuerung der Gesellschafter zurück. Deshalb muß zB eine Abschreibung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern in einer Ergänzungsbilanz eines neu eintretenden Gesellschafters auch dann erfolgen, wenn das Wirtschaftsgut in der (isolierten) Gesellschaftsbilanz voll abgeschrieben ist. Dagegen räumt *Dreissig* der einheitlichen Bilanzierung den absoluten Vorrang ein.

Diskussionsgegenstand wurde die Frage, ob für Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter das Imparitätsprinzip gilt: Gewährt der Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen, so gilt hier nach der Rechtsprechung, der sich auch *Uelner* anschließt, das Imparitätsprinzip nicht. Dem widerspricht *Sieker*: Wenn Wertveränderungen bei Wirtschaftsgütern, die der Gesellschafter der Gesellschaft überläßt, auch in diesen Fällen wirksam sind (zB Absetzungen für Abnutzung), dann müßte dies für das Darlehen jedenfalls dann gelten, wenn die Wertveränderung nicht aus dem Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern von außen stammt.

Kruse wirft die Frage auf, warum bei Sondervergütungen der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden muß: Da es keine Vorschrift gibt, die den Gesellschafter einer OHG oder KG dazu verpflichtet, Bücher zu führen, muß die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ebenso zulässig sein. *Uel-*

ner und ebenso *Sieker* argumentieren dagegen im wesentlichen damit, daß aufgrund des § 15 EStG nur *eine* Einkunftsquelle vorliegt und der Gewinn deshalb einheitlich ermittelt werden muß. Für *Kruse* ist dies eine Argumentation vom Ergebnis her.

Reiß verweist auf den Widerspruch nach der herrschenden Auffassung, daß das Ausscheiden eines Gesellschafters die Identität der Gesellschaft nicht berührt, während der Eintritt eines neuen Gesellschafters als Einbringung der bestehenden Anteile in eine neue Gesellschaft gesehen wird. *Uelmer* hat Verständnis für diese Bedenken; im Referat habe er die herrschende, vom BFH bestätigte Auffassung in den Vordergrund gerückt.

VII. Bilanzierung von Nutzungsrechten

Mit der Bilanzierung von Nutzungsrechten behandelt *Thiel* ein Thema, das zu den umstrittensten des Bilanzrechts gehört.

Die Hauptthese *Thiels*: Das Nutzungsrecht hat keine Vermögensqualität, weil dem Recht nicht ein zeitgleich existierendes wirtschaftliches Gut zugeordnet werden kann. Mit dem Nutzungsrecht werden Nutzungen überlassen, die erst in Zukunft gezogen werden können. Überträgt der Eigentümer ein Nutzungsrecht, dann verfügt er über ein noch nicht existentes wirtschaftliches Gut; mit der Bestellung des Nutzungsrechts werden erst die rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung künftigen Vermögens geschaffen. Die Belastung eines Wirtschaftsgutes mit einem Nutzungsrecht führt nicht zur Aufsplitterung des Eigentumsrechts in einzelne Faktoren (Ablehnung der „Splittertheorie“), sondern allenfalls zu einem Wertabschlag im Rahmen der Bewertung.

Die Nichtaktivierung von Nutzungsrechten läßt sich nach *Thiel* auch damit begründen, daß auf Nutzungsrechte die Regeln über schwebende Geschäfte anzuwenden sind. Allerdings lehnt *Thiel* selbst diese Begründung ab; sie macht nicht ersichtlich, daß Nutzungsrechte keine Vermögensqualität haben. *Thiel* folgt insoweit *Groh*, der die Nutzungsrechte als „Wirtschaftsgüter zweiter Klasse“ bezeichnet.

Nur ausnahmsweise führen Nutzungsrechte zu einer Aktivierung:

- wenn sie wirtschaftliches Eigentum begründen;
- wenn der Nutzungsberechtigte in ein bestehendes Nutzungsrecht eintritt;
- bei der Einlage von Nutzungsrechten in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Beim Eintritt in ein bestehendes Nutzungsrecht begründet *Thiel* den Ausweis als Wirtschaftsgut mit dem entgeltlichen Erwerb von Gewinnchancen; bei der Einlage in Kapitalgesellschaften ergibt sich der Ausweis aus der besonderen Rechtsgrundlage des § 27 Abs. 2 AktG. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes schlägt hier die Aktivierung auf die Steuerbilanz durch.

Nach den vorentwickelten Grundsätzen kommt *Thiel* hinsichtlich der Aktivierung und der Abschreibungen zu folgendem Ergebnis: Beim entgeltlichen Erwerb kommt das Nutzungsrecht nur dann als Abschreibungsobjekt in Betracht, wenn ihm ausnahmsweise Vermögensqualität zukommt. Bei einem befristeten Nutzungsrecht sind idR aktive Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen, bei einem immerwährenden Nutzungsrecht oder einem Nutzungsrecht auf Lebenszeit sind die Ausgaben für das Nutzungsrecht sofort abzugsfähig.

Beim unentgeltlichen Erwerb aus betrieblichem Anlaß kommt es zu keiner Aktivierung, weil nach *Thiel* ein Wirtschaftsgut nicht vorliegt; das gleiche gilt bei privat veranlaßtem unentgeltlichen Erwerb; auch den Drittaufwand läßt *Thiel* zum Abzug nicht zu.

Auf der Seite des Eigentümers entgehen durch die Einräumung des Nutzungsrechtes künftige Nutzungsmöglichkeiten aus dem Wirtschaftsgut; erhält er ein Nutzungsentgelt, liegt eine Vermögensumschichtung vor; überläßt der Eigentümer das Nutzungsrecht unentgeltlich, ist bilanzmäßig diesem Umstand durch eine Abwertung des Wirtschaftsgutes Rechnung zu tragen.

In der Diskussion meinte *Clemm*, er hätte sich als Wirtschaftsprüfer eine Meinungstendenz erhofft, nach der schwebende Geschäfte künftig ausgewiesen werden sollten. Wird ein Wirtschaftsgut mit Fremdfinanzierung angeschafft, dann findet man sowohl das Wirtschaftsgut als auch die Fremdmittel in der Bilanz; wird wirtschaftlich vergleichbar das Wirtschaftsgut geleast, finden sich die Posten nicht mehr in der Bilanz. *Tiedchen* stellt der Auffassung, daß Nutzungsrechte keine Wirtschaftsgüter begründen, den Einwand entgegen, daß der Anspruch auf Nutzung der Sache als Rechtsanspruch abgetreten und verwertet werden kann; dieser Rechtsanspruch begründe daher jedenfalls eine abstrakte Aktivierungsmöglichkeit. Es kann allerdings sein, daß aus Vorsichtsgründen eine konkrete Aktivierung des Nutzungsrechtes unzulässig ist. Auf Widerspruch stößt aber auch die Auffassung von *Thiel*, daß Drittaufwand nicht abzugsfähig ist. *Ruppe* stimmt *Thiel* zwar insoweit zu, daß das Veranlassungsprinzip hier keine Lösung bietet, sieht aber das Kostentragungsprinzip als Lösungsansatz. Wenn bei unentgeltlich erworbenen eingelegten Wirt-

schaftsgütern Abschreibungen möglich sind und Betriebsausgaben oder Werbungskosten auch dann abzugsfähig sind, wenn sie von einem Dritten gezahlt werden, dann müssen Absetzungen für Abnutzung auch dann möglich sein, wenn das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen nur zur Nutzung überlassen wird. *Thiel* führt allerdings die zulässigen Abschreibungen unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter auf eine gesetzliche Ausnahmevorschrift zurück. Dem widerspricht *Ruppe*, denn dann dürften Aufwendungen, die ein Dritter finanziert, mangels ausdrücklicher Regelung im Gesetz ebenfalls nicht abzugsfähig sein. *Thiel* hält die Differenzierung dagegen für gerechtfertigt.

VIII. Rückstellungen in der Steuerbilanz

Ein besonders kräftiges Echo findet *Herzig* mit seinem Referat zum Thema „Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz“.

Herzig stellt zunächst gesamtwirtschaftlich eine Ausdehnung der Rückstellungen fest (zB auch wegen Risikovorsorge für Produkthaftung und Umwelthaftung), sieht gleichzeitig das Problem, daß eine Passivierungspflicht bei ertragsschwachen Unternehmen zu einer Unterbilanz bzw Überschuldung führen kann. Die unterschiedlichen Rückstellungen grenzt *Herzig* an Hand der Merkmale Verpflichtungsgrundlage und Zeitbezug ab. Bei den *Verbindlichkeitsrückstellungen* steht das Realisationsprinzip im Vordergrund; den Umsätzen der abgelaufenen Periode sind die Aufwendungen zuzuordnen, die diese Umsätze alimentiert haben. *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* antizipieren dagegen Verluste aus zukünftigen Umsätzen und zeichnen sich durch einen Zukunftsbezug aus. Grundlage dieser Rückstellungen ist das Imparitätsprinzip. Ausdrücklich lehnt *Herzig* daher die Auffassung ab, die *Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* sei ein Unterfall der Verbindlichkeitsrückstellung.

Steuerliche Einschränkungen von Rückstellungen durchbrechen das Maßgeblichkeitsprinzip und höhlen darüber hinaus das Nettoprinzip aus. Ausdrückliche Einschränkungen finden sich im Gesetz über Rückstellungen für Patentverletzungen und für Jubiläumsrückstellungen. *Herzig* führt dazu auch die Vorschriften über nichtabzugsfähige Betriebsausgaben an, für die aus dem Abzugsverbot heraus keine Rückstellungen gebildet werden können.

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ergeben sich aus dem Objektivierungsgedanken hohe Anforderungen an den Nachweis, daß mit der Verbindlichkeit zu rechnen ist. Als Einzelbeispiele behandelt *Herzig* Rückstellungen für Garantieleistungen und Haftpflichten, Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patentrechte und allgemein Pauschalrückstellungen.

Strenge Voraussetzungen werden von der Rechtsprechung bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gefordert; der BFH verlangt im Ergebnis den Nachweis für den sicheren Eintritt der Verpflichtung. *Herzig* kritisiert, daß damit nicht nur von den allgemeinen Regeln abgewichen wird, darüber hinaus werden dem Grunde nach ungewisse öffentlich-rechtliche Verpflichtungen aus dem Rückstellungsbegriff „hinausdefiniert“. Das Ergebnis ist insoweit ein Rückstellungsverbot. *Herzig* lehnt daher eine differenzierte bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen nach Maßgabe ihrer Herkunft aus dem privaten oder öffentlichen Recht ab.

Die *wirtschaftliche Verursachung* im abgelaufenen Jahr sieht *Herzig* dann gegeben, wenn die Ausgaben mit bereits realisierten Erträgen im Zusammenhang stehen; die wirtschaftliche Verursachung ist aus der Sicht des Realisationsprinzips zu beurteilen. *Herzig* wendet sich damit gegen die im handelsrechtlichen Schrifttum herrschende Meinung, nach der sich die Bedeutung der wirtschaftlichen Verursachung darin erschöpft, die Passivierung einer Verbindlichkeit vor ihrer rechtlichen Entstehung zu ermöglichen.

Aufgrund dieser Passivierungsvoraussetzungen sind Rückstellungen aus Produkthaftung bereits dann geboten, wenn der Stpfl selbst Produktionsmängel feststellt; die Inanspruchnahme muß nicht bereits angedroht sein. Eine Pauschalrückstellung für Produkthaftung hält *Herzig* für möglich, wenn regelmäßige Haftpflichtfälle in der Vergangenheit einen gesicherten Anhaltspunkt für die zukünftige Inanspruchnahme liefern. Wegen der fehlenden Vergangenheitswerte zum neuen Produkthaftungsgesetz ist die Bildung einer Pauschalrückstellung für diesen Bereich schwierig. Die österreichische Lösung, eine Rückstellung generell in pauschaler Form zuzulassen, wird abgelehnt. In der Diskussion weist *Novacek* allerdings darauf hin, daß die derzeitige Form der Pauschalrückstellung in Österreich nur bis zum Vorliegen konkreter Erfahrungswerte beibehalten werden soll.

Haftungsrisiken im Umweltbereich, die sich aus dem geplanten Umweltschutzgesetz ergeben werden, und „Entsorgungsrückstellungen“ werden nicht ohne weiteres durch Einzel- oder Pauschalrückstellungen vorweg berücksichtigt werden können. Bei nur latenten Risiken ist die Rückstellung wegen mangelnder Konkretisierung nicht zulässig.

Im Bereich der *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* beschäftigt sich *Herzig* mit der Ermittlung eines möglichen Verpflichtungsüberschusses als Voraussetzung einer Rückstellung. Die von der Betriebswirtschaftslehre vertretene Auffassung, daß Verpflichtungsüberschüsse nur bei Absatzgeschäften entstehen können und sinkende Preise auf dem Beschaffungsmarkt zu einem bilanziell nicht zu berücksichtigenden entgangenen Gewinn führen, lehnt *Herzig* ab. Rückstellungen sind in beiden Bereichen zulässig, auch wenn der BFH erst jüngst daran Zweifel angemeldet hat.

Aufwandsrückstellungen unterscheiden sich von den Verbindlichkeitsrückstellungen und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften darin, daß den zukünftigen Aufwendungen keine rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen außerhalb des Unternehmens zugrunde liegen. Die handelsrechtlich gebotene Aufwandsrückstellung hält *Herzig* auch in der Steuerbilanz für zulässig, soweit keine abweichende steuerrechtliche Regelung eingreift.

Die nachfolgende Diskussion beschränkt sich im wesentlichen auf Rückstellungen aus Umweltschutzgründen. Als Kernfrage ergibt sich dabei, ob Rückstellungen nur aufgrund rechtlicher Verpflichtungen oder auch aufgrund von faktischen Zwängen (zB Zusagen an die Öffentlichkeit) zu bilden sind, wann also eine Konkretisierung des drohenden Aufwandes gegeben ist, um eine Rückstellung bilden zu können. *Becker* brachte als Beispiel die Zusagen an Demonstranten für Umweltschutzmaßnahmen, um Produktionsausfälle oder sonstige Schäden von Unternehmungen fernzuhalten. *Herzig* räumt ein, daß hier möglicherweise ein Rückstellungsansatz in Betracht kommen kann, wenn eine faktische Verpflichtung im bilanzrechtlichen Sinne besteht, warnt aber vor der Ausuferung. Dem Vorschlag von *Rönitz*, eine Rückstellung dann zuzulassen, wenn sich aus der Zusage auch eine Verpflichtung ergibt, folgt *Herzig* nur für den Fall, daß sich der Kaufmann dieser Verpflichtung nicht mehr entziehen kann. *Schulze-Osterloh* verweist darauf, daß Rückstellungen dann nicht gebildet werden dürfen, wenn es sich um künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. *Herzig* hält in diesem Zusammenhang die wirtschaftliche Verursachung für entscheidend; liegt diese in der Vergangenheit, ist eine Rückstellung geboten, liegt sie in der Zukunft, entfällt eine Rückstellungsbildung. *Clemm* sieht einen wichtigen Anwendungsfall der Rückstellungsbildung in den „Altlasten“, zB Entsorgungsverpflichtungen aus der Verseuchung des Bodens. *Herzig* greift diesen Gedanken auf, verweist aber auf die Problematik, daß die gegenwärtige Rechtsprechung zu Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen außerordentlich restriktiv

ist. Einerseits kann nicht Voraussetzung der Rückstellungsbildung sein, daß die Behörde bereits droht, weil auch für andere Verpflichtungen Rückstellungen unter Umständen zu bilden sind, auch wenn der Anspruch noch nicht geltend gemacht worden ist (*Clemm*), andererseits genügt eine nur formale Verpflichtung nicht, wenn offen ist, ob ihr jemals Rechnung getragen wird (*Herzig*). Der Umstand alleine, daß der Boden verseucht ist, genügt *Herzig* nicht, um eine Rückstellung bilden zu können, wenn keinerlei Anzeichen für eine Inanspruchnahme bestehen und der Kaufmann nicht tätig wird (anders *Clemm*). *Schulze-Osterloh* verweist auf § 5 Abs. 3 EStG, wonach Rückstellungen für Patentrechtsverletzungen erst gebildet werden dürfen, wenn Ansprüche geltend gemacht werden bzw ernsthaft drohen. Je nachdem, ob diese Vorschrift den GoB entspricht oder sie einengt, ergeben sich Rückschlüsse für die Rückstellung in anderen Fällen. *Schulze-Osterloh* äußert Bedenken, ob § 5 Abs. 3 Nr. 2 EStG GoB-konform ist. *Herzig* teilt diese Bedenken und verweist auf die geschichtliche Entwicklung des § 5 Abs. 3 EStG, die auf eine steuerliche Sondervorschrift schließen läßt und damit auf andere Rückstellungen nur sehr begrenzt übertragbar sei. *Kruse* wirft die – von ihm bejahte – Frage auf, ob nicht bereits der Entschluß des Unternehmens, tätig zu werden, zB den Boden zu entsorgen, für eine Rückstellung ausreichen müßte. Schließlich bringt *Borgmann* jene Fälle in die Diskussion ein, in denen eine Verpflichtung zur Rückgabe besteht und diese Rückgabeverpflichtung zB die vorherige Entsorgung voraussetzt (zB bei Beendigung eines Miet- oder Pachtvertrages). Alleine damit sei wohl eine ausreichende Konkretisierung gegeben. *Herzig* greift diesen Gedanken auf und zeigt an Hand von Rückstellungsverpflichtungen des Pächters, daß die Differenzierung zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen mit Blick auf eine Rückstellungsbildung problematisch ist.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Stolberger Straße 92, 5000 Köln 41.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterlob* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Paul Gerhard Flockermann*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); *Susanne Sieker* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer*; Ministerialdirektor *Paul Gerhard Flockermann*; Ministerialdirigent *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirigent Dr. *Heribert Hagemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Karl Koch*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf a. D. *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterlob*; *Susanne Sieker*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Richter am Finanzgericht, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Albracht, Wolfgang, Regierungsrat, Bad Camberg
Allitsch, Gerold, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Graz
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
App, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
Armig, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer

- Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Weimding
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Köln
- Baatz*, Jürgen, Regierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Regierungsoberrat, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuer-
berater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Wiesbaden
Beater, Axel, Dr., Akademischer Rat, Göttingen
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wetzlar
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Dr. h. c., Professor, Vorsitzender Richter am Bundes-
finanzhof, München
Belke, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Bepler, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn
Berdesinski, Stephan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Bergmann, Joachim, Regierungsrat, Berlin
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Oberregierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach

- Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Stuttgart
Bock, Michael, Dozent, Assessor, Marburg
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Boveri & Cie AG Brown, Abtl. ZSZ, Mannheim
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., c/o BVerfG, Karlsruhe
Brandis, Peter, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Briem, Robert, Dr., Rechtsanwaltsanwärter, Wien
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Bungartz, Michael, Regierungsrat, Köln
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht,
Kummerfeld bei Hamburg
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts,
Mörschwil bei St. Gallen
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Carrobe, Gene Miguel, Dr., Universitätsprofessor, Barcelona
Cegiělka, Gerrit, Referendar, Bremen
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Kehl
Chrysan-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Köln
Cirkel, Dagmar, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Frankfurt/Main

- Classen*, Andrea, Richterin am FG, Krefeld
Classen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln
Dahm, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Denzlingen
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Deere und Company, Steuerabteilung, Mannheim
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Denzer, Michael, Regierungsrat, Trier
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Dautphetal
Deuschle, Werner, Diplom-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Deutsche Treuhandgesellschaft, München
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehler, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Döllken, Dieter, Regierungsrat, Essen
Dötschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kastel
Dohmen, Herbert, Oberregierungsrat, Bonn
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Innsbruck

- Dornfeld*, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Dostmann, Dieter K., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes, Düsseldorf
- Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Gildungen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Ebke, Werner F., Dr., Universitätsprofessor, Konstanz
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden (Österr.)
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-
Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Oberregierungsrat, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Erhard, Gabriele, Steueramtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rothenburg/Fulda
Ewert, Holm A., Dr., Rechtsanwalt, München
- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Bonn
Falter, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frank-
furt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Köln

- Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Krefeld
- Fischer*, Helmut L., Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Kitzingen
- Fischer*, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln
- Fischer*, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
- Fischer*, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Flaemig*, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht,
Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
- Flockermann*, Paul Gerhard, Ministerialdirektor, Bonn
- Floer*, Rolf, Regierungsrat, Rheinbrohl
- Förster*, Jutta, Dr., Münster
- Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
- Forst*, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
- Freibalter*, Gerd U., Dr., c/o Arthur Andersen & Co. GmbH, München
- Freitag*, Jens, Frankfurt
- Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst
- Frick*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Friedrich*, Günter, Dr., Geschäftsführer Verlag Hauffe, Freiburg
- Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
- Friedrichs*, Karl, Rechtsanwalt und Steuerberater, Herford
- Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
- Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg
- Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, Wien
- Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
- Geeb*, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts, Koblenz
- Geimer*, Rickard, Oberregierungsrat, Dahlem
- Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
- Gellner*, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer,
Bonn
- Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande
- Gerauer*, Alfred, Rechtsanwalt, Pocking
- Gerger*, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
- Giesberts*, Franz J., Dr., Ministerialrat, Köln
- Gimmler*, Karl-Heinz, Hörhausen
- Glaufliigel*, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
- Glenk*, Heinrich, Richter am Finanzgericht, München
- Goedden*, Hermann, Finanzbeamter, Mülheim/Ruhr

- Goegge*, Harald, Berlin
Görllich, Wolfgang, Dr., Berlin
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Götz, Rainer, Rechtsanwalt, Heidelberg
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt/Main
Graefe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Remagen-Kripp
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz (Österr.)
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramulla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Groll, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn
Große-Bahr, Cordula, Regierungsrätin, Berlin
Großmann, Gerhard, Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Gritzner, Carola, Assistentin, St. Augustin
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt,
München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar,
Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hagemann, Heribert, Dr., Ministerialdirigent, Wiesbaden
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsdirektor, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Marburg
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Gräfeling
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfeger, Walter, Referent, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Hartlich, Jürgen, Landesvertretung Berlin, Bonn
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld

- Heichen-Kunze*, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Frankfurt/Main
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz (Österr.)
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, München
Henkel, Udo, W., Dr., Deutsche Bank, Abt. Recht und Steuern, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Herbert, Ulrich, Dr., Regierungsrat, Berlin
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hidien, Jürgen W., Dr., Finanzbeamter, Münster
Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Kiel
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee
Hörschemeyer, Petra, Finanzbeamtin, Osnabrück
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsobererrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg

- Jacobi*, Peter, Rechtsanwalt, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Berlin
Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen
Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln
- Kahlen*, Hermann, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Nordkirchen
Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kalhöfer-Köchling, Karl-Bernd, Student, Kassel
Kammann, Evert, Dr., Steuerberater, Nürnberg
Kaneko, Hiroshi, Prof., University/Faculty of Law, Hongo, Tokio
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kempf, Uwe, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek
Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr., Haar
Kienemund, Andreas, Rechtsanwalt, Bonn
Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, LL. M., Professor für Steuerrecht, Tokio
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Tübingen
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter am Bundesverfassungsgericht, Heidelberg
Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Kleeberg, Rudolf, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klein, Hartmut, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
Kloecker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Klüting, Hans, Personalabteilung der Hoesch-AG, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

- Knieper*, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessorin, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Institut für Finanzen und Steuern, Bonn
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar
Köntopp, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Münster
Kobler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Koblmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater,
Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Sieg-
burg
Kraus, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Krauss, Rolf, Regierungsdirektor, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, MdB, München/Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt
Kronthaler, Ludwig, Regierungsrat, Donauwörth
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Landshut
Kübne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und ver-
eidigter Buchprüfer, Bremen
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Küssmann, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für
Finanzen, Nordkirchen
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kunert, Horst, Dr., Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin

- Labodny-Karner*, Andrea, Universitätsassistentin, St. Pölten (Österr.)
Lakies, Otto, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Sinsheim
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Korschbroich
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Lang, Michael, Universitätsassistent, Wien
Langbein, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor der BASF, Ludwigshafen
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dozent, Wien
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Lersch, Angelika, Oberfinanzdirektion, München
Ley, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Köln
Lieser, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Lindberg, Klaus, Oberregierungsrat, Hamburg
Lingemann, Wolfgang, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
Lobaus, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Münster
Lohmann, Reinhard, Steuerberater, Ahaus
Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr., Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Loroch, Christian, Ettlingen
Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel

- Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Lyding, Jürgen, Vorsteher des Finanzamtes, Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Manfreda, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München
Masset, Elmar, Steuerberater, Lörrach
Materne, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Matyssek, Karl-Heinz, Steuerberater, Elsdorf
Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Justitiar, Frankfurt/Main
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Düsseldorf
Meyding, Dietrich, Dr., Präsident der Oberfinanzdirektion, Karlsruhe
Meyer, Dieter, Finanzbeamter, Göttingen
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nordkirchen
Miki, Yoshikazu, Professor, Miwa
Misera, Hans-Ulrich, Finanzbeamter, Berlin
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Moenius, Thomas, Rechtsreferendar, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Osnabrück
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Erfstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Notar, Berlin
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und
Notar, Bremen

- Müller, Franz-Josef, Alsdorf
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Duisburg
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, BDI, Köln
Murai, Tadashi, Dr., Universitätsprofessor, Osaka-Fu
Mußgnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Närger, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Naujoks, Helga, Regierungsrätin, Bad Camberg
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Nebel, Marita, Finanzbeamtin, Berlin
Neckels, Peter, Regierungsdirektor, Hanstedt
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nickel, Jörg Rainer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Hürth
Nieland, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht a. D., Bonn
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz (Österr.)
- Oehler, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg
Osterloh, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Trier
Ostwestfälische Revisions- und Treuband-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

- Peetz*, Carsten, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Perske, E.-M., Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Frankfurt/Main
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Mettmann
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Pfitzer, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter-Oedekoven
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
Piltz, Hermann, Regierungsdirektor, Offenburg
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Düsseldorf
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pott, Hans-Michael, Dr., Köln
Preisser, Michael, Professor, Seevetal
Prell Jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Fürth
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Weiden
Publ, Thomas, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Pump, Hermann, Oberregierungsrat, München
- Quabeck*, Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Rätz*, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall
Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

- Rechenberg*, Wolf-Georg, Frh. von, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Redecker*, Winfried, Steuerberater, Buchprüfer und Rechtsbeistand, Wetzlar
- Reger*, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/Main
- Reiche*, Klaus, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
- Reichelt-Pabl*, Susanne, Finanzbeamtin, Münster
- Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
- Reiß*, Wolfram, Dr., Professor, Privatdozent, Lüdinghausen
- Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus
- Revisions- und Treuhand-Gesellschaft*, Bad Homburg
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Juergen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
- Röchlingsche Treuhandgesellschaft*, Mannheim
- Röhl*, Thomas, Recklinghausen
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts a. D., Düsseldorf
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
- Roller*, Alfred, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
- Rosenberg*, Helene, Düsseldorf
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudhart*, Wolfgang, Regierungsrat, Aachen
- Rudolph*, Günther, Rechtsanwalt und Steuerberater, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüssmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., München
- Salaske*, Konrad N. G., Steuerberater, Köln
- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
- Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied

- Sammern-Frankenegg*, Hansjörg, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Innsbruck
- Sander-Hellwig*, Annelore, Oberregierungsrätin, Berlin
- Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
- Sauerwald*, Josef, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bergisch-Gladbach
- Scharfe*, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
- Schaumburg*, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
- Schaumburg*, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-
Bad Godesberg
- Scheel*, Peter, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Dortmund
- Scheidle*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Augsburg
- Schellmann*, Gottfried, Steuerberater, Brunn, Österreich
- Schewe*, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Schick*, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
- Schilli-Frank*, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
- Schitag*, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
- Schläger*, Annegret, Assessorin, Münster
- Schlagbeck*, Bernhard Stephan, Bееck
- Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
- Schlütter*, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Schmid*, Jakob, Oberregierungsrat, Mainz
- Schmidt*, Gerhard, Finanzbeamter, Bielefeld
- Schmidt*, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
- Schmidt*, Joachim, Regierungsrat, Köln
- Schmidt*, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Schmidt-Liebig*, Axel, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
- Schmitt*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Salzgitter
- Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
- Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
- Schneider*, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
- Schoeck*, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
- Schoeck*, Thomas A. H., Regierungsdirektor, Fürth
- Schönberg*, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
- Schönwandt*, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
- Scholsem*, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne
- Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Scholz*, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirt-
schaftsprüfer, Hamburg

- Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schröder, Detlef, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
Schüller, Alfred, Regierungsrat, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schultheis, Peter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Schulz, Elvira, Rechtsanwältin, Duisburg
Schulze, Erhard-Veit, Steuerberater, Offenbach/Main
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schwarz, Bernhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Schweda, Joachim, Dr., Thyssengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schwochert, Klaus K., Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Hannover
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Gräfelting
Seibold, Felix, Rechtsanwalt, Utting
Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Sieker, Susanne, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Oberhausen
Spindler, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg
Stabl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel bei Hannover

- Starke*, Wolfram, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Siegen
Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steinborn, Manfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinbauff, Dieter, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht, Gundelfingen
Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Meckenheim
Strunk, Roy, Assessor, Freiburg
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Tanski*, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Professor, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Graz
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter, Hagen
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Theisen, Manuel R., Dr. Dr., Universitätsprofessor, Oldenburg
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Tiedtke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Frankfurt/Main
Treuband und Revision, Alpenländische, Wien

Troll, Max, Dr., Ministerialrat a. D., Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Bonn

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelgesang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Osnabrück

Waas, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Ministerialrat, Bonn
Wacker, Roland, Oberregierungsrat, München
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Dr. h. c., Professor, Attorney at Law, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Steuerberater, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof,
St. Augustin
Weber, Dorothea, Trier
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
Weerth, Jan de, Referendar, Berlin
Wegner, Jürgen, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Weide, Kurt, Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Buchholz i. d. N.
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal

- Widmann*, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kaster
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/
Ruhr
Winter, Hans, Dr. Mag., beeidigter Buchprüfer, Steuerberater, Graz
Wirtz, Otto, Bornheim
Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg
v. d. Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
Woblschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bremen
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Oberregierungsrat, Münster
Wolter, Eckhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevoll-
mächtigter, Nürnberg
Woring, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim
Woring, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim
Worms, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos
Wüst, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Wien
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Ravensburg
Zeitzschwitz, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg
Zweyer, Heinz, Regierungsassessor, Freiburg

Sachregister

- Abfindung für Nutzungsrechte 178 f.
- Abschichtungsbilanz 140
- Abschnittsbesteuerung, Bilanzberichtigung 86 f.
- Absetzung für Abnutzung
 - Drittaufwand 185 f.
 - in der Ergänzungsbilanz 155 f.
 - Sonderabschreibung nach Handelsrecht 130
 - Vorbehaltsnießbrauch 186
 - Zuwendungsnießbrauch 187
- Additive Gewinnermittlung 148
- Anschaffungswertprinzip 22 f.
- Arbeitsverhältnisse, drohende Verluste aus 225 ff.
- Aufwandseinlage 186
- Aufwandsrückstellungen 227 ff.
 - Abgrenzung 202
 - allgemein 227 f.
 - fehlende Außenverpflichtung 228 f.
 - Passivierungspflicht nach HGB 227
 - Passivierungswahlrecht nach HGB 227
 - steuerliche Passivierungspflicht 228
 - überwiegend eigenbetriebliches Interesse 228 f.
 - Verpflichtung zur Wartung von Fluggeräten 228
 - wirtschaftliche Verursachung 229 f.
- Außensteuergesetz, Hinzurechnungen in der Steuerbilanz 135
- Besteuerung
 - Gesetzmäßigkeit 5 f.
 - Gleichmäßigkeit 6 f.
 - nach der Leistungsfähigkeit 7 ff.
 - Prinzip der Praktikabilität 10 f.
- Betriebsveräußerung, Veräußerungsgewinn 133
- Betriebsvermögen
 - Abgrenzung zum Privatvermögen 143
 - gewillkürtes, s. Gewillkürtes Betriebsvermögen
- Bewertung
 - Einlage von Nutzungsrechten 169 f.
 - verdeckte Einlage 60 ff.
 - verdeckte Gewinnausschüttung 50 f., 57 ff.
- Bewertungswahlrechte, Sonderbilanz 147
- Bilanzänderung 65 ff., 111 ff.
 - Abgrenzung zur Bilanzberichtigung 113 ff.
 - nach Handelsrecht 111
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 112 f.
 - bei objektiv falscher Bilanz 114, 115, 116
 - in Österreich 120 ff.
 - Rechtsgrundlage 66 f.
 - verdeckte Einlage 62
 - verdeckte Gewinnausschüttung 56 f.
- Bilanzberichtigung 65 ff.
 - Abgrenzung zur Bilanzänderung 113 ff.
 - Änderung der Veranlagung 78 ff.
 - Bilanzbegriff 72 ff.
 - Bilanzidentität 83 ff.
 - Fehlerbegriff 70 f.
 - in Abhängigkeit vom Bilanzansatz 117 ff.
 - objektiver 113 ff., 120
 - subjektiver 113 ff., 120
 - bei Fehlern vorangegangener Wirtschaftsjahre 81 ff.
 - Anknüpfung an das materiell-rechtlich richtige Betriebsvermögen 98 ff.; Änderung der Veranlagung nach § 174 AO 100 ff.
 - Anknüpfung an das Veranlagungsbetriebsvermögen 82 ff.
 - Fehlerstornierung 95 f.
 - Rückwärtsberichtigung bis zur Fehlerquelle 97 f.
 - Tatbestandswirkung vorangegangener Steuerbescheide 96 f.
 - Treu und Glauben 93 f.
 - veranlagungsneutrale Fehler 92 f.
 - nach Handelsrecht 67 ff.
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 69 f.

- in Österreich 120 ff.
- Rechtsgrundlage 66 f.
- Recht zur Bilanzberichtigung 71 f., 74 ff.
- - durch das Finanzamt 77 f.
- - durch den Steuerpflichtigen 77 f.
- als Verfahrenshandlung 72 ff.
- Verhältnis zu § 153 AO 74 ff.
- Verhältnis zu § 140 AO 75 f.
- Bilanzbündeltheorie 141
- bei Anwendung des § 6b EStG 153
- Teilwertabschreibung 157
- Bilanzidentität 21
- Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 21
- Bilanzierungsprinzipien
- formelle, im Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20
- materielle, im Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20 ff.
- und Leistungsfähigkeitsprinzip 8 f.
- als sachgerechte Besteuerungsmaßstäbe 3 ff.
- Bilanzierungswahlrechte
- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 6, 26
- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung 6 f., 26
- und Leistungsfähigkeitsprinzip 26
- Bilanzkontinuität 21, 129
- Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 21
- Bilanzrichtlinien-Gesetz, Einfluß auf die Steuerbilanz 128 ff.
- Bilanztheorie
- dynamisch, s. Dynamische Bilanztheorie
- statisch, s. Statische Bilanztheorie
- Bilanzvollständigkeit 20
- Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20
- Bilanzwahrheit 20
- Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20
- Dauerrechtsverhältnisse
- Rückstellungen für drohende Verluste 221 ff.
- sachliche Abgrenzung von Leistung und Gegenleistung 225 f.
- Teilleistungen 226 f.
- unbefristete 227
- zeitliche Abgrenzung von Leistung und Gegenleistung 226 f.
- Dienstvertrag, Rückstellungen wegen Verluste aus einem schwebenden 223
- Drittaufwand, Absetzung für Abnutzung 185 f.
- Dynamische Bilanztheorie, Rückstellungsbildung 203
- Eigenbetriebliches Interesse, bei Aufwandsrückstellungen 228 f.
- Einheitstheorie 140 ff.
- bei Anwendung des § 6b EStG 152 f.
- Teilwertabschreibung 157
- Einkommen, Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit 11 f.
- Einkommensbegriff 12 f.
- Einkommenstheorien
- Markteinkommenstheorie 14 f.
- Quellentheorie 12 f.
- Reinvermögenszugangstheorie 13
- Einlage
- von Nutzungsrechten 60, 169 f., 184
- verdeckte, s. Verdeckte Einlage
- Einzelbewertung, bei Rückstellungen für drohende Verluste 223
- Erbbaurecht, Zuwendung aus betrieblichem Anlaß 190 f.
- Ergänzungsbilanzen 148 ff., 153 f.
- Absetzung für Abnutzung 155 f., 158
- allgemein 139
- Anwendung des § 6b EStG 153 f.
- Ausscheiden eines Gesellschafters 149 f.
- Eintritt eines Gesellschafters 150 f.
- geringwertige Wirtschaftsgüter 156 f.
- Gesellschaftswechsel 151
- Teilwertabschreibung 157
- Unterschied zur Sonderbilanz 151
- Fiktionstheorie 48
- Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung 58

- Formelle Bilanzierungsprinzipien, Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20
- Formelle Maßgeblichkeit
- Begriff 30 f.
 - nach dem 31. 12. 1989 34 ff.
 - Verhältnis zur umgekehrten Maßgeblichkeit 33
 - vor dem 1. 1. 1990 31 ff.
- Fruchtgenußrecht, s. unter Vorbehaltsnießbrauch; Zuwendungsnießbrauch
- Garantieleistung, Rückstellungen für 207
- Geringwertige Wirtschaftsgüter in der Ergänzungsbilanz 156 f.
- Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft 147
- Gesamthandsvermögen 143
- Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaft 151
- Gesellschaftsbezogene Zusatzrechnung 140
- Gewerbesteuer, Sonderbetriebsvermögen, Zurechnung 148
- Gewerbesteuerrückstellung, Korrektur bei verdeckter Gewinnausschüttung 51
- Gewillkürtes Betriebsvermögen, Sonderbetriebsvermögen 145
- Gewinnermittlung
- nach § 5 EStG 127 ff.
 - nach § 4 Abs. 1 EStG 127
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung 6 f.
- Auswirkung auf die Steuerbilanz 127
- Haftpflichtverbindlichkeiten, Rückstellungen für 207
- Handelsrecht
- Bilanzänderung 111
 - Bilanzberichtigung 67 ff.
- Herstellungskosten
- Handelsbilanz 40
 - Steuerbilanz 40 f.
- Immaterielle Wirtschaftsgüter
- in der Ergänzungsbilanz 158
 - Nutzungsrechte 168
- Imparitätsprinzip 23 ff.
- bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft 147 f.
- Jubiläumsrückstellungen 205
- Körperschaftsteuer, Ausweis in der Steuerbilanz 131 f.
- Kulanzrückstellungen 229
- Leistungsfähigkeitsprinzip
- Einkommen als Maßgröße 11 f.
 - Grundlagen 7 ff.
 - Kritik 9 f.
 - verfassungsrechtliches Prinzip 8, 9 f.
 - Verhältnis zu den formellen Bilanzierungsprinzipien 20
 - Verhältnis zum Maßgeblichkeitsgrundsatz 17 ff.
 - Verhältnis zu den materiellen Bilanzierungsprinzipien 20 ff.
- Liquidationsbilanz 140
- Markteinkommenstheorie 14 f.
- Maßgeblichkeitsgrundsatz 15 ff., 29 ff.
- Bedeutung 45 f.
 - Bilanzänderung 112 f.
 - Bilanzberichtigung 69 f.
 - Entwicklung 16 f., 32 f.
 - formelle Maßgeblichkeit 30 ff., s. auch Formelle Maßgeblichkeit
 - Inhalt 15, 29 f.
 - materielle Maßgeblichkeit 30, s. auch Materielle Maßgeblichkeit
 - Personengesellschaften 143
 - Preissteigerungsrücklage 33
 - Rückstellungen 205 f.
 - Steuerbegünstigungen 33, 34 ff.
 - umgekehrte Maßgeblichkeit 42 ff.
 - verdeckte Gewinnausschüttung 55 f.
 - Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 17 ff.
 - Zielpluralismus 17
- Materielle Bilanzierungsprinzipien, Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 20 ff.
- Materielle Maßgeblichkeit 38 ff.

- Ansatz 38 f.
- Anwendungsbereich 38
- Begriff 30
- Bewertung 38 f.
- GoB-fremdes Handelsrecht 39 ff., 127 ff.
- Mitunternehmer
 - Ausscheiden aus der Gesellschaft 149 f.
 - Eintritt in eine Gesellschaft 150 f.
 - Gewinnermittlung 140 f.
 - Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft 147 f.
 - Verluste bei beschränkter Haftung 133 f.
- Mitunternehmerschaft, s. Personengesellschaft
- Nettoprinzip
 - Nutzungseinlagen 60
 - Rückstellungen 206
- Nichtabnutzbares Anlagevermögen, Teilwertabschreibung bei Personengesellschaften 157
- Nichtabzugsfähige Aufwendungen, Ansatz in der Steuerbilanz 132 f.
- Nießbrauchsrecht, s. unter Vorbehaltsnießbrauch; Zuwendungsnießbrauch
- Nutzungseinlagen 60, 169 f., 184
 - Bewertung 169 f.
- Nutzungsrechte
 - Abfindungszahlung 178 f.
 - Absetzung für Abnutzung 185 f.
 - Bilanzierung 161 ff.
 - - Überblick 170 ff.
 - - beim Verpflichteten 188 ff.
 - - Vollständigkeitsgebot 167 f.
 - - Vorsichtsprinzip 167 f.
 - Einlage 60, 169 f., 184
 - - Bewertung 169 f.
 - entgeltlicher Erwerb 183 f.
 - fehlende Vermögensqualität 175 ff.
 - Gebäude auf fremdem Grund und Boden 194 ff.
 - immaterielle Wirtschaftsgüter 168
 - Sacheinlage 179 ff.
 - - Bewertung 181
 - schwebende Geschäfte 168 f., 177
 - steuerliche Behandlung in Österreich 173
 - unentgeltlicher Erwerb
 - - aus betrieblichem Anlaß 184
 - - aus privatem Anlaß 184
 - wirtschaftliches Eigentum 177 f.
 - Wirtschaftsgüter zweiter Klasse 177
 - zivilrechtliche Grundlagen 164 ff.
- Nutzungsverhältnisse, s. unter Nutzungsrechte
- Objektivierungsgedanke, Grundlage für Rückstellungen 203 f.
- Patentrechte, Rückstellung bei Verletzung fremder 207
- Pauschalrückstellungen
 - aus Produkthaftung 217 ff.
 - aus Umwelthaftung 220
- Personengesellschaft
 - additive Gewinnermittlung 148
 - Ausscheiden eines Gesellschafters 149 f.
 - Bilanzbündeltheorie 141
 - Einheitstheorie 140 ff.
 - Eintritt eines Gesellschafters 150 f.
 - Ermittlung des Gesamtgewinnes 142 f.
 - Gesamthandsvermögen 143
 - Gesellschafterwechsel 151
 - Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft 147 f.
 - Steuerrechtssubjekt 141 f.
 - Übertragung stiller Reserven 152 f.
 - vermögensverwaltende 141
- Preissteigerungsrücklage
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 33
- Prinzipien der Steuergerechtigkeit 5 ff.
 - Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit 7 ff.
 - Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 5 f.
 - Gleichmäßigkeit der Besteuerung 6 f.
 - Praktikabilität der Besteuerung 10 f.
- Privatvermögen
 - Abgrenzung zum Betriebsvermögen 143

- Quellentheorie 12 f.
- Realisationsprinzip 22 f.
- bei Rückstellungen 202, 204 f.
 - Zusammenhang mit wirtschaftlicher Verursachung 211 ff.
- Reinvermögenszugangstheorie 13
- Rückstellungen
- Abraumbeseitigung 227
 - allgemeine Bedeutung 199 ff.
 - Aufwandsrückstellungen, s. dort
 - Beitragserstattungspflichten 211
 - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 221 ff.
 - - Abgrenzung zur Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten 202
 - - absatzmarktorientiert 222 f.
 - - beschaffungsmarktorientiert 222 ff.
 - - Dauerrechtsverhältnisse 225 ff.
 - - - sachliche Abgrenzung von Leistung und Gegenleistung 225 f.
 - - - zeitliche Abgrenzung von Leistung und Gegenleistung 226 f.
 - - Voraussetzungen 221
 - Erklärung des Einheitswertes 206
 - Erklärung zur Gewinnfeststellung 206
 - Garantieleistungen 207
 - Haftpflichtverbindlichkeiten 207
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 205 f.
 - nicht abziehbare Betriebsausgaben 206
 - öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, hinreichende Konkretisierung 208 ff.
 - Patentrechtsverletzungen 205, 207
 - Pensionsverpflichtung, verdeckte Gewinnausschüttung 136 f.
 - Realisationsprinzip 202, 204 f.
 - Risikoversorge 220 f.
 - steuerliche Einschränkungen 205 f.
 - auf Grund der TA Luft 213, 230
 - ungewisse Verbindlichkeiten 206 ff.
 - - Abgrenzung zu Rückstellungen für drohende Verluste 202
 - - Bewertung 215 f.
 - - hinreichende Konkretisierung 206 ff.
 - - Pauschalrückstellung 208
 - - Voraussetzungen 203 f.
 - - Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 214 ff.
 - - wirtschaftliche Verursachung 211 ff.
 - unterlassene Instandhaltung 227
 - - Behandlung in der Steuerbilanz 129 f.
 - in der Vermögensaufstellung 230
 - Verpflichtungen aus Produkthaftung 216 ff.
 - - Einzelrückstellung 216 f.
 - - Pauschalrückstellung 217 ff.
 - Verpflichtungen aus Umwelthaftung 219 ff.
 - - Pauschalrückstellung 220
 - Verpflichtung zur Wartung von Fluggeräten 228
 - Versetzung von Arbeitnehmern 224
 - Vorsichtsprinzip 202, 213
 - Zeitbezug 202
 - zukünftige Beitragsverpflichtungen zum PSV 214
- Rückstellungskategorien 201
- Verhältnis zueinander 201 ff.
- Sacheinlage
- Nutzungsrechte 179 ff.
 - - Bewertung 181
- Schuldzinsen, bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 41
- Schwebende Geschäfte, Nutzungsrechte 168 f., 177
- Sonderbetriebsvermögen 144 ff.
- Übertragung stiller Reserven 152 f.
 - Zurechnung der Gewerbesteuer 148
- Sonderbetriebsvermögen I 145
- Definition 145
 - Einbeziehung in den Betriebsvermögensvergleich 146 ff.
- Sonderbetriebsvermögen II 145
- Definition 145
 - Einbeziehung in den Betriebsvermögensvergleich 146 ff.
- Sonderbilanz
- allgemein 139 f.
 - Bewertungswahlrechte 147

- Wirtschaftsgüter der 145
- Sonderposten mit Rücklagenteil, umgekehrte Maßgeblichkeit 44 f.
- Splittertheorie, Bilanzierung von Nutzungsrechten 172 f., 176, 188 f.
- Statische Bilanztheorie, Rückstellungsbildung 203
- Steuerbegünstigungen, Maßgeblichkeitsgrundsatz 33, 34 ff.
- Steuerbilanz
 - allgemein 123 f.
 - Anwendung handelsrechtlicher Bestimmungen 127 ff.
 - Begriffsbestimmung 126
 - Betriebsvermögensermittlung 133
 - Eigenkapitalermittlung 133
 - Ergebnisermittlung 133
 - nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 127
 - Gleichmäßigkeit der Besteuerung 127
 - Körperschaftsteuer 131 f.
 - nichtabzugsfähige Aufwendungen 132 f.
 - steuerfreie Erträge 132 f.
 - Vermögensteuer 131 f.
 - Vorschriften 131 ff.
- Steuerfreie Erträge, Ansatz in der Steuerbilanz 132 f.
- Steuergerechtigkeit, Prinzipien 5 ff., s. auch Prinzipien der Steuergerechtigkeit
- Stichtagsprinzip, bei Rückstellungen für drohende Verluste aus Dauerrechtsverhältnissen 226 f.
- Teilleistungen, Bedeutung für Rückstellungsbildung 226 f.
- Teilwertabschreibung, bei Anwendung der Einheitstheorie 157
- Treu und Glauben, Bilanzberichtigung 93 f.
- Umgekehrte Maßgeblichkeit 42 ff.
 - verdeckte Gewinnausschüttung 55 f.
 - Verhältnis zur EG-Richtlinie 44 f.
 - Verhältnis zur formellen Maßgeblichkeit 33
- Überschuldungsbilanz 140
- Übertragung stiller Reserven
 - bei Personengesellschaften 152 f.
 - verdeckte Gewinnausschüttung 56, 57
- Veranlagungsbetriebsvermögen, Bilanzberichtigung 82 ff.
- Veranlagungsbilanz, Bilanzberichtigung 88 ff.
- Veranlassungsprinzip
 - verdeckte Einlagen 59
 - verdeckte Gewinnausschüttung 49, 51
- Veräußerungsgewinn, Veräußerung eines Betriebes 133
- Verdeckte Einlage
 - Begriff 59
 - Bewertung 60 ff.
 - Bilanzänderung 62
 - in der Handelsbilanz 60 ff.
 - Korrektur bei Gewinnermittlung 60
- Verdeckte Gewinnausschüttung
 - im Anrechnungsverfahren 134 ff.
 - Ausweis 52
 - Behandlung bei der Körperschaft 53 f.
 - Behandlung beim Anteilinhaber 52, 54 f.
 - Bewertung 50 f., 57 ff.
 - Bilanzänderung 56 f.
 - Definition 43 ff.
 - Fiktionstheorie 43
 - in der Handelsbilanz 51 f.
 - Korrektur bei Gewinnermittlung 50
 - Maßgeblichkeitsprinzip 55 f.
 - Rückstellung für Pensionsverpflichtung 136 f.
 - Übertragung stiller Reserven 56, 57
 - Veranlassungsprinzip 49, 51
- Verluste bei beschränkter Haftung 133 f.
- Vermögensaufstellung, Rückstellungen 230
- Vermögensbegriff
 - handelsrechtlich 175
 - zivilrechtlich 174 f.
- Vermögensteuer, Ansatz in der Steuerbilanz 131 f.

- Verwendbares Eigenkapital 132 f., 134
– Gliederung 134 ff.
- Vollständigkeitsgebot
– Bilanzierung von Nutzungsrechten 167 f.
– bei Rückstellungen 213
- Vorbehaltstnießbrauch 192 ff.
– Absetzung für Abnutzung 186
- Vorsichtsprinzip 21 ff.
– Anschaffungswertprinzip 23
– Bilanzierung von Nutzungsrechten 167 f.
– Imparitätsprinzip 23 ff.
– Realisationsprinzip 22 f.
– Rückstellungen 202, 213
– Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip 22
- Wahlrechte, s. unter Bilanzierungswahlrechte; Bewertungswahlrechte
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, Rückstellungen 214 ff.
- Werkvertrag, Rückstellungen wegen Verluste aus einem schwebenden 223
- Wertberichtigungen, umgekehrte Maßgeblichkeit 44
- Wiederbeschaffungskosten, gesunkene, Rückstellungen für drohende Verluste 223
- Wirtschaftliche Verursachung
– allgemein bei Rückstellungen 211 ff.
– Aufwandsrückstellungen 229 f.
– Rückstellungen für Abraumbeseitigung 229
– Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung 229
– Rückstellungen in der Vermögensaufstellung 230
- Wirtschaftliches Eigentum, bei Nutzungsrechten 177 f.
- Wirtschaftsgüter
– geringwertige, s. Geringwertige Wirtschaftsgüter
– immaterielle, s. Immaterielle Wirtschaftsgüter
- Zusatzrechnung, gesellschaftsbezogen 140
- Zuwendungen, Einlage 60 ff.
- Zuwendungsnißbrauch 191 f.
– Absetzung für Abnutzung 187

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt KG erschienen:

Band 1: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuerverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,- DM; für Mitglieder 38,- DM. ISBN 3 504 62001 3

Band 2: Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3 504 62003 X

Band 3: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht

Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,- DM; für Mitglieder 66,- DM. ISBN 3 504 62004 8

Band 4: Gewinnrealisierung im Steuerrecht

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3 504 62005 6

Band 5: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,- DM; für Mitglieder 71,- DM. ISBN 3 504 62006 4

Band 6: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht

Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder 69,- DM. ISBN 3 504 25951 5
