



**Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Universität zu Köln**

**Anwendung internationaler Rechnungsle-
gungsgrundsätze und ihre Auswirkungen
für die steuerliche Gewinnermittlung**

Prof. Dr. Norbert Herzig
Direktor des Steuerseminars
der Universität zu Köln



Übersicht

ÜBERSICHT.....	I
INHALTSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XVIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	XXIII
TABELLENVERZEICHNIS	XXIV
1. TEIL: PROBLEMSTELLUNG, ZIELSETZUNG UND AUFBAU DER UNTERSUCHUNG	1
2. TEIL: MAßGEBLICHKEITSGRUNDSATZ UND INTERNATIONALISIERUNG DER RECHNUNGSLEGUNG	3
1. Kapitel: Aktuelle Tendenz einer Internationalisierung der Rechnungslegung	3
2. Kapitel: Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.....	5
3. Kapitel: Zwischenergebnis	11
3. TEIL: ALLGEMEINE GRUNDLAGEN EINER STEUERLICHEN GEWINNERMITTLUNG BEI AUFGABE DES MAßGEBLICHKEITSGRUNDSATZES	12
1. Kapitel: Neugestaltung der Gewinnermittlung als Untersuchungsgegenstand.....	12
2. Kapitel: Inhaltliche Grundanforderungen.....	13
4. TEIL: BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	23
1. Kapitel: Grundmodelle eines Betriebsvermögensvergleichs	24

2. Kapitel: Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Zielsetzung und zentrale Grundsätze der Rechnungslegung	29
3. Kapitel: Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Ausprägung der Konzeptionsgrundsätze	52
5. TEIL: EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG	290
1. Kapitel: Die Grundform in ihrer bisherigen Ausgestaltung	291
2. Kapitel: Modifikationen.....	321
6. TEIL: UMSETZUNG DER VORGESTELLTEN KONZEPTE UND AUSBLICK	378
1. Kapitel: Anwendungsbereiche der vorgestellten Konzeptionen	378
2. Kapitel: Zusammenfassung	388
3. Kapitel: Ausblick	399
QUANTITATIVER ANHANG	402
LITERATURVERZEICHNIS	436
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....	505

Inhaltsverzeichnis

ÜBERSICHT	I
INHALTSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XVIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XXIII
TABELLENVERZEICHNIS	XXIV
1. TEIL: PROBLEMSTELLUNG, ZIELSETZUNG UND AUFBAU DER UNTERSUCHUNG	1
2. TEIL: MAßGEBLICHKEITSGRUNDSATZ UND INTERNATIONALISIERUNG DER RECHNUNGSLEGUNG	3
1. Kapitel: Aktuelle Tendenz einer Internationalisierung der Rechnungslegung	3
1. Abschnitt: EU-Strategie zur Rechnungslegung – Entscheidung für IAS	3
2. Abschnitt: Optionen für den Einzelabschluss in Deutschland.....	4
2. Kapitel: Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	5
1. Abschnitt: Entwicklung und Funktion der Maßgeblichkeit	5
2. Abschnitt: Inhalt des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	6
3. Abschnitt: Folgewirkungen einer Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	7
A Steuerrecht	8
B Weitere Rechtsgebiete	10
3. Kapitel: Zwischenergebnis	11

3. TEIL: ALLGEMEINE GRUNDLAGEN EINER STEUERLICHEN GEWINN- ERMITTLUNG BEI AUFGABE DES MAßGEBLICHKEITS- GRUNDSATZES	12
1. Kapitel: Neugestaltung der Gewinnermittlung als Untersuchungsgegenstand.....	12
2. Kapitel: Inhaltliche Grundanforderungen.....	13
1. Abschnitt: Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts	13
A Steuerliche Gewinnermittlung und Rechtsstaatsprinzip.....	13
B Steuerliche Gewinnermittlung und Eigentumsgarantie.....	14
C Steuerliche Gewinnermittlung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	15
I Leistungsfähigkeitsprinzip.....	15
II Maßstäbe zur Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	16
2. Abschnitt: Ökonomische Prinzipien.....	19
A Wirtschaftliche Effizienz – Entscheidungsneutralität der Besteuerung	19
B Einfachheit und Transparenz der Besteuerung	20
3. Abschnitt: Allgemeine Gewinnermittlungsgrundsätze.....	21
A Formelle Grundsätze.....	21
B Materielle Grundsätze.....	22
4. Abschnitt: Zwischenergebnis	23
4. TEIL: BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	23
1. Kapitel: Grundmodelle eines Betriebsvermögensvergleichs	24
1. Abschnitt: Anbindung an eine HGB-Kapitalerhaltungsbilanz	25
2. Abschnitt: Modell einer IAS-Maßgeblichkeit	26
3. Abschnitt: Eigenständiges Steuerbilanzrecht	28
2. Kapitel: Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Zielsetzung und zentrale Grundsätze der Rechnungslegung	29
1. Abschnitt: Zielsetzung der Rechnungslegung	30
A Zielsetzung der IAS-Rechnungslegung	30
B Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	30

C	Zielsetzung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts.....	31
2. Abschnitt:	Zentrale Grundsätze der Rechnungslegung	31
A	Periodisierungsregeln	34
I	Realisationsprinzip und <i>matching principle</i>	35
1	Realisationsprinzip und <i>matching principle</i> nach IAS	35
1.1	Zeitliche Erfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes.....	35
1.1.1	Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes	36
1.1.2	Vorgelagerte Ertragserfassung	37
1.1.3	Nachgelagerte Ertragserfassung	37
1.2	Aufwandszuordnung.....	38
2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	38
2.1	Zeitliche Erfassung des Ertrags	39
2.2.	Aufwandszuordnung.....	40
3	Übernahme der IAS-Wertungen?	41
II	Imparitätsprinzip.....	43
1	Imparitätsprinzip nach IAS	43
2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	44
3	Übernahme der IAS-Wertungen?	45
B	Objektivierungsregeln	46
I	Einzelbewertung und Saldierungsverbot.....	47
1	Einzelbewertung und Saldierungsverbot nach IAS	47
2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	48
3	Übernahme der IAS-Wertungen?	49
II	Stichtagsprinzip	49
1	Stichtagsprinzip nach IAS	49
2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	50
3	Übernahme der IAS-Wertungen?	51
C	Zusammenfassung	51
3. Kapitel:	Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Ausprägung der	
	Konzeptionsgrundsätze	52
1. Abschnitt:	Aktive Bilanzierungseinheiten.....	52
A	Ansatz dem Grunde nach.....	52
I	Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	52
1	Abgrenzung <i>asset</i> und steuerliches Wirtschaftsgut	52

1.1	Vorgehensweise nach IAS- <i>Framework</i>	53
1.1.1	Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse.....	54
1.1.2	Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss.....	54
1.1.3	Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses	55
1.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	56
1.2.1	Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse.....	57
1.2.2	Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss.....	59
1.2.3	Wahrscheinlichkeit	60
1.2.4	Zwischenergebnis	61
1.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS	61
1.3.1	Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse.....	62
1.3.2	Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss.....	62
1.3.3	Wahrscheinlichkeit	62
1.3.4	Fazit	63
2	Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierung	63
2.1	Vorgehensweise nach IAS.....	64
2.1.1	Aufspaltung	64
2.1.2	Zusammenfassung	64
2.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	65
2.2.1	Aufspaltung	65
2.2.2	Zusammenfassung	65
2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS	67
2.3.1	Aufspaltung	67
2.3.2	Zusammenfassung	67
3	Abgrenzung von <i>asset</i> und aktivem Rechnungsabgrenzungsposten	68
3.1	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	68
3.1.1	Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse.....	69
3.1.2	Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss.....	69
3.1.3	Wahrscheinlichkeit	69
3.2	Beurteilung einer Übernahme der Wertung aus IAS.....	70
II	Konkrete Bilanzierungsfähigkeit.....	71
1	Vorgehensweise nach IAS	71
1.1	Allgemeine Zuordnung.....	71
1.2	Spezielle Zuordnung.....	72
2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	73
2.1	Allgemeine Zuordnung.....	73

2.2	Spezielle Zuordnung.....	74
3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS	76
III	Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder.....	77
1	Immaterielle Vermögenswerte.....	77
1.1	Merkmal der fehlenden körperlichen Substanz.....	78
1.2	Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	79
1.2.1	Vorgehensweise nach IAS 38.....	79
1.2.1.1	Konkretisierung der <i>asset</i> -Definition	79
1.2.1.2	Identifizierbarkeit	80
1.2.2	Vergleich von IAS 38 und Steuerrecht.....	81
1.2.2.1	Immaterielle Vermögenswerte im Steuerrecht.....	81
1.2.2.2	Identifizierbarkeit	81
1.2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 38.....	83
1.2.3.1	Immaterielle Vermögenswerte im Steuerrecht.....	83
1.2.3.2	Identifizierbarkeit	83
1.3	Konkrete Bilanzierungsfähigkeit.....	84
1.3.1	Vorgehensweise nach IAS 38.....	85
1.3.1.1	Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte.....	85
1.3.1.2	Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert	87
1.3.2	Vergleich von IAS 38 und Steuerrecht.....	88
1.3.2.1	Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte.....	88
1.3.2.2	Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert	88
1.3.2.3	Zwischenergebnis	90
1.3.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 38.....	90
1.3.3.1	Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte.....	90
1.3.3.2	Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert	92
1.3.3.3	Fazit	93
2	Sachanlagevermögen	93
2.1	Vorgehensweise nach IAS 16 und 40.....	93
2.1.1	Aktivierung von Sachanlagen und von Immobilien mit Anlageabsicht.....	94

2.1.2	Behandlung von nachträglichen Ausgaben	94
2.1.3	Komponentenbilanzierung.....	95
2.2	Vergleich von IAS 16 und 40 und Steuerrecht.....	96
2.2.1	Aktivierung von Sachanlagevermögen.....	96
2.2.2	Behandlung der nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	96
2.2.3	Komponentenbilanzierung.....	99
2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 16 und 40.....	99
2.3.1	Aktivierung von Sachanlagevermögen.....	99
2.3.2	Behandlung von nachträglichen Ausgaben	100
2.3.3	Komponentenbilanzierung.....	101
3	Finanzinstrumente.....	101
3.1	Vorgehensweise nach IAS 32 und 39.....	101
3.1.1	Kategorisierung	103
3.1.2	Bilanzwirksamkeit.....	104
3.1.3	Sicherungsbeziehungen	105
3.2	Vergleich von IAS 32 und 39 und Steuerrecht.....	107
3.2.1	Kategorisierung	109
3.2.2	Bilanzwirksamkeit.....	110
3.2.3	Sicherungsbeziehungen	112
3.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 32 und 39.....	115
4	Leasing.....	116
4.1	Vorgehensweise nach IAS 17.....	116
4.2	Vergleich von IAS 17 und Steuerrecht.....	117
4.2.1	Ausrichtung am wirtschaftlichen Eigentum	117
4.2.2	Konkrete Abgrenzungskriterien	118
4.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 17.....	122
5	Teilgewinnrealisierung	122
5.1	Vorgehensweise nach IAS 11.....	122
5.2	Vergleich von IAS 11 und Steuerrecht.....	125
5.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 11.....	126
B	Ansatz der Höhe nach.....	128
I	Zugangsbewertung.....	128
1	Anschaffungskosten.....	129
1.1	Vorgehensweise nach IAS.....	129
1.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	130
1.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS	132

2	Herstellungskosten.....	132
2.1	Vorgehensweise nach IAS 2 und 16.....	132
2.2	Vergleich von IAS 2 und 16 und Steuerrecht.....	134
2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 2 und 16.....	136
3	Ausgewählte Problembereiche der Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	136
3.1	Fremdkapitalzinsen.....	137
3.1.1	Vorgehensweise nach IAS 23.....	137
3.1.2	Vergleich von IAS 23 und Steuerrecht.....	137
3.1.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 23.....	138
3.2	Öffentliche Zuschüsse zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	139
3.2.1	Vorgehensweise nach IAS 16 i.V.m. IAS 20.....	139
3.2.2	Vergleich von IAS 16 i.V.m. IAS 20 und Steuerrecht.....	140
3.2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 16 i.V.m. IAS 20 ..	140
3.2.3.1	Erfolgswirksamkeit.....	140
3.2.3.2	Aktivische Absetzung vs. passive Abgrenzung.....	142
3.3	Bewertungsvereinfachungen für das Vorratsvermögen.....	142
3.3.1	Vorgehensweise nach IAS 2.....	142
3.3.2	Vergleich von IAS 2 und Steuerrecht.....	143
3.3.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 2.....	144
3.4	Tausch bestimmter Vermögenswerte.....	145
3.4.1	Vorgehensweise nach IAS.....	145
3.4.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	146
3.4.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS.....	147
II	Folgebewertung.....	148
1	Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	149
1.1	Planmäßige Abschreibungen.....	149
1.1.1	Vorgehensweise nach IAS.....	149
1.1.1.1	Bestimmung des Abschreibungsvolumens.....	149
1.1.1.2	Bestimmung der Nutzungsdauer.....	150
1.1.1.3	Bestimmung der Abschreibungsmethode.....	152
1.1.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	153
1.1.2.1	Bestimmung des Abschreibungsvolumens.....	154
1.1.2.2	Bestimmung der Nutzungsdauer.....	155
1.1.2.3	Bestimmung der Abschreibungsmethode.....	157
1.1.2.4	Zwischenergebnis.....	159
1.1.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS.....	159

1.1.3.1	Bestimmung des Abschreibungsvolumens.....	160
1.1.3.2	Bestimmung der Nutzungsdauer	161
1.1.3.3	Bestimmung der Abschreibungsmethode.....	164
1.2	Außerplanmäßige Abschreibungen sowie Wertaufholung.....	166
1.2.1	Vorgehensweise nach IAS.....	166
1.2.1.1	Wertminderungen auf den <i>recoverable amount</i> nach IAS 36	166
1.2.1.2	Wertminderungen auf den <i>net realisable value</i> nach IAS 2.....	169
1.2.1.3	Wertaufholung nach IAS 36 sowie für Vorräte nach IAS 2.....	170
1.2.2	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	171
1.2.2.1	Vergleich von IAS 36 und Teilwertabschreibung	171
1.2.2.2	Vergleich von Wertminderungen nach IAS 2 und Steuerrecht	173
1.2.2.3	Vergleich der Wertaufholung nach IAS und Steuerrecht.....	175
1.2.3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS.....	175
1.2.3.1	<i>Recoverable amount</i> vs. Teilwert.....	175
1.2.3.2	Wertminderungen im Vorratsvermögen.....	179
1.2.3.3	Gebot oder Wahlrecht zur Wertminderung	180
1.2.3.4	Wertaufholung.....	181
2	Bewertung zum <i>fair value</i>	182
2.1	Erfolgswirksamer <i>fair value</i> -Ansatz nach IAS.....	182
2.1.1	Vorgehensweise nach IAS 39.....	184
2.1.2	Vorgehensweise nach IAS 40.....	187
2.2	Erfolgsneutrale Abweichung vom Anschaffungskostenprinzip nach IAS	188
2.3	Vergleich von IAS und Steuerrecht.....	192
2.3.1	Erfolgswirksamkeit vs. Erfolgsneutralität	192
2.3.2	Verzerrung der periodengerechten Gewinnermittlung	193
2.4	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS.....	194
2.4.1	Erfolgswirksamkeit.....	194
2.4.2	Steuerfreie Rücklage.....	196
2.4.3	Verzerrung der periodengerechten Gewinnermittlung	197
2. Abschnitt:	Konzeption passiver Bilanzierungseinheiten.....	198
A	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	201
I	Ansatz dem Grunde nach.....	201
1	Ansatzkriterien nach IAS 37.....	201
1.1	Grundsatz der Unentziehbarkeit	201
1.2	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	204

1.3	Quantifizierbarkeit der Verpflichtung	205
2	Vergleich der Ansatzkriterien nach IAS 37 und Steuerrecht.....	206
2.1	Überblick	206
2.2	Gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag.....	207
2.2.1	Alimentationsformel und Grundsatz der Unentziehbarkeit.....	208
2.2.2	Wesentlichkeitskriterium und Grundsatz der Unentziehbarkeit.....	212
2.3	Ausprägungen der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	216
2.4	Ausprägungen der Quantifizierbarkeit der Verpflichtung.....	218
3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37	219
3.1	Alimentationsformel versus Unentziehbarkeit	219
3.2	Konkretisierung der Unentziehbarkeit	220
3.2.1	Beachtung des going-concern Prinzips	221
3.2.2	Beachtung der Objektivierungsregeln	223
3.2.3	Möglichkeit der Ausgestaltung.....	224
3.3	Konkretisierung eines in der Vergangenheit liegenden Schuldgrundes.....	228
3.3.1	Beachtung des Stichtagsprinzips	228
3.3.2	Möglichkeit der Ausgestaltung.....	228
3.4	Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	230
3.5	Notwendigkeit der Quantifizierbarkeit einer Verpflichtung	232
4	Zwischenergebnis	233
II	Ansatz der Höhe nach.....	235
1	Bewertung nach IAS 37.....	235
1.1	Selbständige Bewertbarkeit	235
1.2	Abzinsung des Rückstellungsbetrags	236
1.3	Möglichkeit einer Ansammlung	237
2	Vergleich der Bewertung nach IAS 37 und Steuerrecht.....	238
2.1	Konkretisierung des Erfüllungsbetrags	238
2.2	Abzinsung des Rückstellungsbetrags	239
2.3	Möglichkeit einer Ansammlung	241
3	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37	242
3.1	Ansatz des Erfüllungsbetrags	243
3.2	Notwendigkeit einer Abzinsung	247
3.2.1	Diskussion der steuergesetzlichen Regelung.....	248
3.2.2	Möglichkeit der Ausgestaltung.....	250
3.3	Möglichkeit einer Ansammlung	252
4	Zwischenergebnis	254

B	Exkurs: Pensionsrückstellungen	255
I	Ansatz nach IAS 19	256
II	Vergleich des Ansatzes nach IAS 19 und Steuerrecht	258
III	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 19	260
IV	Zwischenergebnis	263
C	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	264
I	Ansatz nach IAS 37	265
1	Abgrenzung eines belastenden Vertrags (<i>onerous contract</i>).....	265
2	Abgrenzung des Saldierungsbereichs	266
3	Barwertansatz des Verpflichtungsüberschusses	268
II	Vergleich des Ansatzes nach IAS 37 und Steuerrecht	268
III	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37	269
1	Diskussion des steuerrechtlichen Ansatzverbots	269
2	Diskussion der Ausgestaltung.....	272
2.1	Objektivierung eines drohenden Verlusts	272
2.2	Abgrenzung des Saldierungsbereichs	274
2.3	Barwertansatz des Verpflichtungsüberschusses	277
IV	Zwischenergebnis	279
D	Aufwandsrückstellungen	280
I	Grundsätzliches Ansatzverbot nach IAS 37	280
1	Ausnahmen	281
2	Möglichkeit der Aktivierung und planmäßigen Abschreibung	282
II	Vergleich der Ansatzmöglichkeiten nach IAS 37 und Steuerrecht	283
III	Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37	285
1	Grundsatz der Unentziehbarkeit und Objektivierungsregeln	285
2	Ersetzung der Aufwandsrückstellungen gem. IAS 16.12 i.V.m. SIC 23.10.....	288
IV	Zwischenergebnis	289
5. TEIL: EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG		290
1. Kapitel: Die Grundform in ihrer bisherigen Ausgestaltung		291
1.	Abschnitt: Konzeptionsgrundsätze	291
A	Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG und Grundsatz der Totalgewinnlichkeit.....	291
B	Anknüpfung an Zahlungsvorgänge	292
C	Vereinfachungscharakter	293

2. Abschnitt: Erfassung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	294
A Betriebseinnahmen	294
I Begriff.....	294
1 Einnahmen	295
2 Betriebliche Veranlassung	295
3 Erfolgswirksamkeit.....	296
II Zeitliche Berücksichtigung.....	297
III Nicht an Zahlungen anknüpfende Betriebseinnahmen.....	297
B Betriebsausgaben	298
I Begriff.....	298
1 Ausgaben	299
2 Betriebliche Veranlassung	300
3 Erfolgswirksamkeit.....	301
II Zeitliche Berücksichtigung.....	301
1 Abflussprinzip.....	301
2 Ausnahme: Veränderungen im Anlagevermögen.....	302
2.1 Abnutzbares Anlagevermögen	302
2.2 Nicht abnutzbares Anlagevermögen.....	303
III Nicht an Zahlungen anknüpfende Betriebsausgaben.....	304
C Korrektur um Entnahmen und Einlagen.....	305
I Erfassung von Sachentnahmen und –einlagen	306
II Bewertung.....	307
D Sonderfall: Durchlaufende Posten.....	308
3. Abschnitt: Probleme bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	309
A Fehlende Vereinfachung bei Durchbrechungen des Zahlungsprinzips	309
B Zufälligkeit des Zahlungsanfalls	310
C Manipulierbarkeit der Bemessungsgrundlage	312
D Eingeschränkte Verlustberücksichtigung aufgrund der volatilen Bemessungsgrundlage	316
E Fehlende Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens.....	318
F Probleme aus Sicht des Fiskus.....	320
2. Kapitel: Modifikationen.....	321
1. Abschnitt: Übergang zu einer reinen <i>Cash-Flow</i> -Rechnung.....	322
A Strenge Zahlungsorientierung.....	322

B	Varianten einer <i>Cash-Flow</i> -Rechnung	323
C	Beurteilung der <i>Cash-Flow</i> -Rechnung.....	324
I	Beitrag zu mehr Entscheidungsneutralität.....	324
II	Problem der volatilen Bemessungsgrundlage.....	325
III	Probleme aus Sicht des Fiskus.....	326
D	Alternative: Zinsbereinigte Einnahmen-Überschussrechnung	328
2.	Abschnitt: Aufnahme periodisierender Elemente.....	330
A	Berücksichtigung von Vermögensänderungen.....	331
I	Anlagevermögen.....	332
1	Notwendigkeit und Umfang der Einbeziehung von Anlagevermögen.....	332
2	Bewertung.....	334
2.1	Zugangsbewertung	334
2.2	Planmäßige Folgebewertung	335
2.3	Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen.....	337
II	Umlaufvermögen.....	340
1	Vorräte	340
1.1	Notwendigkeit der Einbeziehung von Vorräten	340
1.2	Umfang der einzubeziehenden Vorräte	343
1.3	Bewertung.....	346
1.3.1	Berücksichtigung von Wertschwankungen	346
1.3.2	Zulässigkeit von Bewertungsvereinfachungen.....	348
2	Forderungen.....	349
B	Berücksichtigung von Schuldspositionen	350
I	Rückstellungen	350
1	Notwendigkeit der Einbeziehung von Rückstellungen.....	350
2	Umfang der einzubeziehenden Rückstellungen.....	355
2.1	Langfristig kumulierende vs. kurzfristig revolvingende Rückstellungen	355
2.2	Drohverlustrückstellungen	358
3	Bewertung.....	359
II	Verbindlichkeiten	360
1	Notwendigkeit und Umfang der Einbeziehung von Verbindlichkeiten	360
1.1	Darlehensverbindlichkeiten	361
1.2	Erhaltene Anzahlungen	363
1.3	Andere Verbindlichkeiten.....	366
2	Bewertung.....	367

2.1	Bewertung zum Rückzahlungsbetrag	367
2.2	Abzinsungsgebot	368
2.3	Sonderfall der Fremdwährungsverbindlichkeiten	369
C	Berücksichtigung von Rechnungsabgrenzungsposten.....	370
I	Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben	371
II	Behandlung von Disagio	372
D	Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens.....	375
E	Zwischenergebnis	376
6. TEIL:	UMSETZUNG DER VORGESTELLTEN KONZEPTE UND AUSBLICK	378
1. Kapitel:	Anwendungsbereiche der vorgestellten Konzeptionen	378
1. Abschnitt:	Differenzierung anhand qualitativer Kriterien.....	380
A	Mögliche Abgrenzungskriterien	380
B	Problematik qualitativer Abgrenzungskriterien.....	382
2. Abschnitt:	Differenzierung anhand quantitativer Kriterien.....	383
A	Mögliche Größenkriterien	383
B	Problematik quantitativer Abgrenzungskriterien.....	384
3. Abschnitt:	Generelles Wahlrecht.....	385
2. Kapitel:	Zusammenfassung	388
Einzelfragen:	395
außerplanmäßige Abschreibung	396
Wertaufholung	396	
3. Kapitel:	Ausblick	399
QUANTITATIVER ANHANG	402	
1	Vorbemerkungen	402
2	Verbot der Möglichkeit zur degressiven AfA – eine Modellrechnung	403
2.1	Vorüberlegung.....	403
2.2	Rechenschritte	403
2.2.1	Prozentualer Unterschied zwischen degressiver und linearer AfA	403

2.2.2	Bestimmung der relevanten Investitionssumme.....	405
2.2.3	Verteilung der Investitionen auf Gütergruppen unterschiedlicher Nutzungsdauer.....	406
2.2.4	Linear abgeschriebene Wirtschaftsgüter	408
2.2.5	Verlustunternehmen	409
2.2.6	Einkommensteuersatz.....	410
2.2.7	Gewerbsteuersatz.....	412
2.2.8	Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	412
2.2.9	Aufkommensberechnung.....	414
3	Verbot der Rückstellung für unterlassene Abraumbeseitigung.....	415
4	Wiederzulassung der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	416
4.1	Vorbemerkungen	416
4.2	Berechnung.....	417
4.2.1	Struktur der Rückstellungen nach Arten und Branchen	417
4.2.2	Abschätzung der Drohverlustrückstellung	419
4.2.3	Aufkommensberechnung.....	424
5	Verbot der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung.....	425
5.1	Vorbemerkungen	425
5.2	Rechenschritte	426
5.2.1	Quotenmäßige Bestimmung der Instandhaltungsrückstellung.....	427
5.2.2	Aufkommensberechnung.....	428
6	Berücksichtigung von Lohn-, Renten- und Preistrends bei der Ermittlung der Pensionsrückstellung	429
6.1	Vorbemerkungen	429
6.2	Berechnung.....	429
6.2.1	Ermittlung des Gesamtbestandes an Pensionsrückstellungen	429
6.2.2	Schätzung der relativen Veränderung.....	430
6.2.3	Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	432
6.2.4	Aufkommensberechnung.....	432
7	Fazit	433
7.1	Gesamtaufkommensänderung	433
7.2	Überblick über die Belastungswirkungen	435

LITERATURVERZEICHNIS	436
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....	505

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
A/D/S	Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K. [Hrsg. Kommentar]
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz; Absätze
Abt.	Abteilung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft [Zeitschrift]
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
b&b	Bilanz und Buchführung [Zeitschrift]
BB	Betriebs-Berater [Zeitschrift]
Bd.	Band
Beck Bil Kom	Beck'scher Bilanz-Kommentar
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof: Nicht veröffentlichte Urteile [Zeitschrift]
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis [Zeitschrift]
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt [Zeitschrift]
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise

BStBl	Bundessteuerblatt [Zeitschrift]
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
D/E/J/W	Dötsch, E. / Eversberg, H. / Jost, W. F. / Witt, G. [Hrsg. Kommentar]
DB	Der Betrieb [Zeitschrift]
ders.	derselbe
dies.	dieselbe; dieselben
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. [Zeitschrift]
DStR	Deutsches Steuerrecht [Zeitschrift]
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung [Zeitschrift]
E	Entwurf
et. al.	et alia
e. V.	eingetragener Verein
ED	Exposure Draft
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte [Zeitschrift]
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evt.	eventuell
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht [Zeitschrift]
f.	folgende
F.	Framework (Rahmenkonzept)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht

Fifo	first in first out
FR	Finanzrundschau [Zeitschrift]
FS	Festschrift
GewStG	Gewerbesteuergesetz
gem.	gemäß
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau [Zeitschrift]
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
GrS	Großer Senat
H	Hinweis
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses [Kommentar]
h. M.	herrschende Meinung
H/H/R	Herrmann, C. / Heuer, G. / Raupach, A. [Hrsg. Kommentar]
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	highest in first out
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des / im Sinne der
i.S.v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft [Zeitschrift]
IStR	Internationales Steuerrecht [Zeitschrift]
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht [Zeitschrift]

KÖSDI	Kölner Steuerdialog [Zeitschrift]
K/S/M	Kirchhof, P. / Sohn, H. / Mellinshoff, R. [Hrsg. Kommentar]
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lifo	last in first out
lit.	littera (Lateinisch = Buchstabe)
Lofo	lowest in first out
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
Reg.	regulation
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft [Zeitschrift]
RStBl.	Reichssteuerblatt [Zeitschrift]
Rz.	Randziffer
S.	Satz; Seite
s. o.	siehe oben
SIC	Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannte (-s)/(-r)/(-n)
StÄnderG	Steueränderungsgesetz
StB	Der Steuerberater [Zeitschrift]
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch [Schriftenreihe]
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung [Zeitschrift]
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium [Zeitschrift]
StNOG	Steuerneuordnungsgesetz
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform [Zeitschrift]

StuB	Steuern und Bilanzen [Zeitschrift]
StuW	Steuer und Wirtschaft [Zeitschrift]
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
StWa	Die Steuerwarte [Zeitschrift]
u. a.	unter anderem, (-n); und andere(s)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
US	United States
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in den USA
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
vgl.	Vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung [Zeitschrift]
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft [Zeitschrift]
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung [Zeitschrift]
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht [Zeitschrift]
z. T.	zum Teil
z. Z.	zur Zeit

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS	32
Abbildung 2: Vergleich allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS mit den GoB	34
Abbildung 3: Wahrscheinlichkeitskriterium gem. F. 83b.	56
Abbildung 4: Abgleich finanzieller Vermögenswerte nach IAS und aktiver Bilanzposten nach deutschem Steuerrecht	108
Abbildung 5: Gegenüberstellung der Abgrenzungskriterien für die personelle Zuordnung nach IAS und Steuerrecht.	119
Abbildung 6: Erfassung von Wertänderungen bei der Neubewertung.....	191
Abbildung 7: Komplementärer Bestandsvergleich zu einer modifizierten Einnahmen- Überschussrechnung	377

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Gegenüberstellung aufspaltender und zusammenfassender Bilanzierungseinheiten nach IAS und Steuerrecht.	66
Tabelle 2: Personelle Zuordnung von Vermögenswerten nach IAS und im Steuerrecht.....	76
Tabelle 3: Übereinstimmung der Elemente der Anschaffungskosten nach IAS und Steuerrecht ...	131
Tabelle 4: Herstellungskosten im Vergleich nach IAS und Steuerrecht	134
Tabelle 5: Gegenüberstellung der Abgrenzungskriterien zum erfolgsneutralen Tausch	147
Tabelle 6: Vergleich der Komponenten des Abschreibungsplans nach IAS und Steuerrecht.....	159
Tabelle 7: Mixed-Model-Ansatz bei der Bewertung von financial assets.....	185
Tabelle 8: Passivierungsvoraussetzungen einer Rückstellung nach IAS 37	199
Tabelle 9: Gegenüberstellung der Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach	207
Tabelle 10: Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung.....	234
Tabelle 11: Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten der Höhe nach in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung.....	255
Tabelle 12: Passivierungsvoraussetzungen einer Pensionsrückstellung in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung.....	264
Tabelle 13: Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung	280
Tabelle 14: Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen nach IAS und Steuerrecht	285
Tabelle 15: Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen in einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung	290

Tabelle 16: Beispiel zur Problematik einer unvollständigen Verlustberücksichtigung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.....	352
Tabelle 17: Beispiel zur Einmalrückstellung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.....	353
Tabelle 18: Bsp. zur Verteilungsrückstellung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.....	353
Tabelle 19: Rechtsbereiche und Maßgeblichkeitsgrundsatz	391
Tabelle 20: Betriebsvermögensvergleich– Modifikationen	398
Tabelle 21: Einnahmen-Überschussrechnung - Modifikationen.....	399
Tabelle 22: Unterschiede zwischen linearer und degressiver AfA bei einem elf Perioden nutzbaren Wirtschaftsgut	404
Tabelle 23: Überleitung des Summenaggregats der VGR auf steuerlich relevante Ausrüstungsinvestitionen in Mrd. EUR.....	406
Tabelle 24: Nutzungsdauerverteilung der projizierten Investitionen in Mio. EUR	407
Tabelle 25: Strukturänderung der AfA-Tabelle für allgemeine Anlagegüter.....	408
Tabelle 26: Anteil linear abgeschriebenener Investitionen nach Nutzungsdauer	409
Tabelle 27: Einfluss der Verlustunternehmen in Mio. EUR	410
Tabelle 28: Anteile der Steuerpflichtigen an der Änderung der Bemessungsgrundlage.....	414
Tabelle 29: Aufkommenswirkung eines Verbots der degressiven AfA in Mio. EUR	415
Tabelle 30: Struktur der Rückstellungen nach Arten und Branchen in Mrd. EUR.....	418
Tabelle 31: Schätzung des Anteils der Drohverlustrückstellung an der Summe der sonstigen kurz- und langfristigen Rückstellungen in Mrd. EUR.....	420
Tabelle 32: Aufkommenswirkung der Wiedezulassung der Drohverlustrückstellung in Mio. EUR.....	424

Tabelle 33: Schätzung des Anteils der Instandhaltungsrückstellung an der Summe der sonstigen kurzfristigen Rückstellungen in Mrd. EUR	427
Tabelle 34: Aufkommenswirkung des Verbots der Instandhaltungsrückstellung in Mio. EUR	429
Tabelle 35: Entwicklung der Pensionsverpflichtungen gem. § 6a Abs. 3 EStG in Mrd. EUR	430
Tabelle 36: Aufkommenswirkung nach Steuerarten in Mio. EUR	433
Tabelle 37: Aufkommensänderung unter Berücksichtigung der Verlustfälle in Mio. EUR	433
Tabelle 38: Gesamtaufkommenswirkung in Mio. EUR	434

1. Teil: Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung

Das europäische Bilanzrecht und damit auch die deutsche Rechnungslegung sind in einem tiefgreifenden Wandel begriffen; dies beweist nicht zuletzt die Verabschiedung der EU-Verordnung betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze (IAS-Verordnung)¹. Ein mögliches Vordringen der International Accounting Standards (IAS)² bis in den Einzelabschluss – wie es diese Verordnung erlaubt – wirft eine Reihe von Fragestellungen auf, die es zu untersuchen gilt. Dazu zählen insbesondere folgende Punkte:

- Welche Folgewirkungen ergeben sich aus der zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegung für die Zukunft des altherwürdigen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der seit mehr als 100 Jahren das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz in durchaus unterschiedlicher Weise geprägt hat?³
- Welche Auswirkungen und welcher Anpassungsbedarf würden sich aus einer möglichen Aufhebung des Maßgeblichkeitsprinzips vor dem Hintergrund der fortschreitenden Internationalisierung der Rechnungslegung ergeben?
- Welcher theoretischen Konzeption sollte die steuerliche Gewinnermittlung folgen, wenn an dem Maßgeblichkeitsgrundsatz in der geltenden Form nicht weiter festgehalten wird? Welche Folgen würden sich hieraus für die Steuerbelastung von Unternehmen und für den Fiskus ergeben?

Vor dem Hintergrund dieser Fragestellungen besteht die Zielsetzung dieses Forschungsgutachtens zum einen darin, die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im geltenden Recht zu untersuchen und Konsequenzen und den Reformbedarf aufzuzeigen, die sich aus einer Aufhebung dieses Grundsatzes ergeben. Zum anderen sollen mögliche Konzeptionen einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung erarbeitet und deren steuerliche Folgen auf einzel- und gesamtwirtschaftlicher Ebene analysiert werden.

Für die Untersuchung wird folgendes Vorgehen gewählt: Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vor dem Hintergrund einer fortschreitenden Internationalisierung der Rechnungslegung

¹ ABIEG L 243 v. 11.9.2002.

² Künftig International Financial Reportings Standards (IFRS), welche auch die IAS enthalten. Im Folgenden soll jedoch noch an dem bisherigen Begriff IAS festgehalten werden.

³ Diese Frage ist nicht nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen von erheblichem Gewicht, die an einer durchgängigen Bilanzierung nach internationalen Grundsätzen in Einzel- und Konzernabschluss interessiert sein dürften. Sie betrifft insbesondere auch die große Zahl der klein- und mittelständischen Unternehmen in Deutschland, die derzeit noch unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit dem Konzept der Einheitsbilanz folgen.

ist Gegenstand des *zweiten Teils* des Gutachtens. Den Ausgangspunkt dieses Teils bildet eine Untersuchung der aktuellen Tendenzen in der europäischen und deutschen Rechnungslegung. Vor diesem Hintergrund sollen anschließend Stellung und Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im geltenden Bilanzrechts untersucht und die Folgewirkungen analysiert werden, die sich im Steuerrecht aber auch in anderen Rechtsbereichen aus einer Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ergeben würden. Die Ausführungen sollen insbesondere die Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verdeutlichen und damit den Umfang möglicher Reformen, die bei Streichung dieses Grundsatzes notwendig würden.

Im Folgenden werden denkbare Konzeptionen einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung untersucht. Hierfür sollen im *dritten Teil* des Gutachtens zunächst inhaltliche Grundanforderungen definiert werden, die allgemein an eine steuerliche Gewinnermittlung zu stellen sind. Den Rahmen bildet das geltende Steuerrecht. Hierauf aufbauend werden im *vierten und fünften Teil* die beiden Grundformen einer einkommensbasierten Gewinnermittlung, der Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmen-Überschussrechnung näher untersucht und mögliche Modifikationen entwickelt. Vor dem Hintergrund eines möglichen Vordringens der IAS bis in den Einzelabschluss und der Überlegungen zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage – zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung – soll dabei insbesondere geprüft werden, inwieweit Regelungen der International Accounting Standards (IAS) übernommen werden könnten.

Die Umsetzung der vorgestellten Konzepte ist Gegenstand des *sechsten Teils*. Zu klären ist insbesondere die Frage des personellen Anwendungsbereichs alternativer Gewinnermittlungsmethoden. Dabei soll auch der Aspekt der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung Berücksichtigung finden. Abschließend werden wesentlichen Ergebnisse der vorangegangenen Untersuchungsschritte zusammengefasst und Empfehlungen für mögliche Neukonzeptionen der steuerlichen Gewinnermittlung ausgesprochen.

2. Teil: Maßgeblichkeitsgrundsatz und Internationalisierung der Rechnungslegung

1. Kapitel: Aktuelle Tendenz einer Internationalisierung der Rechnungslegung

1. Abschnitt: EU-Strategie zur Rechnungslegung – Entscheidung für IAS

Bereits im Juni 2000 hat die EU-Kommission mit der Ankündigung ihrer „Neuen Rechnungslegungsstrategie“ die grundlegende Weichenstellung für die aktuellen Reformprozesse des europäischen Bilanzrechts vollzogen.⁴ Erklärtes Ziel dieser Strategie ist es, ein einheitliches, international anerkanntes Rechnungslegungssystem in Europa zu etablieren, um die Vergleichbarkeit und Transparenz von Jahresabschlüssen – als Grundvoraussetzungen für einen effizienten und vollständig integrierten Kapitalmarkt in Europa – zu verbessern. Um dies zu erreichen schlägt die Kommission in ihrem Strategieentwurf im Wesentlichen zwei Maßnahmen vor: Die Einführung der IAS in das europäische Bilanzrecht – verpflichtend zumindest für den konsolidierten Abschluss kapitalmarkt-orientierter Unternehmen – sowie ergänzend hierzu die Anpassung der 4. und 7. EU-Rechnungslegungsrichtlinien an internationale Standards.

Erstere der geplanten Maßnahmen wurde mit der IAS-Verordnung vom 19.7.2002 bereits in europäisches Recht umgesetzt.⁵ Diese Verordnung verpflichtet kapitalmarktorientierte Unternehmen grundsätzlich ab dem Jahr 2005 ihren Konzernabschluss nach den IAS zu erstellen.⁶ Den Mitgliedstaaten wird darüber hinaus ein Wahlrecht eingeräumt, den Anwendungsbereich der IAS-Regelungen auch auf Konzernabschlüsse nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie den Bereich der Einzelabschlüsse auszudehnen (Art. 5 IAS-Verordnung). Ergänzend zu der EU-Verordnung hat die EG-Kommission zudem bereits einen Vorschlag zur Anpassung der 4. und 7.

⁴ *EU-Kommission*, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Rechnungslegungsstrategie der EU: Künftiges Vorgehen, KOM (2000) 359. Zur allgemeinen Übersicht über aktuelle Entwicklungen im europäischen Bilanzrechts vgl. z.B. *Scheffler* in FS Strobel, Entwicklungen, S. 6 ff.; *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000 S. 104 ff.

⁵ Vgl. hierzu *Busse von Colbe*, Anpassung, BB 2002 S. 1530 ff.; *Dücker*, Entwicklungen, StuB 2002 S. 70 ff.; *Ernst*, Verordnungsentwurf, BB 2001 S. 823 ff.; *Göthel*, Umbruch, DB 2001 S. 2057 ff.; *Niehus*, Einzelabschluss, WPg 2001 S. 738f.

⁶ Abweichend hiervon bleibt es den Mitgliedstaaten vorbehalten, eine zweijährige Übergangsregelung für solche Unternehmen zuzulassen, von denen lediglich Schuldtitel oder Wertpapiere in einem Nichtmitgliedstaat zum öffentlichen Handel zugelassen sind sowie für Unternehmen, die zum Zweck der Zulassung zurzeit voll umfänglich nach US-GAAP bilanzieren (Art. 9 IAS-Verordnung). Schon bisher erlaubte § 292 a HGB den an einem organisierten Kapitalmarkt tätigen Unternehmen, einen Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen (IAS oder US- GAAP) mit befreiender Wirkung zu erstellen.

Richtlinie an internationale Rechnungslegungsstandards vorgelegt,⁷ durch den noch bestehende Unstimmigkeiten zwischen den Rechnungslegungsrichtlinien und den IAS beseitigt werden sollen. So sieht der Anpassungsvorschlag z.B. die Einführung eines Wahlrechts zur *fair value*-Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die Zulässigkeit der Neubewertung auch immaterieller Vermögensgegenstände sowie Anpassungen im Bereich der Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Rückstellungen vor.⁸

2. Abschnitt: Optionen für den Einzelabschluss in Deutschland

Vor diesem Hintergrund stellt sich für den deutschen Gesetzgeber nunmehr die entscheidende Frage nach der Ausübung der durch die EU-Verordnung eröffneten Wahlrechte.⁹ Kontrovers diskutiert wird derzeit insbesondere die Frage, ob und inwieweit die IAS auch in das Recht des Einzelabschlusses Eingang finden sollen.¹⁰ Im Zusammenhang damit steht auch ein weiteres gegenwärtiges Projekt des deutschen Gesetzgebers, die Modernisierung der HGB-Regeln. Die Überlegungen reichen hier von einer „konservativen HGB Reform“ unter Fortführung bisheriger Grundsätze bis hin zu einer umfassenden („großen“) HGB-Reform, die auf eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsgrundsätze abzielt.¹¹

Im Rahmen ihres am 25.2.2003 vorgestellten Maßnahmenkataloges zur Stärkung des Anlegerschutzes und der Unternehmensintegrität nimmt die Bundesregierung hierzu Stellung und schlägt die Einführung eines allgemeinen Unternehmenswahlrechts zur Anwendung der IAS auch für Einzelabschlüsse vor, jedoch ausschließlich auf Informationszwecke begrenzt.¹² Zudem sollen die HGB-Regeln insoweit modernisiert werden, dass insbesondere nicht mehr zeitgemäße Wahlrechte abge-

⁷ Abrufbar unter: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/mod_4&7_%20eu_rl_ger_5.02.pdf; *Busse von Colbe*, Anpassung, BB 2002 S. 1531 ff.; *IDW*, Stellungnahme, WPg 2002 S. 987. Die Rechnungslegungsrichtlinien wurden durch die EU-Verordnung über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards keineswegs aufgehoben; sie bleiben vielmehr auch für Unternehmen, die künftig IAS im Jahres-/Konzernabschluss anwenden müssen bzw. dürfen, weiterhin geltendes Recht.

⁸ Vgl. *Busse von Colbe*, Anpassung, BB 2002 S. 1532 ff.

⁹ Grundsätzlich zur Wahlrechten in der Rechnungslegung vgl. Christoph *Watrin*, Regulierungstheorie, S. 255 f.

¹⁰ Für eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches der IAS auf den Einzelabschluss z.B. *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2001 S. 161; *dies.* DB 2003, S. 1585 ff.; *Böcking*, WPg 2002 S. 925 ff., *Baetge/Krumnow*, DRSC, DB 2001 S. 773; für eine Anwendung der IAS zumindest auf langer Sicht *IDW*, Stellungnahme, WPg 2002 S. 986; ähnlich *Niehus*, Einzelabschluss, WPg 2001 S. 738 f. (nach einer stufenweisen Anpassung handelsrechtlicher Vorschriften an die IAS); so auch *Buchholz*, Rechnungslegungsvorschriften, DSrR 2002 S. 1280 ff.; kritisch dagegen *Euler*, Paradigmenwechsel, BB 2002 S. 875 ff.; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002 S. 2372 ff.; *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht Juni 2002, S. 41 ff.; *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1529 ff. Vgl. auch 4. Teil, 1. Kapitel, S. 24.

¹¹ Vgl. *Ernst*, Zukunft, in StbJb 2002/2003, S. 229ff.

¹² Vgl. Pressemitteilung Nr. 10/03 des BMJ vom 25.02.2003.

schaft und darüber hinaus Ansatz- und Bewertungswahlrechte überprüft werden.

Die aktuellen Entwicklungen der Rechnungslegung führen zu der Frage nach der Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Eine mögliche Aufhebung dieses Grundsatzes würde im Steuerrecht aber auch in anderen Rechtsgebieten zu erheblichen Folgewirkungen führen.

2. Kapitel: Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

1. Abschnitt: Entwicklung und Funktion der Maßgeblichkeit

Das Verhältnis der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung wird in Deutschland seit mehr als einhundert Jahren durch den sog. Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz geprägt. Ungeachtet seiner ausschließlich steuerrechtlichen Verankerung stellt dieser Grundsatz einen Eckpfeiler des geltenden Bilanzrechts dar, dessen Auslegung die wechselseitige Verknüpfung von handels- und steuerbilanzieller Rechnungslegung bestimmt.

In seiner Entstehung geht der Maßgeblichkeitsgrundsatz zurück auf die nahezu zeitgleich erlassenen Einkommensteuergesetze der Länder Sachsen und Bremen aus dem Jahre 1874, die für Zwecke der Besteuerung erstmalig an die durch das Handelsgesetzbuch vorgeschriebenen Grundsätze für die Inventur und Bilanz bzw. an den nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs aufgestellten Jahresabschluss anknüpften. Durch Bezugnahme auf den Bestand handelsrechtlich gesicherter Erkenntnisse sollte der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor allem der Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung dienen. In der Folgezeit fand dieser Grundsatz auch in die erstmals reichseinheitliche Regelung des § 33 EStG 1920 Aufnahme; mit Inkrafttreten des EStG 1934 wurde er schließlich in § 5 Abs. 1 EStG verankert. Diese Vorschrift hat seitdem abermals zahlreichen Veränderungen unterlegen.¹³ Hier sind insbesondere die Einführung der umgekehrten Maßgeblichkeit, wonach steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG), zu nennen, sowie die Begründung zunehmender Durchbrechungen des Grundsatzes durch die sukzessive Einfügung besonderer Gesetzesvorbehalte in den Absätzen 2 bis 5, die zu einer fortschreitenden Abkopplung des Steuerrechts vom Handelsrecht geführt haben.¹⁴ In jüngerer Zeit hat sich diese Tendenz durch das steuerrechtliche Verbot der Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 4a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der

¹³ Vgl. hierzu auch *Herzig* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., Kap 3 Rz. 1 f.

¹⁴ Zur sog. Auflösungsphase vgl. *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 97 f.

Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997)¹⁵ und auch durch die Einfügung weiterer steuerspezifischer Bewertungsregeln insbesondere im Bereich der Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002)¹⁶ weiter verstärkt.

Mit der Entwicklung dieser Vorschrift haben auch die der Maßgeblichkeit zugedachten Funktionen im Zeitablauf einem Wandel unterlegen. Der bei Einführung des Maßgeblichkeitsprinzips im Vordergrund stehende Vereinfachungsgedanke hat im geltenden Bilanzrecht angesichts der massiv gestiegenen nominellen Steuersätze an Bedeutung eingebüßt. Zwar folgen auch heute noch eine große Zahl der klein- und mittelständischen Unternehmen unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit dem Konzept der Einheitsbilanz, die zugleich handels- und steuerrechtlichen Vorschriften genügt – auch wenn dies mit den fortschreitenden Durchbrechungen der Maßgeblichkeit zunehmend schwierig erscheint. Als materielle Rechtfertigung der Maßgeblichkeit ist jedoch die Überlegung in den Vordergrund getreten, der Fiskus dürfe als „stiller Gesellschafter“ hinsichtlich seiner Teilhabe am Erfolg der Unternehmung nicht besser gestellt werden als der Anteilseigner (Gleichstellungsthese). Dem Maßgeblichkeitsgrundsatz wird insofern eine doppelte Schutzfunktion zugeschrieben. Die Steuerpflichtigen werden vor unsystematischen, kasuistischen Gewinnermittlungsvorschriften eines Steuergesetzgebers geschützt und müssen nur Steuern zahlen, wenn sie einen Gewinn erzielt haben. Andererseits wird auch der Fiskus geschützt, da Steuern gezahlt werden müssen, wenn ein Gewinn erzielt wird.¹⁷

2. Abschnitt: Inhalt des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG schreibt zunächst die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) für die steuerrechtliche Gewinnermittlung vor (**materielle Maßgeblichkeit**).¹⁸ Danach sind die handelsrechtlichen Grundsätze über die laufende Buchführung, die äußere Form sowie insbesondere auch über den materiellen Inhalt des Jahresabschlusses (Bi-

¹⁵ Vgl. BGBl. I 1997, S. 2590; BT-Drs. 13/8325.

¹⁶ Vgl. z.B. Rogler, Einfluß, BFuP 2001, S. 413ff. für einen Überblick über die steuerrechtlichen Änderungen zur Gewinnermittlung.

¹⁷ Vgl. z.B. Döllerer, Steuerbilanz, BB 1988, S. 238 ff. Anders gewendet führt die Gleichstellungsthese auch zu der umgekehrten Maßgeblichkeit, vgl. Herzig in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., Kap 3 Rz. 2.

¹⁸ In persönlicher Hinsicht erstreckt sich die insoweit begründete Verpflichtung, dem steuerlichen Betriebsvermögensvergleich das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisende Betriebsvermögen zugrunde zu legen, auf Gewerbetreibende, die als Kaufleute gem. § 1 ff. HGB aufgrund handelsrechtlicher Bestimmungen (vgl. §§ 238 Abs. 1, 242 i. V. m. §§ 1, 2, 6 HGB) oder auch nach anderen Vorschriften wie z. B. § 141 AO buchführungs- und bilanzierungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen. Daneben sind auch für Steuerpflichtige, die nicht zu diesem Personenkreis gehören (wie z.B. Land- und Forstwirte oder freiwillig buchführende selbständig Tätige) die GoB ganz oder teilweise analog anzuwenden, vgl. z.B. BFH v. 22.5.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94.

lanzansatz und Bewertung) im Steuerrecht zu beachten,¹⁹ soweit nicht einkommensteuerrechtliche Vorschriften oder teleologischer Grenzen der Verweisung (sog. Steuer-, insbesondere Bewertungsvorbehalte) dem entgegenstehen.

Die Verknüpfung von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung erstreckt sich über die materielle Maßgeblichkeit der abstrakten handelsrechtlichen Normen hinaus aber auch auf die in der tatsächlich erstellten Handelsbilanz konkret getroffenen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen (**formelle Maßgeblichkeit**).²⁰ Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Jahresabschluss auszuüben, mithin von einem entsprechenden Vorgehen in der Handelsbilanz abhängig. Aus der formellen Maßgeblichkeit ergibt sich somit in entgegengesetzter bilanzieller Blickrichtung auch eine umfassende **umgekehrte Maßgeblichkeit** der Steuerbilanz für die Handelsbilanz, die dazu führt, dass steuerrechtliche Wahlrechte faktisch in die Handelsbilanz vorverlagert werden. Im Ergebnis gelangen so auch auf rein steuerbilanzpolitischen Überlegungen beruhende Wertansätze in die Handelsbilanz. Für die wahlweise steuerliche Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen ermöglicht das Handelsrecht dies durch besondere Öffnungsklauseln der §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2 und 280 Abs. 2 HGB, die auch den handelsrechtlichen GoB widersprechende Wertansätze zulassen.

3. Abschnitt: Folgewirkungen einer Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Dem Maßgeblichkeitsgrundsatz kommt im Steuerrecht eine grundlegende Bedeutung zu. Zudem hat die wechselseitige Verknüpfung von handels- und steuerbilanzieller Rechnungslegung indirekt auch auf andere Rechtsbereiche wie z.B. Gesellschafts- und Schuldrecht oder das Berufsrecht Einfluss. Eine Aufhebung dieses Grundsatzes könnte mithin zu einem umfassenden Reformbedarf in unter-

¹⁹ Mit der allgemeinen Verweisung auf die handelsrechtlichen GoB sind grundsätzlich die geschriebenen wie auch die ungeschriebenen abstrakten handelsrechtlichen Normen über die Buchführung und Bilanzierung in Bezug genommen und damit materiell maßgeblich für die Steuerbilanz, vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5 Rz. 29. Noch nicht abschließend geklärt ist allerdings, ob mit diesem Verweis nur die rechtsformenabhängig für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Normen steuerrechtlich relevant werden oder auch rechtsform- oder branchenspezifische Regelungen angesprochen sind. Unter Hinweis auf die mangelnde Vereinbarkeit der Maßgeblichkeit rechtsformspezifischer GoB mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird in der Literatur heute überwiegend die Auffassung von der Rechtsformneutralität bzw. Allgemeingültigkeit handelsrechtlicher GoB vertreten, vgl. hierzu *Ballwieser*, Maßgeblichkeitsprinzip, BFuP 1990, S. 479; *Beisse*, Grundsatzfragen, BB 1990, S. 2007; *Mathiak*, Meinungsspiegel, BFuP 1990, S. 547.

²⁰ Vgl. bereits *Dziadkowski*, Verankerung, BB 1986, S. 330; *Bordewin*, Maßgeblichkeit, DStR 1988, S. 669 sowie *BFH* v. 25.04.1985, IV R 83/83, BStBl II 1986, S. 350 und *BFH* v. 07.08.1986, IV R 137/83, BStBl. II, S. 913.

schiedlichen Rechtsgebieten führen. Diese Auswirkungen sind auch im Zusammenhang mit den aufgezeigten Internationalisierungstendenzen in der Rechnungslegung zu sehen.

A Steuerrecht

Im Steuerrecht würde eine Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zunächst die Entwicklung und Kodifizierung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungskonzeption erfordern. Diese könnte z.B. auf den bisherigen handelsrechtlichen Grundsätzen aufbauen, die in Form eines eigenständigen Steuerbilanzrechts festgeschrieben würden. Denkbar wäre aber auch ein grundlegender Systemwechsel, wie der Übergang zu einer Cash-Flow Besteuerung.²¹

Bei einer Neukonzeption der steuerlichen Gewinnermittlung sind mögliche Folgewirkungen mit zu bedenken, die sich sowohl im Bereich der periodischen Besteuerung (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) als auch im Bereich der aperiodischen Besteuerung (Umwandlungssteuerrecht und Erbschaftsteuer) ergeben können. Insbesondere bei einem Abweichen von den bisherigen Bilanzierungsgrundsätzen können sich umfangreiche Auswirkungen ergeben. Im geltenden Recht findet das unter Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB ermittelte Steuerbilanzergebnis insbesondere in folgende Vorschriften Eingang:

Einkommensteuergesetz (EStG):

§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG: Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Gewinneinkünften durch Betriebsvermögensvergleich.²² Im Rahmen der Kodifizierung eines eigenständigen Gewinnermittlungsrechtes wären die Vorschriften zur Gewinnermittlung in §§ 4 – 7k EStG zu überarbeiten. Daneben müssten ggf. auch besondere Ermittlungsgrundsätze wie z.B. die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 16 EStG), das Konzept der Sonder- und Ergänzungsbilanzen überdacht werden.

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 8 Abs. 1 und 2 KStG i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, §§ 11-13 KStG: Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage durch Betriebsvermögensvergleich. Das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital hat im geltenden Recht zudem Bedeutung im Rahmen der Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG, Bestimmung des sog. „safe haven“ zur steu-

²¹ Zu alternativen Formen der Gewinnermittlung und deren Umsetzung vgl. Teil 4-6. Ein grundlegender Systemwechsel hin zu einem konsumorientierten Steuersystem wird annahmegemäß jedoch ausgeschlossen.

²² Zum persönlichen Anwendungsbereich vgl. Fn. 18.

erlichen Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen in Abhängigkeit des Eigenkapitalanteils des Anteilseigners) sowie bei Berechnungen nach §§ 27 ff. KStG.

Gewerbsteuergesetz:

§ 7 Abs. 1 GewStG i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG: Ermittlung des Gewerbeertrages in Anknüpfung an den Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Vorschriften und damit ggf. durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist.

Umwandlungssteuergesetz

§§ 3 ff., 11 f., 20 ff. UmwStG: Die steuerlichen Bilanzierungsvorschriften haben direkten Einfluss auf die Höhe des zu ermittelnde Übertragungs-/Übernahmeergebnisses. Es ist im einzelnen indes umstritten, inwieweit hierbei der Maßgeblichkeitsgrundsatz anzuwenden ist. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung besteht nach der in der Literatur h.M. mangels korrespondierender Wahlrechte (§§ 3, 11 Abs. 1 UmwStG einerseits und § 17 Abs. 2 UmwG andererseits) keine Maßgeblichkeit bei dem übertragenden Rechtsträger.²³ Auch eine diagonale Maßgeblichkeit zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger ist wohl auszuschließen, diese sind steuerlich durch den sog. Wertverknüpfungszwang verbunden.²⁴ Die Finanzverwaltung geht jedoch darüber hinaus von einer zeitlich verzögerten Maßgeblichkeit in Gestalt der phasenverschobenen Wertaufholung aus.²⁵ Eine Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes würde die insoweit bestehenden Unsicherheiten beseitigen und die uneingeschränkte Nutzung umwandlungssteuerlicher Wahlrechte zulassen.

Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz i.V.m. Bewertungsgesetz

§§ 95 ff., 109 Abs. 1 BewG i.V.m. 12 Abs. 5 ErbStG, § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG i.V.m. § 12 Abs. 2 ErbStG: bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ist das Betriebsvermögen zu einem bestimmten Stichtag vorbehaltlich besonderer bewertungsrechtlicher Normen mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. Ebenso ist der gemeine Wert von Kapitalgesellschaftsanteilen auf Grundlage der Steuerbilanzwerte zu schätzen, soweit er nicht aus Börsenkursen oder Verkäufen ableitbar ist. Diese vom Grundsatz her formelle Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs löst sich mit Blick auf § 5 Abs. 1 EStG auf in eine Verlängerung des allgemeinen Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz über die Steuerbilanz

²³ Vgl. z.B. *Dehmer*, UmwStG, § 3 UmwStG, Rz. 34; *Herzig*, FS Ludewig, S. 426; *Krebs*, BB 1998, S. 1771; a.A. BMF BStBl I 1998, S. 268 Tz. 03.01, 14.03.

²⁴ Vgl. hierzu z.B. *Dehmer*, UmwStG, § 3 UmwStG, Rz. 36 m.w.N. § 5 Abs. 1 EStG ist subjektgebunden, etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem UmwG/UmwStG. Steuerlich sind übertragender und übernehmender Rechtsträger durch den sog. Wertverknüpfungszwang verbunden.

²⁵ Vgl. BMF BStBl. I 1998, S. 268 Tz. 03.02; kritisch *Herzig*, Maßgeblichkeit HdR, Kapitel 3 Rz. 65 f.; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5 Rz. 46 m.w.N.

hinaus auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Vermögensermittlung (verlängerte Maßgeblichkeit) sowie in eine unmittelbare und originäre Maßgeblichkeit der Steuerbilanz. Da die Erbschaft- / Schenkungsteuer einmalig zu einem bestimmten Stichtag entsteht, haben die Bilanzierungsvorschriften über die Wertermittlung des Betriebsvermögens tatsächlich entgeltliche Mehr- oder Minderbelastungen mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Folge.

B Weitere Rechtsgebiete

In der Vergangenheit war festzustellen, dass die Steuerbilanz vom Ergebnis her häufig die handelsrechtliche Gewinnermittlung dominiert hat. Mit einer Streichung der Maßgeblichkeit würde die Bilanzpolitik der Unternehmen von steuerlichen Zwängen befreit und kann sich an ihren originären Aufgaben ausrichten. Zudem wurden handelsrechtliche Regelungen stets auch unter dem Blickwinkel ihrer materiellen Konsequenzen für das Ergebnis der Steuerbilanz betrachtet.²⁶ Wegen der Anknüpfung an die konservativ ausgerichtete HGB-Bilanzierung fungierte der Maßgeblichkeitsgrundsatz insofern auch als ein „Bollwerk gegen Internationalisierungstendenzen“.²⁷

Eine Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes würde eine derartige Einflussnahme des Steuerrechts künftig ausschließen und könnte damit indirekt auch Folgen im Bereich des **Schuld- und Gesellschaftsrecht** entfalten. Die bisherigen Bilanzierungsregeln des HGB orientieren sich insbesondere am Zweck der Kapitalerhaltung und dienen damit sowohl dem Schutz der Gläubiger als auch von Minderheitsgesellschaftern zur Durchsetzung ihrer Gewinnansprüche. Der Wegfall des steuerrechtlichen Einflusses könnte zusammen mit der zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegung zu Folgewirkungen bei der an die Gewinnermittlung anknüpfenden Gewinnverwendung führen und damit das Ziel der Kapitalerhaltung beeinträchtigen, das nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Personengesellschaften von Bedeutung ist – insbesondere mit Blick auf die Entnahmeregelungen, aber auch für haftungsrechtliche Vorschriften sowie im Bereich des **Insolvenzrechts**.²⁸ Zudem würde auch die Steuerrechtsprechung ihre Relevanz für die Ausle-

²⁶ Dieser Zusammenhang folgt nicht nur aus der umgekehrten Maßgeblichkeit, sondern ist vielmehr bereits in der einfachen Maßgeblichkeit angelegt, vgl. *Herzig* in *Kütting/Weber, HdR*, 5. Aufl., Kap 3 Rz. 81 ff. m.w.N. Das Postulat der „steuerneutralen Umsetzung“ der 4. und 7. EG-Richtlinie wird gerade gegenwärtig wieder thematisiert bei der Umsetzung der *fair value*-Richtlinie in das deutsche HGB.

²⁷ *Selchert* in *Festschrift Lutz Fischer, Internationalisierung*, S. 914.

²⁸ Vgl. hierzu *IDW, Stellungnahme, WPg 2002 S. 986*; *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587 f.; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Fortentwicklung*, BB 2002 S. 2372 ff.; *Kahle*, Gläubigerschutz, ZfB 2002 S. 695 ff. m.w.N.

gung des Handelsrechts unmittelbar verlieren und damit als stabilisierendes Element entfallen, das einen Beitrag zur Rechtssicherheit geleistet hat.

Auch im Bereich des **Bankrechts** könnten sich Auswirkungen ergeben. Das handelsrechtlich ausgewiesene Eigenkapital ist Grundlage für die nach dem KWG aufsichtsrechtlich zu erfüllende Eigenkapitalquote (§§ 10 Abs. 1, 2a KWG; ebenfalls eigenkapitalorientiert die Großkreditgrenze nach §§ 13 – 13b KWG). Dieser Aspekt gewinnt insbesondere vor dem Hintergrund von „Basel II“, der neuen Baseler Eigenkapitalvereinbarung, an Bedeutung. Die Kreditvergabe wird sich künftig insbesondere an der Bonitätsklassifizierung des Kreditnehmers ausrichten, für die wiederum das Eigenkapital des Unternehmens maßgeblich ist. Vor dem Hintergrund einer fortschreitenden Internationalisierung der Rechnungslegung könnte insofern eine Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nicht nur zu Änderungen in den Bilanzen der Kreditinstituten selber führen, sondern auch die Anforderungen verändern, die an (potentielle) Kreditnehmer gestellt werden.

Ein weiterer möglicher Reformbereich bildet das **Berufsrecht**. Durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz gehört die Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu den Vorbehaltsaufgaben des Steuerberaters bzw. Wirtschaftsprüfers. Eine Aufgabe dieses Grundsatzes könnte mithin zu Änderungen im Betätigungsfeld der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer führen, die Zugangsmöglichkeiten zu diesem Beruf verändern und möglicherweise auch Konsequenzen auf die Gebührenordnung entfalten.

3. Kapitel: Zwischenergebnis

Es bleibt festzuhalten, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit seit mehr als 100 Jahren das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz in unterschiedlicher Weise geprägt hat. Eine Aufhebung dieses Grundsatzes hätte nicht nur Folgewirkungen auf verschiedene Bereiche des Steuerrechts, sondern könnte vor dem Hintergrund einer zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegungen auch auf andere Rechtsbereiche wie das Gesellschafts- und Schuldrecht, das Bankrecht oder auch das Berufsrecht abstrahlen. Primär erfordert die Streichung der Maßgeblichkeit jedoch die Neukonzeption einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung, die es im Weiteren zu untersuchen und entwickeln gilt.

3. Teil: Allgemeine Grundlagen einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

1. Kapitel: Neugestaltung der Gewinnermittlung als Untersuchungsgegenstand

Die Aufgabe dieses und der folgenden Kapitel besteht darin, die Konzeption einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu entwickeln und die steuerlichen Folgen auf einzel- und gesamtwirtschaftlicher Ebene aufzuzeigen. Dabei soll (und kann) letztlich keine Antwort auf die Frage nach der „richtigen“ Bemessungsgrundlage im Ertragsteuerrecht gefunden werden. Diese in hohem Maße wertungsabhängige Frage ist nicht Gegenstand der Untersuchung. Es sollen vielmehr mögliche Wege für die Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung angesichts einer zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegung aufgezeigt werden. Dabei sind insbesondere folgende Punkte zu klären:

- Welcher theoretischen Konzeption soll die Gewinnermittlung in Zukunft folgen? An welchem Maßstab kann sich eine künftige steuerliche Gewinnermittlung orientieren?
- Welche Gewinnermittlungsmethoden sind zuzulassen und wie sind diese konkret auszugestalten? Welche Auswirkungen haben Abweichungen vom geltenden Recht für die Steuerbelastung von Unternehmen und für den Fiskus?
- Wie können die entwickelten Gewinnermittlungskonzeptionen umgesetzt werden?

Den gesetzlichen Rahmen der Untersuchung gibt das geltende Steuerrecht vor. Damit gelten insbesondere tarifliche Vorschriften sowie Regelungen zur Verlustverrechnung als gegeben und sollen hier nicht weiter diskutiert werden. Soweit jedoch bestehende gesetzliche Vorschriften zur Gewinnermittlung den vorgeschlagenen Gewinnermittlungsalternativen entgegenstehen, werden sie an entsprechender Stelle in die Untersuchung aufgenommen.

Im Mittelpunkt der Betrachtung steht allein die Frage nach der Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung. Insofern soll eine umfassende Reform des Ertragsteuerrechts in Richtung eines konsumorientierten Steuersystems nicht näher diskutiert werden. Es wird an den Grundsätzen einer einkommensorientierten Besteuerung im Sinne des geltenden Rechts festgehalten. Aus der Untersuchung sollen zudem primär sozial- oder wirtschaftspolitisch motivierte und damit höchst wertungsabhängige Lenkungsnormen, wie z.B. Sonderabschreibungen, ausgeklammert werden. Die Betrachtung beschränkt sich auf am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Fiskalzwecknormen sowie der

Vereinfachung dienende Normen, die aus technisch-ökonomischen Gründen helfen, die Steuerrechtsanwendung praktikabel und ökonomisch zu gestalten.²⁹

Den Ausgangspunkt der Überlegungen bilden die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts, die durch den Rechtsstaat verbürgt werden und als allgemein anerkannte Grundwertungen auch bei der Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung zu beachten sind.³⁰ Hierzu zählen insbesondere das im Grundgesetz normierte Rechtsstaatsprinzip, der Gleichheitsgrundsatz, steuerspezifisch konkretisiert durch das Leistungsfähigkeitsprinzip, sowie die grundgesetzlich verbürgte Eigentumsgarantie. Diese systemtragenden Prinzipien sollen ergänzt um ökonomische Prinzipien und konkretisiert durch allgemeine Gewinnermittlungsgrundsätze die inhaltliche Grundanforderungen definieren, an denen die im Folgenden zu entwickelnden Alternativen einer steuerlichen Gewinnermittlung auszurichten sind.

2. Kapitel: Inhaltliche Grundanforderungen

1. Abschnitt: Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts

A Steuerliche Gewinnermittlung und Rechtsstaatsprinzip

Ein geordnetes Gewinnermittlungsrecht muss den Grundsätzen des Rechtsstaates entsprechen (Art. 20 Abs. 3 GG).³¹ Die rechtsstaatlich gebotene Rechtssicherheit verwirklicht das Steuerrecht insbesondere durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Danach ist die Besteuerung nur auf Grund eines Gesetzes erlaubt und nur zulässig, wenn ein gesetzlicher Tatbestand den Eingriff deckt.³² Für Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung, die einen zentralen Bestandteil der Steuerberechnung bilden, bedeutet dies, dass diese zwingend gesetzlich zu normieren sind. Ein Verweis auf außergesetzliche private Rechnungslegungsstandards wie den IAS würde diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen wohl nicht genügen.³³

²⁹ Zu den steuergesetzlichen Normgruppen und ihrer Abgrenzung vgl. ausführlich *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 19 ff.

³⁰ Vgl. grundlegend *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. 1, S. 105 ff. und 256 ff.

³¹ Vgl. *Zeidler*, Rechtsstaat, S. 1529; Zur Rechtsstaatlichkeit des Steuerrechts ausführlich *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 50 ff. m.w.N.

³² Getragen wird die Rechtssicherheit von den Elementen der Rechtsklarheit, der Kontinuität, der Bestimmtheit, der Zugänglichkeit der Gesetze und der Rechtsdurchsetzung, die eine willkürliche Besteuerung von Steuerpflichtigen ausschließen. Vgl. ausführlich *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 150 ff.; *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1347.

³³ Vgl. eingehend *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2378 f.

Zudem folgt aus dem Gebot der Rechtssicherheit die Notwendigkeit der Objektivierbarkeit des zu steuernden Gewinns. Der auf Grundlage einer Gewinnermittlungsregelung berechnete Wert muss möglichst klar und einfach ermittelbar sein.³⁴ Der Steuerpflichtige soll schon im Voraus seine Steuerlast eindeutig berechnen können, was bei sehr komplexen und nicht eindeutig interpretierbaren Gewinnermittlungsvorschriften nicht gewährleistet wäre. Die Berechnung der Gewinngröße muss zudem durch Dritte leicht nachvollziehbar und intersubjektiv überprüfbar sein. Dies setzt neben klaren und eindeutigen Regelungen auch voraus, dass grundsätzlich auf vergangenheitsbezogene, bereits bekannte Daten zurückgegriffen wird³⁵ und keine zu weiten Ermessensspielräume bei der Ermittlung des Gewinns bestehen.³⁶ Die Einräumung umfangreicher Wahlrechte würde die Objektivierbarkeit des zu steuernden Gewinns erheblich einschränken.

B Steuerliche Gewinnermittlung und Eigentumsgarantie

Die in Art. 14 GG normierte Eigentumsgarantie ist auch im Steuerrecht zu beachten. Auf Grundlage der Einheitswertbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts von 1995³⁷ wird Art. 14 GG nunmehr das v.a. von *Kirchhof* entwickelte Prinzip eigentumsschonender Besteuerung entnommen.³⁸ Danach darf die Besteuerung einen Vermögenswert nur derart belasten, dass die Substanz des Vermögenswertes nicht verringert wird und auch nach der Besteuerung ein Teil des Ertrages bei dem Steuerpflichtigen verbleibt.³⁹ Um den vom BVerfG angestrebten Substanzschutz zu gewährleisten wird in der Literatur z.T. weiter gefordert, dass eine Steuer nur an Ist-Erträge und nicht an Sollerträge anknüpfen darf.⁴⁰ Für die Ausgestaltung des Gewinnermittlungsrechts würde dies bedeuten, dass nur ein möglichst sicherer, der Höhe nach feststehender Gewinn erfasst werden dürfte.⁴¹

³⁴ Vgl. *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 313.

³⁵ Vgl. *Herzig*, Rechnungslegung, Wpg 2000, S. 113.

³⁶ Vgl. *Kahle*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, Wpg 2002, S. 180 und *Budde/Steuber*, Transformation, DStR 1998, S. 504; *Jacobs*, Bilanzierungsproblem, S. 26 / *Moxter*, Bewertbarkeit, BB 1987, S. 1847 und *Herzig*, Rechnungslegung, Wpg 2000, S. 113. Ein so verstandenes Prinzip der Objektivierbarkeit steht auch im Einklang mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, denn nur eindeutige und nachprüfbare Gewinnermittlungsregeln ermöglichen eine Vergleichbarkeit und damit eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

³⁷ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer); 93, 165 (Erbchaftsteuer).

³⁸ Grundlegend *Kirchhof*, Besteuerung, S. 215, 226 ff., 242 ff.

³⁹ Vgl. *Gassner/Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 47.

⁴⁰ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 102 kritisch zur Grundaussage des BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, die Vermögensteuer dürfe nur so bemessen werden, dass sie „aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann“ (Hervorhebung durch den Verf.). Eine Steuer, die an Sollerträge anknüpfe greife jedoch vielfach in die Substanz des Vermögens ein, so dass der vom BVerfG angestrebte Schutz des Vermögensstammes mit einem Bekenntnis zum Sollertragsteuerkonzept nicht erreicht werden könne.

⁴¹ Vgl. *Kirchhof*, Besteuerung, StuW 1985, S.327; *Herzig*, Rechnungslegung, Wpg 2000, S. 113. *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1531. Es bleibt zu klären, wie ein solcher „möglichst sicherer Gewinn“ konkretisiert werden kann.

C Steuerliche Gewinnermittlung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Steuergerechtigkeit ist ein zentrales Besteuerungspostulat der Finanzwissenschaft und des Steuerrechts, abgeleitet aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.⁴² Dem allgemeinen Gerechtigkeits- und Solidaritätsbewusstsein entsprechend verlangt der Gleichheitssatz für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden.⁴³ In diesem Zusammenhang dient das Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemein anerkannter normativer Maßstab⁴⁴. Die Besteuerung – und damit auch Überlegungen zu ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen – haben sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen zu orientieren, d.h. gleiche Leistungsfähigkeit ist steuerlich gleich, ungleiche Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu behandeln.

I Leistungsfähigkeitsprinzip

Als Fundamentalprinzip gleichmäßiger Besteuerung liefert das Leistungsfähigkeitsprinzip einen Richtwert für die Besteuerung,⁴⁵ der jedoch weiterer Konkretisierung durch den Gesetzgeber bedarf.⁴⁶ Die Definition der Leistungsfähigkeit beruht damit letztlich auf Wertvorstellungen des Gesetzgebers, dessen Aufgabe es zudem ist, diese folgerichtig umzusetzen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist insoweit zwar unbestimmt, jedoch keineswegs unbestimmbar. Bezogen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage bedeutet dies, dass der Gesetzgeber grundsätzlich frei ist in der Wahl zwischen Einkommen und Konsum als Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Wie eingangs dargelegt soll bei den folgenden Überlegungen zur steuerlichen Gewinnermittlung jedoch an der Bemessung der Leistungsfähigkeit nach dem Einkommen (abzüglich zwingender, die Leistungsfähigkeit mindernder Ausgaben für den notwendigen Lebensbedarf)⁴⁷ festgehalten werden, wie sie dem herrschendem Verständnis der Leistungsfähigkeit entspricht und weitgehend im geltenden Ertragsteuerrecht umgesetzt ist.

⁴² Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, StuW 1988, S. 269 m.w.N.

⁴³ Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, StuW 1988, S. 269.

⁴⁴ Statt vieler vgl. *Birk*, Steuerrechtswissenschaft, StuW 1983, S. 298; *Gassner/Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 11; *Herzig*, Rechnungslegung, Wpg 2000, S. 113; *Kirchhof*, Besteuerung, StuW 1985, S. 319; *Tipke*, Steuerrecht, StuW 1988, S. 270 auch Fn. 53; *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1344. Der deutsche Gesetzgeber hat wiederholt in Gesetzesbegründungen das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Grundlage seiner Regelungen gemacht und auch das Bundesverfassungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Begründung seiner Urteile herangezogen, vgl. z.B. *Gassner/Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 13 ff.; *Pezzer, Heinz-Jürgen*, Bilanzierungsprinzipien, S. 8.; BVerfG v. 09.02.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339); BVerfG v. 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319 (343 f.); BVerfG v. 22.02.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (222 ff.).

⁴⁵ Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, StuW 1988, S. 272.

⁴⁶ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 83 ff.

⁴⁷ Sog. privates Nettoprinzip, vgl. hierzu grundlegend *Tipke*, StRO II, S. 674 ff. m.w.N.

Leistungsfähigkeit wird hier i.w.S. als Fähigkeit verstanden, Steuern aus dem Einkommen leisten (zahlen) zu können.⁴⁸ Weiter konkretisiert wird der Einkommensbegriff im geltenden Recht durch einen in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG festgelegten Einkünftecatalog.⁴⁹ Gemeinsames Merkmal der abschließend aufgeführten Einkunftsarten ist das Erfordernis von erwirtschaftetem, am Markt realisiertem Einkommen.⁵⁰ Die Bestimmung der Einkünfte in Form von Gewinnen oder Überschüssen erfolgt nach dem sog. objektiven Nettoprinzip, d.h. nur die Nettoeinkünfte i.S.d. Unterschiedsbetrags zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen unterliegen nach § 2 Abs. 2 EStG der Besteuerung.⁵¹ Allein das wirtschaftliche Ergebnis einer Erwerbstätigkeit insgesamt kann Ausdruck der Fähigkeit sein, Steuerleistungen aus dem Einkommen erbringen zu können. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im oben definierten Sinn gebietet mithin auch die grundsätzlich uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen und folglich auch von Verlusten.⁵²

Gleichwohl stellt auch eine solche einkommensorientierte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips keinen eindeutigen Ausgangspunkt für eine differenzierte Gewinnermittlung dar. Offen bleibt insbesondere, worin sich die Fähigkeit des Steuerpflichtigen, Steuern zu leisten, konkretisiert und damit auch die Frage nach sachgerechten Gewinnermittlungstechniken. Es soll jedoch in einem nächsten Konkretisierungsschritt versucht werden, diese – insbesondere auch in Hinblick auf eine möglichst objektivierbare und eigentumsschonende Gewinnermittlung – weiter einzugrenzen.

II Maßstäbe zur Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Überlegungen hinsichtlich sachgerechter Maßstäbe zur Messung der wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit führen – vor dem Hintergrund der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als Abschnittsteuer, die periodisch und sukzessiv das Jahreseinkommen erfasst – zur Frage der zeitgerechten Erfassung des Gewinns.⁵³ Ausgehend von einem einheitlichen Gewinnbegriff dürfen alternative Metho-

⁴⁸ Vgl. *Kirchhof*, Besteuerung, StuW 1985, S. 319; *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rz. 53 ff.

⁴⁹ Wie eingangs dargelegt bildet das geltende Recht den Rahmen für die Untersuchung, gleichwohl sind die folgenden Ausführungen zur Gewinnermittlung nicht an die geltende Einkünftekategorisierung gebunden.

⁵⁰ Vgl. *GrS* v.25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 766, wonach den Einkunftsarten gemeinsam ist, „daß die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen“; ausführlich auch *Wittmann*, Fortentwicklung, StuW 1993 S. 35 m.w.N.

⁵¹ Vgl. dazu z.B. *Friauf*, Nichtabzugsfähigkeit, StuW 1973, S. 97; *Lang*, Verfassungsmäßigkeit, StuW 1985, S. 16; *Söffing*, Verletzung, StbJb. 1988/89, S. 121; *Knepper*, Anmerkungen, S. 201; grundlegend auch BVerfG v. 02.10.1969, 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 64 ff. (Kilometer-Pauschale), das ein „Prinzip der Nettobesteuerung“ im Einkommensrecht grundsätzlich anerkennt, abweichend von der im Schrifttum h.M. jedoch bei Vorliegen gewichtiger Gründe Abweichungen zulässt.

⁵² Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rz. 54 f.

⁵³ Vgl. *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 309.

den der Gewinnermittlung über die Gesamtdauer des Bestehens des Betriebes grundsätzlich nicht zu einem unterschiedlichen Totalgewinn führen (Grundsatz der Totalgewinnlichkeit).⁵⁴ Insbesondere bei einem Nebeneinander von verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden (wie im geltenden Recht) ließe sich eine Ungleichbehandlung in Form unterschiedlich hoher steuerlicher Totalgewinne allein infolge der Wahl der Gewinnermittlungsmethode sachlich nicht rechtfertigen.⁵⁵ Jedoch werden alternative Methoden der Gewinnermittlung regelmäßig zu einer unterschiedlichen Verteilung des Totalgewinns auf die einzelnen Teilperioden (i.S.d. §§ 2 Abs. 7, 4a EStG) führen.

Für die zeitliche Erfassung des am Markt erwirtschafteten Einkommens kommen grundsätzlich drei Zeitpunkte in Betracht:⁵⁶

- Vertragsabschluss
- Leistungserbringung
- Zufluss des Entgelts

Mit Vertragsabschluss wird rechtlich die Verpflichtung zur Leistungserbringung sowie das Recht auf Gegenleistung begründet. Dieser Zeitpunkt ist zwar – zumindest bei schriftlichen Verträgen – relativ objektiv feststellbar. Eine rechtssichere und eigentumsschonende Gewinnermittlung erfordert jedoch neben objektivierbaren Periodisierungsregeln auch die Erfassung möglichst sicherer Werte. Wirtschaftlich betrachtet ist jedoch zu diesem Zeitpunkt die Fähigkeit des Steuerpflichtigen, Steuern zu leisten, noch nicht tatsächlich erhöht. Die Erfassung eines Erfolges bereits bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes würde einen in hohem Maße unsicheren, noch nicht durch eine Transaktion am Markt konkretisierten Gewinn der Besteuerung unterwerfen. Damit ist der Vertragsabschluss als Anknüpfungspunkt für die Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und damit als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung wohl auszuschließen.

Erst mit der Leistungserbringung ist der Erfolg am Markt tatsächlich erwirtschaftet und konkretisiert. Auch wenn zum Zeitpunkt der Leistungserbringung die Gegenleistung dem Steuerpflichtigen noch nicht notwendig zugeflossen ist, so besitzt er doch zumindest eine (realisierbare) Forderung auf Gegenleistung. Die Anknüpfung an die Leistungserbringung und damit an eine Markttransaktion erfüllt zudem auch das Erfordernis einer objektivierbaren, intersubjektiv überprüfbaren Periodi-

⁵⁴ Vgl. z.B. BFH v. 17.05.1960, I 35/37, BStBl. III 1960, S. 306; BFH v. 16.01.1975, IV R 180/71, BStBl. II 1975, S. 528.

⁵⁵ Vgl. auch Bergkemper in HHR, EStG, § 4 Rz. 504, 507 und 531; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rz. 10 ff.; Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn, EStG § 4 Rz. D 10; a.A. Drüen, Totalgewinn, FR 1999, S. 1104 f.

⁵⁶ Vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 408. Diese drei Zeitpunkte eines Umsatzaktes repräsentieren zugleich unterschiedliche Stadien im Liquidationsprozess, der erst mit Zahlung des Entgelts endgültig abgeschlossen ist, vgl. Moxter, Missverständnisse, DStZ 2000, S. 160.

sierungsregel, so dass der Zeitpunkt der Leistungserbringung für die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich in Betracht kommt.

Der Zahlungsfluss stellt schließlich das sicherste Maß für die Realisation des wirtschaftlichen Erfolges dar. Eine einmal zugeflossene Zahlung unterliegt keinem Ausfallrisiko mehr. Der Zeitpunkt der Zahlung weist zudem ein hohes Maß an intersubjektiver Überprüfbarkeit auf. Die Zahlungsbewegungen sind am Kassenbestand abzulesen und lassen damit auch keinen Raum mehr für Bewertungsdifferenzen.⁵⁷ Damit ist auch eine Gewinnermittlung auf Grundlage von Zahlungsflüssen mit den skizzierten steuerlichen Prinzipien vereinbar.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass auch bei Rückgriff auf weitere steuerrechtliche Grundprinzipien ein Maßstab zur Messung der Leistungsfähigkeit – im Sinne der Fähigkeit, Steuern aus dem Einkommen leisten zu können – nicht eindeutig bestimmbar ist, sondern der weiteren Konkretisierung bedarf. Im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen sowohl eine Gewinnermittlung durch Periodisierung, anknüpfend an die wirtschaftliche Leistungserbringung, als auch eine Gewinnermittlung auf Grundlage von Zahlungsvorgängen. Im geltenden Recht stellt Erstere den Regelfall dar (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), dies ist indes nicht zwingend geboten.⁵⁸ Entscheidend ist jedoch, dass die einmal getroffene Entscheidung vom Gesetzgeber folgerichtig bei der weiteren Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage umgesetzt wird.⁵⁹ Setzt z.B. die Erfassung von Erwerbsbezügen am Zahlungszufluss an, so sind grundsätzlich auch die Erwerbsaufwendungen entsprechend bei Abfluss zu berücksichtigen.⁶⁰ Soweit Elemente eines Subsystems mit denen eines anderen „vermischt“ werden sollen, bedarf dies einer weiteren Rechtfertigung.⁶¹ Dadurch wird indes nicht ausgeschlossen, dass verschiedene, in sich folgerichtige Gewinnermittlungsmethoden nebeneinander stehen können, soweit sie zu einem gleichen Totalgewinn führen.⁶²

⁵⁷ Vgl. *Wagner*, Neutralität, *StuW* 1992, S. 2; *ders.*, Beseitigung, *DStR* 1997, S. 517 ff.; *ders.*, Internationalisierung, *DB* 1998, S. 2073 ff.; *Weber-Grellet*, Bestand, *DStR* 1998, S. 1348.

⁵⁸ Nur Steuerpflichtige, die nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind und dies auch nicht freiwillig tun, können nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

⁵⁹ Zum Gebot der Systemkonsequenz und inneren Folgerichtigkeit vgl. insbes. *Schön*, Steuerbilanz, *StuW* 1995, 370f m.w.N.

⁶⁰ Vgl. *Schön*, Steuerbilanz, *StuW* 1995, 371.

⁶¹ Vgl. *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 310 f.

⁶² Vgl. Nachweise in Fn. 55.

2. Abschnitt: Ökonomische Prinzipien

Insbesondere in der finanzwissenschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird neben den skizzierten systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts auch ökonomischen Prinzipien, wie der wirtschaftlichen Effizienz und der Einfachheit und Transparenz eines Steuersystems, für dessen Gestaltung und Beurteilung ein hoher Stellenwert eingeräumt.⁶³ Es ist gleichwohl zu beachten, dass bei möglichen Zielkonflikten das Primat der Gerechtigkeit gilt, d.h. eine ungerechte Steuer kann in einem Rechtsstaat auch nicht durch die optimale Erfüllung ökonomischer Prinzipien gerechtfertigt werden.⁶⁴

A Wirtschaftliche Effizienz – Entscheidungsneutralität der Besteuerung

Die wirtschaftliche Effizienz eines Steuersystems erfordert, dass durch die Steuer die effiziente Allokation der Ressourcen nicht behindert wird. Diese Anforderung wird regelmäßig auch in dem Postulat einer entscheidungsneutralen Besteuerung zusammengefasst,⁶⁵ nachdem die steuerlichen Konsequenzen nicht zu einer Änderung wirtschaftlicher Entscheidungen führen dürfen. Dies erfordert, dass Entscheidungen insbesondere hinsichtlich der Rechtsform (Rechtsformneutralität), der Finanzierungsart (Finanzierungsneutralität), der Investition (Investitionsneutralität) sowie der konsumtiven Verwendung (Konsumneutralität) neutral sind. Eine entscheidungsneutrale Besteuerung ist nicht nur Voraussetzung einer verzerrungsfreien Ressourcenallokation, sondern führt auch zur Vermeidung steuerlicher Planungskosten im Unternehmen und ist damit aus volkswirtschaftlicher ebenso wie aus betriebswirtschaftlicher Sicht erstrebenswert.

Eine allokativ effiziente Steuer ist jedoch praktisch nicht umsetzbar, da sie die Erfassung des ökonomischen Gewinns – als Differenz zweier Ertragswerte – voraussetzt und damit an künftige Zahlungsströme anknüpft.⁶⁶ Eine allein auf Schätzgrößen basierende Gewinnermittlung wäre jedoch nicht rechtssicher und justitiabel zu verwirklichen und auch mit einer einkommensorientierten Be-

⁶³ Vgl. z.B. *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, S. 408 ff.

⁶⁴ Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. 2, S. 543 f.

⁶⁵ Vgl. dazu *Elschen*, Leistungsfähigkeit, *StuW* 1991, S. 99; *Wagner*, Neutralität, *StuW* 1992, S. 2.

⁶⁶ Die nach Johannsson und Samuelson benannte Johannsson-Samuelson-Steuer besteuert in einem kapitaltheoretischen Modell die Erträge einer Investition intersektoral entscheidungsneutral hinsichtlich einer Alternativanlage am Kapitalmarkt. Sie besteuert im Zeitpunkt der Investitionsauszahlung den ökonomischen Gewinn der Investition, der sich aus der Verzinsung der Ertragswerte der Investition zusammensetzt. Vgl. *Johannsson*, Income, *Swedish Journal of Economics* 1969, S. 104 ff., *Samuelson*, Depreciation, *Journal of Political Economy* 1964, S. 604 ff.

steuerung im oben definierten Sinn nicht zu vereinbaren.⁶⁷ Das ökonomische Neutralitätsprinzip kann folglich auch nicht als alleinige Deduktionsbasis für eine steuerrechtliche Gewinnermittlung herangezogen werden. Bei der Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregelungen bleibt gleichwohl zu beachten, dass mögliche Verzerrungen insbesondere von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen möglichst gering ausfallen sollten.

B Einfachheit und Transparenz der Besteuerung

Die Gewährleistung der individuellen Steuergerechtigkeit kann in der Steuerdurchführung im Extremfall zu einer Überkompliziertheit und Intransparenz führen, die die Steuererhebung unpraktikabel werden lässt.⁶⁸ Dies wäre nicht nur in Hinblick auf die geforderte rechtsstaatliche Bestimmtheit von Steuergesetzen, sondern insbesondere auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht bedenklich.⁶⁹ Gefordert wird insoweit ein möglichst einfaches und für die Bürger verständliches Steuersystem, das mit möglichst geringem Verwaltungsaufwand durchführbar ist. Entsprechend sollten auch Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung möglichst einfach und transparent gestaltet sein.

Das Postulat der Einfachheit wird gleichwohl durch die Maxime der Steuergerechtigkeit begrenzt. Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind „vergrößernde, die Abwicklung des Massenverfahrens erleichternden Typisierungen“⁷⁰ dann und nur dann zulässig, wenn hierfür ein Bedürfnis besteht, sie zu Vereinfachung geeignet und auch nicht unverhältnismäßig sind.⁷¹ So dürfen z.B. Pauschbeträge nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig angesetzt werden.⁷² In Hinblick auf ihre Vereinfachungswirkung ist zwar hinzunehmen, dass Pauschalierungen im Einzelfall zu Ungleichbehandlungen führen, da die tatsächlichen Aufwendungen regelmäßig von der fixierten Durchschnittsnorm abweichen werden. Diese Abweichungen dürfen jedoch nicht unverhältnismäßig hoch sein. Insofern ist auch eine umfassend pauschalierende Gewinnermittlung z.B. in Form einer prozentualen Um-

⁶⁷ Die Vernachlässigung der Besteuerung von Zinsen würde die intertemporale Allokationsneutralität (im Sinne einer Neutralität der Konsum- und Sparentscheidungen) gewährleisten. Die intertemporale Allokationsneutralität kennzeichnet eine konsumorientierte Besteuerung, die jedoch annahmegemäß nicht weiter betrachtet werden soll.

⁶⁸ Vgl. *Weber-Grellet*, Vermögensteuer, BB 1996, S. 1419; *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien, S. 10; *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 2000, S. 330.

⁶⁹ Vgl. z.B. *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, S. 408 ff.; zu den verschiedenen Aspekten der Praktikabilität vgl. z.B. *Neumark*, Grundsätze, S. 368 ff.

⁷⁰ Vgl. BVerfG v. 25.09.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 172.

⁷¹ Vgl. z.B. BVerfG vom 29.05.1990, 1 BvL 20,26,184 und 4/86, BVerfGE 82, 60, S. 91 ff.; BVerfG v. 25.09.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153, S. 169 ff. und v. 10.04.1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, S. 6 f.; zur Steuervereinfachung vgl. auch Kirchhof, *Steuervereinfachung*, S. 3, 9 ff.; Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, DStJG 21 (1998).

⁷² Vgl. z.B. BVerfG v. 25.09.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 172, wonach die Pauschalierung des Existenzminimums grundsätzlich so zu bemessen ist, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt.

satzerfassung abzulehnen. Zwar würde eine solche Regelung zweifelsohne der Vereinfachung dienen. Eine pauschalierende Gewinnermittlung würde zugleich jedoch auch eine unverhältnismäßig hohe Ungleichbehandlung bewirken und zu einer nicht zu rechtfertigenden Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips führen.

3. Abschnitt: Allgemeine Gewinnermittlungsgrundsätze

Abgeleitet aus den skizzierten, systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und den ökonomischen Prinzipien muss eine an periodisierten Größen orientierte Gewinnermittlung ebenso wie eine an Zahlungen ausgerichtete Rechnung bestimmten allgemeinen Gewinnermittlungsprinzipien genügen, die der folgenden Untersuchung deshalb vorangestellt werden sollen.⁷³

A Formelle Grundsätze

- Der **Grundsatz der Klarheit** verlangt, dass der Gewinn klar und übersichtlich zu erfassen ist. Für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bedeutet dies z.B., dass die Posten der Bilanz sowie Aufwendungen und Erträge der Gewinn- und Verlustrechnung einzeln zu erfassen und eindeutig zu bezeichnen sind, so dass der Abschluss verständlich, übersichtlich und damit auch nachprüfbar ist.⁷⁴
- Nach dem **Grundsatz der formellen Stetigkeit** ist die äußere Form der Gewinnermittlung beizubehalten, um eine Vergleichbarkeit und Willkürfreiheit zu gewährleisten. Dies setzt grundsätzlich voraus, dass die Gliederung der Gewinnermittlung sowie die Bezeichnung der einzelnen Posten in aufeinanderfolgenden Jahren einheitlich vorgenommen wird.⁷⁵

⁷³ Diese Grundsätze entsprechen im Wesentlichen den Rahmegrundsätzen im handelsrechtlichen GoB-System. Hierunter fallen insbesondere die Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit (Wahrheit), der Klarheit, der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Wesentlichkeit. Sie spiegeln jedoch Anforderungen wider, die an jede Form der steuerlichen Gewinnermittlung zu stellen und damit auch in einer primär an Zahlungen ausgerichtete Rechnung zu beachten sind.

⁷⁴ Vgl. hierzu auch die Kommentierung zum Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit nach HGB (§§ 243 Abs. 2, 247 Abs. 1 HGB) und dem Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB), ausführlich z.B. *Budde/Karig* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 243 Rz. 51 ff., § 246 Rz. 79 ff.; *Förschle/Kofahl* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 Rz. 1 ff.

⁷⁵ Vgl. hierzu auch *Budde/Geißler* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 265 Rz. 2 ff. m.w.N zum Grundsatz der formellen Stetigkeit der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften nach § 265 Abs. 1 HGB.

B Materielle Grundsätze

- Der **Grundsatz der Wahrheit und Vollständigkeit** erfordert, dass der Gewinn sachlich richtig und willkürfrei ermittelt wird. Alle betrieblichen sowie sonstigen Umstände, die für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit von Bedeutung sind, sind bei Ermittlung des Gewinns zu berücksichtigen und in nachprüfbarer Form zu erfassen.⁷⁶
- Nach dem **Grundsatz der Wesentlichkeit** sind in der Gewinnermittlung nur die für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wichtigen Informationen zu erfassen und offen zu legen. Unwesentliche Informationen dürfen dagegen vernachlässigt, verkürzt oder verdichtet werden,⁷⁷ soweit dadurch der Primärzweck der steuerlichen Gewinnermittlung – die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – nicht wesentlich eingeschränkt wird.⁷⁸ Diese Einschränkung ist indes vor dem Hintergrund des Steuerrechts als Eingriffsrecht eng zu interpretieren.⁷⁹
- Der **Grundsatz der materiellen Stetigkeit** verlangt eine inhaltliche Gleichartigkeit der Gewinnermittlungen aufeinanderfolgender Geschäftsjahre. Diese sind im Interesse der Vergleichbarkeit und der Willkürfreiheit nach den gleichen Prinzipien vorzunehmen. So ist insbesondere an einmal gewählten Bewertungsmethoden festzuhalten.⁸⁰
- Die Ermittlung des Gewinns ist eine Geldrechnung und soll als solche dem **Nominalwertprinzip** (Grundsatz: 1 Euro = 1 Euro) folgen. Eine Inflationsbereinigung der Gewinnermittlung durch Verwendung von Indexwerten ist allein schon aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten abzulehnen.⁸¹
- Entsprechend dem **Going-Concern Prinzip** ist bei der Erfassung und Bewertung von Wirtschaftsgütern und Schulden – soweit erforderlich – grundsätzlich von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn dieser Annahme tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen, wie z.B. die tatsächliche Stilllegung oder ein behördliches Produktionsverbot.⁸²

⁷⁶ Zum Prinzip der Wahrheit und Vollständigkeit als ein Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung (§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB, § 146 Abs. 1 AO) vgl. z.B. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5 Rz. 68; *Budde/Karig* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 246 Rz. 1 ff. m.w.N.

⁷⁷ Der Grundsatz der Wesentlichkeit weist insofern auch eine formelle Komponente auf.

⁷⁸ Vgl. auch BFH v. 18. 1. 1995, I R 44/94, BStBl. II 1995, S. 742; Hoffmann, Wesentlichkeit BB 1995, S. 1688 ff.

⁷⁹ Der steuerliche Grundsatz der Wesentlichkeit ist insoweit enger zu interpretieren als der Grundsatz der Wesentlichkeit (*materiality*) nach IAS.

⁸⁰ Vgl. hierzu auch *Budde/Geißler* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 Rz. 55 ff. zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.

⁸¹ Vgl. *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 56 f.; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5 Rz. 82. Aus dem Nominalwertprinzip folgt das Subprinzip der nominellen Kapitalerhaltung, nach dem als Periodengewinn nur der über den Eigenkapitalbestand zu Beginn der Perioden hinausgehende nominelle Zuwachs an Eigenkapital erfasst wird.

⁸² Vgl. ausführlich *Budde/Geißler* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 Rz. 9 ff. zum Grundsatz der Unternehmensfortführung und möglichen Gegebenheiten, die eine Ausnahme von diesem Grundsatz rechtfertigen.

4. Abschnitt: Zwischenergebnis

Der Rahmen für ein geordnetes Gewinnermittlungsrecht wird durch die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und ergänzende ökonomische Prinzipien abgesteckt, die durch allgemeine Gewinnermittlungsprinzipien weiter konkretisiert werden. Die entwickelten Anforderungen an die steuerliche Gewinnermittlung bilden jedoch ein bewegliches System, aus dem keine ausdifferenzierte Gewinnermittlungsmethode streng logisch abgeleitet werden kann. Als mögliche Methoden kommen sowohl eine Gewinnermittlung durch Periodisierung, anknüpfend an die wirtschaftliche Leistungserbringung, als auch eine Gewinnermittlung auf Grundlage von Zahlungsvorgängen in Betracht.

Die Gewichtung der einzelnen Prinzipien und damit die konkrete Ausgestaltung der Gewinnermittlung unterliegt letztlich dem Gesetzgeber. Das Ziel möglicher Gewinnermittlungsalternativen muss jedoch sein, eine folgerichtige, eigentumsschonende und objektivierbare Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unter Beachtung von Praktikabilitäts Gesichtspunkten zu gewährleisten. Vor diesem Hintergrund soll in den folgenden Teilen B und C untersucht werden, welche Möglichkeiten hinsichtlich der Ausgestaltung einer Gewinnermittlung durch Periodisierung (Betriebsvermögensvergleich) und eine Gewinnermittlung auf Grundlage von Zahlungsvorgängen (Einnahmen-Überschuss-Rechnung) in einem eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsrecht bestehen und wie diese zu bewerten sind.

4. Teil: Betriebsvermögensvergleich

Mit der Anknüpfung an periodisierte Größen stellt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich eine mögliche Gewinnermittlungsmethode dar. Im geltenden Recht ist diese als der Regelfall vorgesehen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wirft zunächst die grundsätzliche Frage auf, in welchem Verhältnis ein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich künftig zu handelsrechtlichen oder internationalen Rechnungslegungsvorschriften stehen soll. Auch bei einer Lösung des bisherigen Abhängigkeitsverhältnisses vom Handelsrecht wäre eine gewisse Verbindung unterschiedlicher Rechenwerke grundsätzlich möglich.

1. Kapitel: Grundmodelle eines Betriebsvermögensvergleichs

Die Frage möglicher Grundmodelle eines Betriebsvermögensvergleichs ist vor dem Hintergrund eines potentiellen Vordringens der IAS bis in den Einzelabschluss zu sehen.⁸³ Um Friktionen zu vermeiden und dem Bedürfnis nach detaillierter, international vergleichbarer und entscheidungsrelevanter Information entsprechen zu können, erscheint zumindest für kapitalmarktorientierte Unternehmen und deren Tochtergesellschaften die Einräumung eines Wahlrechts zur Anwendung der IAS-Regeln auch im Einzelabschluss sinnvoll.⁸⁴ Damit stellt sich zwangsläufig die Frage, ob ein solcher IAS-Einzelabschluss eine befreiende Wirkung entfaltet und damit den HGB-Einzelabschluss obsolet werden lässt. Für Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Gebilde dürfte eine solche befreiende Wirkung zumindest solange nicht in Betracht kommen, wie in Deutschland an der tradierten Konzeption der Kapitalerhaltung auf der Grundlage von Jahresbilanzen festgehalten wird.⁸⁵ Aber auch unabhängig vom Aspekt der Kapitalerhaltung wird die Verpflichtung zur Erstellung einer HGB-Bilanz zumindest dann unverändert aufrechterhalten werden, wenn ein IAS-Abschluss für diese Unternehmen nicht zwingend erstellt werden muss und auch nicht freiwillig erstellt wird.

Im Folgenden wird angenommen, dass entsprechend dem gegenwärtigen Vorschlag der Bundesregierung⁸⁶ der Einzelabschluss nach HGB für alle Unternehmen erhalten bleibt, diesen jedoch die Aufstellung eines zusätzlichen Einzelabschlusses nach IAS (beschränkt auf Informationszwecke) ermöglicht wird.⁸⁷ Bei dieser Ausgangslage sind für die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung drei Grundmodelle denkbar:

- Anbindung an eine HGB-Kapitalerhaltungsbilanz
- Modell einer IAS-Maßgeblichkeit
- eigenständiges Steuerbilanzrecht.

⁸³ Vgl. hierzu auch 2. Teil, 1. Kapitel, S.3.

⁸⁴ Eine Erhebung hat ergeben, dass zwischen 70 und 80 % der börsennotierten Gesellschaften in der EU ein Interesse daran, haben, dass auch die Tochtergesellschaften nach IAS verfahren und dass über 70 % auch bei ihrem internen Rechnungswesen nach IAS verfahren bzw. dies beabsichtigen, vgl. 2005 – Ready or not, Erhebung von PricewaterhouseCoopers, 7. Juni 2002. Zur Diskussion über das Vordringen der IAS bis in den Einzelabschluss vgl. auch Literaturangaben in Fn. 10.

⁸⁵ Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2372 ff. Zur aktuellen Diskussion über die Zukunft des Kapitalschutzes ausführlich auch *Kahle*, Gläubigerschutz, ZfB 2002, S. 695 ff. m.w.N.

⁸⁶ Vgl. Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes vom 25.2.2003, Pressemitteilung Nr. 10/03 des BMJ vom 25.02.2003.

⁸⁷ Im Ergebnis so auch zuletzt *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2003, S. 1585 ff.; *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1534.

Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt nur die Umsetzung eines einheitlichen Modells für die steuerliche Gewinnermittlung in Betracht, das für kapitalmarktorientierte und sonstige Unternehmen gleichermaßen gilt.⁸⁸

1. Abschnitt: Anbindung an eine HGB-Kapitalerhaltungsbilanz

Bleibt der Einzelabschluss nach HGB für alle Unternehmen erhalten, so könnte auch bei einer Lösung des bisherigen Abhängigkeitsverhältnisses in Form des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 EStG ein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich in modifizierter Form weiterhin an handelsrechtliche Regelungen anknüpfen. Denkbar wäre insoweit eine Anbindung an die HGB-Kapitalerhaltungsbilanz bzw. an die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsregeln.

Es bleibt jedoch zu prüfen, ob ein solches Konzept langfristig tragfähig ist, selbst wenn man von einer grundsätzlichen Zweckkomplementarität von handelsrechtlicher Ausschüttungsbilanz und Steuerbilanz ausgeht.⁸⁹ Fraglich erscheint insbesondere, ob sich das Verständnis der Bilanzierungsregeln des HGB weiterhin am Zweck der Kapitalerhaltung orientieren wird, auch wenn dieses Leitbild insbesondere für haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaften und für Kommanditgesellschaften und damit den deutlich kleineren Teil der Kaufleute zu überzeugen vermag. Aber selbst im Bereich der Kapitalerhaltung ist noch ungewiss, ob sich die deutsche Position in der EU zu behaupten vermag und an einer Kapitalerhaltung auf der Grundlage von Jahresbilanzen festgehalten wird.⁹⁰ Denkbar wäre auch eine deutliche Lockerung des Zusammenhangs zwischen der 2. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie und der 4. Bilanzrichtlinie und eine weitere Entwicklung des europäischen Bilanzrechts in Richtung einer starken Informationsorientierung. Eine solche Entwicklung würde sich auch in der Rechtsprechung des EuGH niederschlagen, mit der Folge, dass das Handelsbilanzrecht sich zunehmend von dem entfernt, was der BFH bisher für seinen Inhalt gehalten hat.⁹¹ Handelsrecht und *bisheriges* Steuerbilanzrecht würden zunehmend auseinanderlaufen. Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang auch die derzeitigen Überlegungen zur Modernisierung des

⁸⁸ Vgl. Zeitler Rechtsstaat, DB 2003, S. 1532. Zwar lässt auch das geltende Recht formell zwei unterschiedliche Gewinnermittlungsarten durch Betriebsvermögensvergleiche nach § 4 Abs. 1 (Land- und Forstwirte, Selbständige) und nach § 5 (Gewerbetreibende) zu. Gleichwohl sind jedoch materiell auch bei einem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten, so dass die Unterschiede zwischen beiden Methoden im Ergebnis nur marginal sind, vgl. auch Anmerkungen in Fn. 19.

⁸⁹ Vgl. Schön, Gläubigerschutz, WPg Sonderheft 2001, S. 79 m.w.N.

⁹⁰ Vgl. hierzu auch die Stellungnahmen des IDW, Konsultationspapier, WPg 2002, S. 776 sowie Stellungnahme, WPg 2002, S. 985 ff.; Schön, Gläubigerschutz, WPg Sonderheft 2001, S. 578 f.; Havermann, Konvergenz, WPg Sonderheft 2001, S. S98, Oesterreicher/Spengel, Anwendung, RIW 2001, S. 892; Kahle, Gläubigerschutz, ZfB 2002, S. 695 ff. m.w.N.

⁹¹ Vgl. Herzig, Rechnungslegung, WPg 2000, S. 107.

deutschen Bilanzrechts. Im Falle einer umfassenden HGB-Modernisierung in Richtung einer stärkeren Informationsorientierung, die über die Abschaffung nicht mehr zeitgerechter Wahlrechte hinausgeht, würde die Anbindung der Steuerbilanz an diese HGB-Bilanz in Grenzen zu einer Maßgeblichkeit der IAS-Grundsätze führen.

Es erscheint mithin zweifelhaft, ob das Konzept der Anbindung der Gewinnermittlung an eine HGB-Kapitalerhaltungsbilanz langfristig tragfähig ist. Es bleibt insbesondere die Frage, ob die Gewinnermittlung auch einem neuen, „europäisierten“ HGB-Verständnis folgen sollte. Für eine Übergangszeit scheint die Anknüpfung an eine Kapitalerhaltungsbilanz indes durchaus sachgerecht.

2. Abschnitt: Modell einer IAS-Maßgeblichkeit

Unter Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgedankens könnte die Steuerbilanz künftig auch an einen IAS-Einzelabschluss gebunden werden. Damit würde die Idee der Einheitsbilanz gewissermaßen in neuem Gewande wiederbelebt werden. Diese Lösung wäre insbesondere für kapitalmarktorientierte, konzernverbundene Unternehmen von Interesse, für die die Möglichkeit einer durchgängigen IAS-Bilanzierung im Konzern- und Einzelabschlüssen bestünde. Dem Konzept einer IAS-Maßgeblichkeit könnte zudem Bedeutung auf dem Weg zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung) zukommen.⁹² In diesem Kontext liegt die Überlegung nahe, die IAS als Ausgangspunkt einer Common or Harmonised Tax Base heranzuziehen.⁹³

Eine uneingeschränkte IAS-Maßgeblichkeit vermag jedoch in mehrerer Hinsicht nicht zu überzeugen. Schon aus verfassungsrechtlicher Hinsicht bestehen ernstliche Zweifel gegen ein solches Modell. Es ist äußerst fraglich, ob die Regeln eines privaten Standard-Setters mit dem Demokratie- und Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes vereinbar ist, selbst wenn diesen Regeln durch ein Komiteeverfahren der Charakter von Recht verliehen worden sind.⁹⁴ Als Eingriffsrecht in die private Vermögensordnung der Steuerbürger bedarf das Steuerrecht zwingend der Legitimation durch die verfassungsrechtlich dafür vorgesehenen Rechtsetzungsorgane, im Bereich der direkten Steuern der

⁹² Vgl. hierzu auch *Spengel*, Gewinnermittlung, S. 17 f.; *Oesterreicher*, Konzernbesteuerung, StuW 2002 S. 342 ff.

⁹³ Vgl. *Europäische Kommission*, Steuerbemessungsgrundlage, S. 18ff.

⁹⁴ Vgl. *Hommelhoff/Schwab*, Privatgremien, S. 707 ff.; *Kahle*, Einflüsse, StuW 2001, S. 134 ff.; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2378 f.; *Kahle*, Zukunft, WPg 2003, S. 271; *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1529 f.; die Verfassungsmäßigkeit bejahend *Heintzen*, EU-Verordnungsentwurf, BB 2001, S. 825 ff.; *Oesterreicher/Spengel*, Anwendung, RIW 2001, S. 891 ff.

Legitimation durch Bundestag und Bundesrat.⁹⁵ Dies gilt auch für die Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung, die einen zentralen Bestandteil der Steuerberechnung bildet. Im Rahmen des Modells der IAS-Maßgeblichkeit wird die steuerliche Gewinnermittlung indes mittelbar an die Rechnungslegung eines privaten Standardsetters geknüpft, der damit über erhebliche Teile der Einnahmeseite des Staatshaushalts bestimmt.⁹⁶

Unklar ist in diesem Zusammenhang auch, wie der Rechtsschutz durch unabhängige Finanzgerichte in einer solchen Konzeption gewährleistet werden kann, wenn sowohl die nationale Auslegungskompetenz der Finanzgerichte als auch die weltweite Einheitlichkeit der IAS Beachtung finden sollen.

Des Weiteren erscheint es fraglich, ob die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze mit dem Zweck der Steuerbilanz kompatibel sind.⁹⁷ Die IAS-Regelungen verfolgen primär den Zweck, entscheidungsrelevante Informationen für Investoren zu generieren, um die künftige Performance des Unternehmens abschätzen zu können.⁹⁸ Steuerlich geht es dagegen um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Steuerzahlungen, die den Zuwachs an Leistungsfähigkeit in der abgelaufenen Periode zutreffend zum Ausdruck bringt. Adressat dieser Rechnung ist ausschließlich der Fiskus, der an das ermittelte Ergebnis der Steuerbilanz als unmittelbare Rechtsfolge seine Zahlungsansprüche knüpft. Vor diesem Hintergrund erscheint eine generelle Übernahme der IAS-Regelungen für die steuerliche Gewinnermittlung problematisch.⁹⁹

⁹⁵ Zur Bedeutung des Rechtsnormcharakters auch *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000, S. 115 f.; *Kahle*, Konsequenzen, StuW 1997, S. 331.

⁹⁶ Aus den dargelegten Gründen erscheint insbesondere eine Anbindung an die IAS in Form einer dynamischen Verweisung auf die jeweils geltenden Standards ernstlich zweifelhaft; zu den Grenzen der dyn. Verweisung vgl. *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1533. Alternativ wäre auch eine gesetzliche Normierung der IAS im Handels-/Steuerrecht oder eine statische Verweisung denkbar. Letztere setzt im Gegensatz zur dynamischen Verweisung voraus, dass der Gesetzgeber Änderungen der Standards in Hinblick auf ihre nationale Anwendbarkeit bestätigen müsste. Zwar würden diese beiden Alternativen das Problem der Steuerhoheit umgehen. Gleichwohl vermögen sie aus Praktikabilitätsgesichtspunkten ebenso wie unter materiellen Gesichtspunkten nicht voll zu überzeugen, vgl. hierzu ausführlich *Eberhartinger*, Konsequenzen, S. 141 ff., 252 ff.

⁹⁷ Kritisch hierzu; *Pellens/Gassen*, EU-Verordnungsentwurf, KoR 2001 S. 139; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2379; *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1531 ff.; die Zweckkomplementarität bejahend *Kahle*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, WPg 2002 S. 179 f.; *Oesterreicher/Spengel*, Anwendung, RIW 2001, S. 892 f.; Vgl. hierzu auch 4. Teil, 2. Kapitel, 1. Abschnitt, S. 30 ff.

⁹⁸ Vgl. IAS Rahmenkonzept, Anm.10; es bleibt insofern jedoch zu fragen, inwieweit dieser konzeptionelle Anspruch in den einzelnen Standards auch umgesetzt wird.

⁹⁹ Die Problematik lässt sich anschaulich am Beispiel der *fair value*-Bewertung zeigen, die den Paradigmenwechsel weg von der traditionellen Bewertung zu Anschaffungskosten/Herstellungskosten hin zu einer Marktbewertung besonders deutlich macht. Unter Informationsaspekten mag es zweckmäßig sein, Vermögensgegenstände in der Bilanz mit ihrem Zeitwert – soweit zuverlässig ermittelbar – anzusetzen und die nicht realisierten Wertsteigerungen als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Steuerlich ist ein solches Vorgehen indes unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung äußerst fraglich, vgl. auch 4. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Periodisierungsregeln, I. Realisationsprinzip und *machting principle*, 3. Übernahme der IAS-Wertungen, S. 41 f. Schon die Bilanzen der HGB-Welt wurden in ihrer Überzeugungskraft durch einen

Gegen eine IAS-Maßgeblichkeit spricht nicht zuletzt auch der Aspekt, dass mit der steuerlichen Relevanz der IAS-Regeln ein Anreiz geschaffen würde, steuerliche Aspekte bei der Formulierung und Auslegung der IAS zu berücksichtigen.¹⁰⁰ Die deutschen Erfahrungen mit der Maßgeblichkeit zeigen, dass bei Diskussionen um handelsrechtliche Neuregelungen im Bereich der Gewinnermittlung stets die steuerlichen Konsequenzen im Vordergrund standen. Zu beachten ist insoweit, dass die häufig kritisierte steuerliche Deformation der Handelsbilanz nicht nur ein Ergebnis der umgekehrten Maßgeblichkeit ist, sondern vielmehr bereits in der einfachen Maßgeblichkeit angelegt ist.¹⁰¹ Die Gefahr einer steuergünstigen Fassung der IAS wird auch durch die Einbindung eines privaten Standardsetters nicht reduziert.¹⁰² Um eine Einflussnahme des Steuerrechts auszuschließen, die letztlich auch die Qualität der Rechnungslegungsstandards beeinträchtigen würde, ist eine grundsätzliche Loslösung der steuerlichen Gewinnermittlung gegenüber einer IAS-Maßgeblichkeit zu präferieren.

Es lässt sich damit festhalten, dass eine uneingeschränkte IAS-Maßgeblichkeit unter verfassungsrechtlichen Aspekten ebenso wie aus materiellen Gründen bedenklich erscheint. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang zudem, dass eine umfassende Verpflichtung aller Kaufleute zur Anwendung der IAS im Einzelabschluss – wie es das Modell der IAS-Maßgeblichkeit aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert – auch unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit äußerst fragwürdig ist. Da die IAS vom Leitbild der börsennotierten Gesellschaft ausgehen, würden insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen von einer derartigen IAS-Pflicht überfordert werden.¹⁰³ Dies schließt indes nicht aus, dass einzelne IAS-Regelungen auch im Rahmen eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts Verwendung finden können und die IAS als Weltstandard bei der Erörterung steuerlicher Bilanzierungsprobleme stets einen Referenzpunkt bilden.

3. Abschnitt: Eigenständiges Steuerbilanzrecht

Einem eigenständigen Bilanzsteuerrecht liegt die Idee eines funktionenspezifisch differenzierten

ungelösten Zielkonflikt zwischen Informationsorientierung einerseits und Zahlungsbemessung deutlich beeinträchtigt, was immer wieder zur grundsätzlichen Kritik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes geführt hat. Vgl. z.B. *Fülbier/Gassen*, Maßgeblichkeit, DB 1999, S. 1512.

¹⁰⁰ Vgl. auch *Schreiber*, Gewinnermittlung, StuW 2002 S.106 f.

¹⁰¹ Vgl. hierzu *Herzig* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., Kap 3 Rz. 82.

¹⁰² Das Postulat der „steuerneutralen Umsetzung“ der 4. und 7. EG-Richtlinie wird gerade gegenwärtig wieder thematisiert bei der Umsetzung der *fair value*-Richtlinie in das deutsche HGB. Zur Problematik der steuerneutralen Umsetzung der 4. EG-Richtlinie vgl. z.B. *Biener/Bernecke*, Bilanzrichtliniengesetz, 1986, S. 20 ff.; *Haller*, Grundsatz, RIW, 1992 S. 46.

¹⁰³ Zu „IAS-light“ bzw. „little IAS“ vgl. auch *Hüttche*, IAS, BB 2002, S. 1804 ff.

Rechnungslegungssystems zugrunde.¹⁰⁴ Die Loslösung der Steuerbilanz vom Handelsrecht erlaubt eine Rückbesinnung auf die tragenden Grundprinzipien des Steuerrechts. Dies bedeutet indes nicht notwendig, dass sich das Steuerrecht vollständig von den handelsrechtlichen Regelungen bzw. den IAS entfernt. Die Steuerbilanz könnte unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung bspw. auf einer funktionsneutralen Basisrechnung – im Sinne einer gemeinsamen Grundlage der unterschiedlichen zweckabhängigen Rechnungen – aufsetzen.¹⁰⁵ In diesem Zusammenhang wäre es zur Vermeidung von Doppelarbeiten auch möglich, dass die steuerliche Gewinnermittlung ersatzweise auf Regelungen anderer Rechenwerke zurückgreift, soweit keine steuerlichen Sonderregelungen greifen (Rückgriff nach Subsidiarität)¹⁰⁶. Vor dem Hintergrund eines möglichen Vordringens der IAS bis in den Einzelabschluss und der Überlegungen zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung) ist zudem gerade die Frage von besonderem Interesse, inwieweit bei einer Neukonzeption der Gewinnermittlung auch Regelungen der IAS übernommen werden könnten. Wenn auch eine Übernahme der IAS in ein steuerliches Regelungswerk aus den dargelegten Gründen ausgeschlossen scheint, so ist es durchaus denkbar, dass einzelne IAS im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung Anwendung finden können, wenn sie materiell den Sachgesetzmäßigkeiten der steuerlichen Gewinnermittlung genügen und vom Steuergesetzgeber in seinen Regelungskanon aufgenommen werden.

Im Folgenden werden mögliche Gestaltungen eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts untersucht. Den Ausgangspunkt hierfür sollen die jeweils einschlägigen Regelungen der IAS bilden. Diese werden in einem zweiten Schritt mit dem geltenden Bilanzsteuerrecht verglichen und anhand der oben definierten Anforderungen an ein Steuerbilanzrecht abschließend bewertet.

2. Kapitel: Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Zielsetzung und zentrale Grundsätze der Rechnungslegung

Es sind zunächst Zielsetzung und die zentralen Grundsätze eines eigenständigen Steuerbilanzrechts zu formulieren. Darauf aufbauend sollen in dem folgenden Abschnitt dann ausgewählte Bilanzierungsfelder näher untersucht werden.

¹⁰⁴ Vgl. *Herzig/Bär, Zukunft*, DB 2003, S. 5 ff.

¹⁰⁵ Vgl. *Herzig/Dautzenberg*, BFuP 1998 S. 36. Zum ähnlichen Konzept eines Einheitsabschlusses für steuerliche Zwecke, die Gewinnausschüttung sowie das Feststellen einer Überschuldung vgl. *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2003, S. 1587 f.

¹⁰⁶ Vgl. *Müller*, Ausnahme, DStR 2001, S. 1863 f.

1. Abschnitt: Zielsetzung der Rechnungslegung

A Zielsetzung der IAS-Rechnungslegung¹⁰⁷

Zentrale Zielsetzung der Rechnungslegung nach IAS ist die Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (*fair presentation*). Diese ist so zu gestalten, dass die Koalitionäre des Unternehmens, wie potentielle oder gegenwärtige Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und Kunden, in die Lage versetzt werden, unternehmensbezogene Entscheidungen zu treffen (*decision usefulness*, F. 9 ff.).¹⁰⁸ In Anbetracht der Interessenvielfalt der Bilanzadressaten geht das IASB davon aus, dass ein Jahresabschluss, der die Informationsanforderungen der Investoren erfüllt, zugleich auch der Mehrzahl der Informationswünsche der übrigen Bilanzadressaten genügt (F. 10). Neben der Informationsfunktion dient der IAS-Abschluss keinen weiteren Zwecken, insbesondere auch nicht der Zahlungsbemessung. Es sind insoweit weder unmittelbar gläubigerschutzorientierte Vorschriften zur Beschränkung des ausschüttbaren Gewinns noch rein steuerlich motivierte Vorschriften enthalten.

Die IAS gelten grundsätzlich für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe und Rechtsform.¹⁰⁹ Zu beachten ist jedoch, dass die IAS-Regelungen in Hinblick auf ihre Informationsfunktion insbesondere für kapitalmarktorientierte, konzernverbundene Unternehmen von Bedeutung und entsprechend auch konzipiert sind.¹¹⁰

B Vergleich von IAS und Steuerrecht

Als Bemessungsgrundlage für Steuerzahlungen erfüllt die Steuerbilanz primär eine Zahlungsbemessungsfunktion, keine Informationsfunktion. Adressat der Steuerbilanz ist allein der Fiskus. Damit wird deutlich, dass sich Zielsetzungen und Adressaten der beiden Rechnungslegungskonzeptionen grundlegend unterscheiden.

Dieser Unterschied setzt sich in den verschiedenen Perspektiven der beiden Rechnungslegungswerke fort. Der Steuerbilanzgewinn ist Teil des Einkommens und muss insofern die wirtschaftliche

¹⁰⁷ Die Überlegungen beschränken sich an dieser Stelle auf die konzeptionelle Ebene. Es wird im Folgenden noch zu prüfen sein, inwieweit diese Basiskonzepte in den Einzelregelungen tatsächlich umgesetzt und in der Bilanzierungspraxis auch beachtet werden.

¹⁰⁸ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 2002, S. 77; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2373.

¹⁰⁹ Eine Ausnahme gilt jedoch für IAS 14 zur Segmentberichterstattung, dessen Geltungsbereich von der Inanspruchnahme des Kapitalmarktes abhängt (IAS 14.3ff).

¹¹⁰ Vgl. auch Fn. 103 zu derzeitigen Überlegungen hinsichtlich möglicher Vereinfachungen für klein- und mittelständische Unternehmen.

Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfassen. Die hierzu benötigten Informationen sind notwendig vergangenheitsorientiert, da nur das Ergebnis der zurückliegenden Aktivitäten des Unternehmens am Markt Grundlage der Besteuerung sein kann. Demgegenüber sind in einem informationsorientierten Abschluss, der als Entscheidungsgrundlage für potentielle oder bestehende Unternehmenskoalitionäre dient, insbesondere die Zukunftsaussichten des Unternehmens von Interesse. Die Perspektive dieses Abschlusses wird mithin eher zukunftsgerichtet sein.¹¹¹

Ein weiterer Unterschied ergibt sich bezüglich des Anwenderkreises. Während die Regelungen der IAS auf den Bereich der kapitalmarktorientierten, konzernverbundenen Kapitalgesellschaften fokussiert sind, ist das Steuerbilanzrecht als ein „Massenrecht“ grundsätzlich für einen breiteren Anwendungskreis zu konzipieren, soweit die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht nur für eine kleine Gruppe von Unternehmen Anwendung finden soll.¹¹²

C Zielsetzung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts

Ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht dient allein dem Zweck der Ermittlung einer Steuerbemessungsgrundlage. Diese ist so auszugestalten, dass sie den bereits dargelegten grundlegenden steuerrechtlichen und ökonomischen Prinzipien genügt, d.h. sie muss insbesondere eine gleichmäßige und objektivierbare Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Unternehmen unterschiedlicher Größe und Rechtsform unter Beachtung von Praktikabilitätsgesichtspunkten gewährleisten. Adressat eines eigenständigen Steuerbilanzrechts ist allein der Fiskus.

2. Abschnitt: Zentrale Grundsätze der Rechnungslegung

Zentrale Grundsätze der Rechnungslegung nach IAS sind in einem theoretischen Rahmen, dem *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* sowie teilweise auch in IAS 1 niedergelegt. Basierend auf der zentralen Zielsetzung, entscheidungsrelevante Informationen bereitzustellen, werden hier grundlegende Annahmen (*underlying assumptions*) festgelegt sowie hierauf aufbauende qualitative Anforderungen (*qualitative characteristics*) formuliert, die jedoch einschränkenden Bedingungen (*constraints on relevant and reliable Information*) unterliegen. Weitere wichtige Grundsätze wie z.B. das Realisationsprinzip finden sich verstreut in den einzelnen

¹¹¹ Es wird im Folgenden noch zu prüfen sein, inwieweit eine Zukunftsorientierung tatsächlich in allen Standard verwirklicht ist.

¹¹² Von etwa 5 Millionen Unternehmen in der EU sind nur ungefähr 7.000 (1,4 %) an einer Börse notiert und müssen daher künftig einen konsolidierten Abschluss nach IAS aufstellen, vgl. *Europäische Kommission*, Steuerbemessungsgrundlage, S. 9, 11.

Standards. Es ist indes festzustellen, dass den Rechnungslegungsgrundsätzen im Rahmen der IAS eine eher nachrangige Bedeutung zukommt. Sie dienen insbesondere als Interpretationshilfe bei der Anwendung bestehender IAS, als Richtlinie zur Entwicklung von neuen Standards sowie zur Schließung von Lücken, die die einzelnen Standards noch offen lassen.¹¹³

Eine Übersicht über die Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS gibt nachfolgende Abbildung 1:

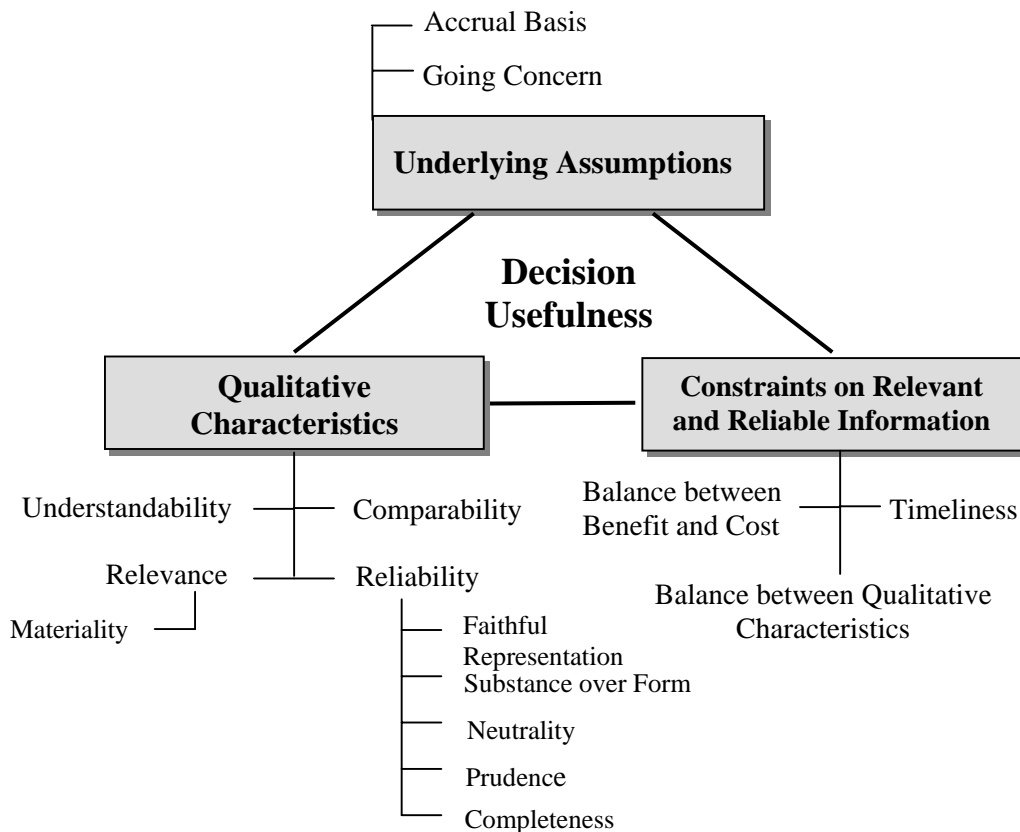


Abbildung 1: Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS
Quelle: Coenberg, Jahresabschluss, S. 57

Trotz der Bedeutung des Framework als allgemeine Interpretations- und Orientierungshilfe bestehen im geltenden IAS-Regelungswerk zahlreiche Inkonsistenzen zwischen Framework und Einzelregelungen sowie innerhalb der Einzelregelungen selbst.¹¹⁴ Die folgende Untersuchung zentraler Rechnungslegungsgrundsätze soll sich im Bereich der IAS jedoch primär auf die konzeptionelle Basis der IAS beziehen, wie sie im Framework festgelegt wird. Eine eingehende Analyse der Ein-

¹¹³ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, S. 33, Rz. 111.

¹¹⁴ So weist auch der Board selbst auf diese Konflikte hin und unterstreicht seine Absicht, „die Zahl der Konfliktpunkte zwischen diesem Rahmenkonzept und den IAS mit der Zeit (zu) verringern“ (F. 3); vgl. hierzu auch Lüdenbach/Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 1, S. 27, Rz. 35 f.

zelstandards folgt bei der Untersuchung der Ausprägungen der Konzeptionsgrundsätze in den folgenden Abschnitten.

Hinsichtlich ihres materiellen Gehalts ist ein Großteil der im Framework kodifizierten Grundprinzipien aus dem bisherigen deutschen Bilanzrecht bekannt (vgl. Abb. 2) und stimmt im Wesentlichen mit den oben dargelegten allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen überein. Unterschiede ergeben sich jedoch insbesondere in der Gewichtung der einzelnen Grundsätze, die sich in der konkreten Definitionen der Rechnungslegungselemente, ihrem Ansatz und ihrer Bewertung fortsetzen. Von zentraler Bedeutung sind insoweit die Rechnungslegungsgrundsätze, die die Periodisierung betreffen und die Objektivierungsanforderungen definieren. Diese beiden Bereiche sollen deshalb im Folgenden gesondert untersucht werden.

Grundsatz und Erläuterung	IAS	HGB/EstG¹¹⁵
Periodengerechte Aufwands- und Ertragszuordnung (<i>accrual basis, matching principle</i>)	F 22, 1.25 f.	§ 252 Abs. 1 Nr. 5
Unternehmensfortführung (<i>going concern</i>)	F. 23, 1.23 f.	§ 252 Abs. 1 Nr. 2
Verständlichkeit (<i>understandability</i>): Die Informationen sind so darzulegen, dass sie mit angemessenem Sachverstand gelesen werden können.	F. 25	§ 238 Abs. 1 Satz 2; § 243 Abs. 2 ¹¹⁶
Relevanz (<i>relevance</i>): Der Jahresabschluss hat (nur) entscheidungsrelevante Informationen zu enthalten. Konkretisiert und relativiert durch Wesentlichkeit (<i>materiality</i>)	F. 26 ff. 1.29 ff.; Vorwort jedes IAS	nicht kodifiziert GoB (nicht kodifiziert), aber enger als nach IAS ¹¹⁷
Verlässlichkeit (<i>reliability</i>): Fehlerfreiheit und objektive Darstellung, die immer dann erreicht wird, wenn die Anforderungen der einzelnen IAS befolgt werden. Bestehen Lücken, sind diese unter Beachtung der Verlässlichkeit zu schließen. Konkretisiert durch: Glaubwürdigkeit (<i>faithful representation</i>)	F. 31 f. 1.20 (b) F. 33 f.	§ 239 Abs. 2 (Richtigkeit) ¹¹⁸ nicht kodifiziert

¹¹⁵ Die Gesetzesangaben beziehen sich auf die handelsrechtlichen Regelungen, die über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch im Steuerrecht zu beachten sind.

¹¹⁶ Der Gedanke der Verständlichkeit entspricht in den oben definierten allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen dem Grundsatz der Klarheit.

¹¹⁷ Der steuerliche Grundsatz der Wesentlichkeit gilt nur mit der Einschränkung, dass der Primärzweck der steuerlichen Gewinnermittlung – die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – nicht wesentlich beeinträchtigt wird. Er ist insoweit wesentlich enger auszulegen als der *materiality*-Grundsatz nach IAS.

¹¹⁸ Der Gedanke der Verlässlichkeit entspricht in den oben definierten allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen dem Grundsatz der Wahrheit und Willkürfreiheit.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise (<i>substance over form</i>)	F. 35	nicht kodifiziert
Willkürfreiheit (<i>neutrality</i>)	F. 36	nicht kodifiziert
Vorsicht (<i>prudence</i>)	F. 37	nicht vergleichbar mit § 252 Abs.1 Nr. 4
Vollständigkeit (<i>completeness</i>)	F. 38	§ 246 Abs. 1 Satz 1
Stetigkeit/Vergleichbarkeit (<i>comparability</i>): Der Abschluss muss einen stetigen Zeitvergleich ermöglichen	F. 39 ff., 8. 42, 1.27	§ 252 Abs. 1 Nr. 6; § 265 Abs. 1 und Abs. 2.
Nebenbedingungen und Einschränkungen: Zeitnahe Berichterstattung (<i>timeliness</i>), damit die Informationen ihre Relevanz behalten; Kosten-Nutzen-Vergleich (<i>Balance between benefit and cost</i>): Der Nutzen einer Information muss höher sein als die Kosten für die Bereitstellung der Information; Ausgewogene Darstellung (<i>Balance between qualitative characteristics</i>)	F. 43 F. 44 F. 45	§ 243 Abs. 3 nicht kodifiziert, aber GoB nicht kodifiziert

Abbildung 2: Vergleich allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS mit den GoB¹¹⁹

A Periodisierungsregeln

Sowohl die IAS Rechnungslegung als auch die Steuerbilanz erfordern eine periodengerechte Erfolgsermittlung. Nach IAS bildet das Postulat der periodengerechten Erfolgsermittlung (*accrual basis*) neben der Unternehmensfortführung die zweite zentrale Grundannahme. Im Steuerbilanzrecht verlangt das Gebot der Systemkonsequenz und inneren Folgerichtigkeit,¹²⁰ eine vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung folgerichtig umzusetzen. Hat sich der Gesetzgeber für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und damit gegen eine Zahlungsorientierung entschieden, ist der Gewinn „möglichst periodengerecht“ zu erfassen.¹²¹ Sowohl nach IAS als auch im Steuerrecht sind Geschäftsvorfälle und sonstige betriebliche Ereignisse grundsätzlich unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verwirklichung abzubilden und im Abschluss der Periode auszuweisen, der sie zuzurechnen sind. Hierfür kommt es folgerichtig weniger auf die rechtliche Form als auf den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes an.¹²² Es

¹¹⁹ In Anlehnung an Heuser/Theile, IAS-Handbuch, S. 33.

¹²⁰ Vgl. Schön, Steuerbilanz, StuW 1995, 370 f. m.w.N.

¹²¹ Vgl. Hennrichs, Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 313.

¹²² Zum Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht vgl. z.B. Beisse, Handelsbilanzrecht, BB 1980, S. 643 f.; ders., wirtschaftliche Betrachtungsweise, StuW 1981, S. 1; Groh, Betätigung, StuW 1989, S. 227 ff.; In den IAS ist der Grundsatz *substance over form* in F. 35, vgl. auch Heuser/Theile, IAS-Handbuch, S. 41, Rz. 126.

bleibt jedoch zu prüfen, inwieweit insbesondere Objektivierungsüberlegungen den Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung nach IAS und Steuerbilanzrecht einschränken.

Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung konkretisiert sich in den Grundprinzipien zur Gewinn und Verlustberücksichtigung, dem Realisationsprinzip, dem *matching principle* und dem Imparitätsprinzip.

I Realisationsprinzip und *matching principle*

Realisationsprinzip und *matching principle* bestimmen, zu welchem Zeitpunkt ein Gewinn als Saldo zwischen Ertrag und Aufwand als verwirklicht gilt und damit in der Bilanz zu erfassen ist. Sie stellen damit einen zentralen Abgrenzungsgrundsatz im Bilanzrecht dar und wirken mit Festlegung des Zeitpunktes, in dem der Gewinn erfolgswirksam zu erfassen ist, zugleich auch als Aktivierungs- bzw. Passivierungskriterium.

1 Realisationsprinzip und *matching principle* nach IAS

1.1 Zeitliche Erfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes

Die IAS folgen konzeptionell einem *asset-liability approach*,¹²³ der IAS-Bilanz kommt mithin vorrangig die Funktion zu, die Vermögens- und Schuldenlage des Unternehmens „richtig“ darzustellen.¹²⁴ Nach dem Framework sind Erträge grundsätzlich dann zu erfassen, wenn es zu einer Zunahme des künftigen Nutzens infolge der Zunahme bei einem *asset* oder der Abnahme einer *liability* gekommen ist, die verlässlich ermittelt werden kann (F. 92). Eine Nutzenzunahme in diesem Sinne kann nicht nur durch Vermögenszuflüsse eintreten, sondern insbesondere auch durch Wertveränderungen am ruhenden Vermögen.¹²⁵ Aus dieser Definition folgt bereits, dass nicht nur durch Umsatzakt realisierte, sondern grundsätzlich auch reine Wertsteigerungen und damit auch realisierbare Gewinne erfasst werden. Unter dem Gesichtspunkt der Verlässlichkeit wird hierfür jedoch gefordert, dass zumindest ein Marktwert am Bilanzstichtag vorhanden ist bzw. abgeleitet werden kann.¹²⁶

¹²³ Vgl. F. 95. Im Gegensatz hierzu steht der *revenue-expense approach*, bei dem die Bilanz primär die Aufgabe eines Abgrenzungskontos übernimmt.

¹²⁴ In einzelnen Standards sind jedoch Abweichungen von diesem Konzeptionsgrundsatz festzustellen, wie z.B. bei der Behandlung von Investitionszuschüssen, IAS 20 (Bildung eines Passivpostens).

¹²⁵ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, S. 58, Rz. 173 f.

¹²⁶ In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass sich derzeit außerhalb des Framework eine stetige Umorientierung der IAS weg vom Anschaffungskosten- hin zum Konzept der Bilanzierung zu Zeitwerten vollzieht, vgl. *Lüdenbach/Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 1, S. 40, Rz. 91. Diese schrittweise Neuorientierung geht einher

Weitere Konkretisierungen der Ertragserfassung finden sich in den einzelnen Standards, insbesondere in IAS 18 (Lieferungen, Leistungen), IAS 11 (Auftragsfertigung) sowie in IAS 39 (Finanzinstrumente).¹²⁷ Danach sind drei Zeitpunkte der Ertragserfassung zu unterscheiden:

- mit Umsatzakt (Regelfall)
- dem Umsatzakt vorgelagert
- dem Umsatzakt nachgelagert

1.1.1 Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes

Die Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes stellt in den IAS-Einzelstandards den Regelfall dar. Sie gilt insbesondere für den Verkauf von Waren und Erzeugnissen sowie – entsprechend – für die Erfassung von Zinserträgen.

Verkauf von Waren und Erzeugnissen (IAS 18): Ein Ertrag ist dann realisiert, wenn auf den Käufer *Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten übergegangen* sind.¹²⁸ Dies setzt voraus, dass dem Verkäufer weder ein Verfügungsrecht noch die tatsächliche Beherrschung verbleibt, d.h. die mit dem Eigentum der verkauften Waren verbundenen Risiken und Chancen müssen vollumfänglich dem Käufer zuzurechnen sein. Zudem müssen die *Höhe des Erlöses verlässlich bestimmbar*, der *künftige Zufluss hinreichend wahrscheinlich* (quasi sicher), sowie die *Kosten im Zusammenhang mit dem Verkauf verlässlich ermittelbar* sein. Da letztere Voraussetzungen in der Praxis regelmäßig vorliegen dürften, verbleibt es grundsätzlich bei einer Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes.

Zinsen (IAS 18): Die **Zinserfassung** erfolgt grundsätzlich zeitproportional nach der *Effektivzinsmethode*¹²⁹ unter Einbeziehung der Unterschiede zwischen Aus- und Rückzahlungsbetrag. Weitere Grundvoraussetzungen für die Ertragserfassung sind wiederum die *verlässliche Bestimmbarkeit der Ertragshöhe* sowie die *hinreichende Wahrscheinlichkeit des Zuflusses* (IAS 18.29), was in der Praxis regelmäßig erfüllt sein dürfte. Damit bleibt es im Regelfall bei der ertragswirksamen Erfassung mit der (kontinuierlichen) Erbringung der Leistung über die Laufzeit.

mit der kaum widerlegbaren Vermutung, dass das Unternehmen den *fair value* immer zuverlässig ermitteln kann (ED 2 BC 189).

¹²⁷ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, S. 38, Rz. 117.

¹²⁸ Vgl. *Ordeltje/Böcken* in Baetge, Rechnungslegung, IAS 18 Rz. 22.; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 48 f.

¹²⁹ Effektivzins ist der Zinssatz einer Investition, bei dem der Kapitalwert der Investition den Wert 0 annimmt (interner Zinsfuß). Vgl. (mit Beispielen) *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 544 ff.

1.1.2 Vorgelagerte Ertragserfassung

Zu einer dem Umsatzakt vorgelagerten Ertragserfassung kann es nach IAS insbesondere im Rahmen von Dienstleistungsgeschäften und Auftragsfertigung sowie im Bereich der Finanzinstrumente kommen.¹³⁰

Dienstleistungsgeschäfte und Auftragsfertigung (IAS 18 und 11): Die Ertragserfassung erfolgt hierbei grundsätzlich nach der *percentage of completion method*. Das bedeutet, dass ein prozentualer Anteil am erwarteten Gesamtumsatz nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades am Bilanzstichtag als Ertrag ausgewiesen wird. Auch für den Aufwand erfolgt eine entsprechende Zurechnung, so dass im Ergebnis der anteilige Gewinn nach dem Grad der Fertigstellung erfolgswirksam erfasst wird (IAS 11.22, 18.21). Voraussetzung hierfür ist, dass sowohl der *Fertigstellungsgrad, als auch Gesamtumsatz und –aufwand verlässlich schätzbar* und die erwarteten *Zuflüsse* zudem *hinreichend wahrscheinlich* (quasi sicher) sind.¹³¹ Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, so sind die Erträge nur in dem Umfang zu erfassen, in dem die geleisteten Aufwendungen erstattungsfähig bzw. einbringbar sind (IAS 18.26, 11.32).

Finanzinstrumente (IAS 39): Es sind grundsätzlich vier Kategorien finanzieller Vermögenswerte zu unterscheiden. Die Zuordnung zu diesen Kategorien ist auch für die Ertragsrealisation von Bedeutung. So sind insbesondere die zu Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumente (*held for trading*) an den Bilanzstichtagen zwingend zum Marktwert (*fair value*) zu bewerten, was zur Erfassung noch nicht durch Umsatzakt am Markt bestätigter Erträge führen kann.¹³²

1.1.3 Nachgelagerte Ertragserfassung

Ausnahmsweise ist nach IAS auch eine dem Umsatzakt nachgelagerte Ertragserfassung denkbar. Dies gilt zum einen für die Einzelfälle, bei denen zum Umsatzzeitpunkt die Erlöshöhe noch nicht verlässlich bestimmbar oder der künftige Zufluss nicht hinreichend wahrscheinlich ist. Daneben kann es auch bei **Tauschgeschäften (IAS 16)** sowie im Rahmen des **Finanzierungsleasings (IAS**

¹³⁰ Daneben kann es auch bei als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien (*investment properties*) nach IAS 40 zu einer vorgelagerten Ertragserfassung kommen, vgl. hierzu auch 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, II. Folgebewertung, 2. Bewertung zum *fair value*, 2.1 Erfolgswirksamer *fair value*-Ansatz nach IAS, 2.1.2 Vorgehensweise nach IAS 40, S. 187.

¹³¹ Vgl. hierzu ausführlich 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, 5. Teilgewinnrealisierung, S. 122 ff.

¹³² Zur aktuellen Entwicklung der IAS in Richtung einer umfassenden *fair value*-Bewertung vgl. ausführlich 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, II. Folgebewertung, 2. Bewertung zum *fair value*, S. 182 ff.

17) zu einer dem Umsatzzeitpunkt nachgelagerten Ertragswirksamkeit kommen. Diese Sonderfälle werden an entsprechender Stelle noch genauer erörtert werden.¹³³

1.2 Aufwandszuordnung

Die ertragsformspezifischen Ausgestaltungen des Realisationsprinzips lassen ein weiteres Grundprinzip der IAS erkennen, das eng mit dem Realisationsprinzip verknüpft ist, das sog. *matching principle*. Danach sind die Aufwendungen grundsätzlich der Periode zuzuordnen, in der die aufwandsverursachenden Leistungen bzw. Erträge realisiert worden sind („Aufwand folgt regelmäßig dem Ertrag“). So müssen bspw. Ausgaben im Regelfall aktiviert werden, wenn sie Nutzen erst in einer künftigen Periode alimentieren. Es besteht insofern eine relativ enge Verknüpfung zwischen Aufwands- und Ertragsperiodisierung.¹³⁴

Eine bedeutsame Einschränkung gilt jedoch insoweit, als keine Posten in der Bilanz angesetzt werden dürfen, die den Ansatzkriterien eines *assets* bzw. einer *liability* nicht genügen (IAS 1.25).¹³⁵ Dieser das *matching principle* relativierende Vorbehalt ist Ausdruck des *asset-liability approach*, dem die IAS grundsätzlich folgen.

2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Realisationsprinzip und *matching principle* nach IAS sind konzeptionell vergleichbar mit dem steuerlichen Realisationsprinzip nach §252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG, welches auch die Aufwandsabgrenzung der Sache und der Zeit nach umfasst oder zumindest durch ein entsprechendes Prinzip ergänzt wird. In der Interpretation dieser Grundsätze sind jedoch Abweichungen festzustellen, die zu einer unterschieden zeitlichen Erfassung von Erträgen und der Aufwandszurechnung in beiden Regelungswerken führen können.

¹³³ Vgl. zu Tauschgeschäften 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 3. Ausgewählte Problembereiche, 3.4 Tausch bestimmter Vermögenswerte, S. 145 ff.; 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, 4. Leasing, S. 116 ff.

¹³⁴ Vgl. auch F 95. In den oben angeführten ertragsformspezifischen Konkretisierungen des Realisationsprinzips zeigt sich diese enge Verknüpfung auch darin, dass konzeptionell die Ertragsrealisierung z.B. bei Verkauf einer Ware erst dann anzunehmen ist, wenn die damit im Zusammenhang stehenden Kosten zuverlässig bestimmbar sind.

¹³⁵ So sind z.B. Entwicklungskosten für den Entwurf oder die Konstruktion eines Modells oder Prototyps unter bestimmten weiteren Voraussetzungen zu aktivieren, da ihnen im Allgemeinen ein konkreter künftiger Nutzen gegenübersteht. Dagegen besteht für allgemeine Forschungsausgaben des Unternehmens eine solche konkrete Zugehörigkeit nicht, so dass diese Ausgaben sofort gewinnmindernd zu erfassen sind. Vgl. hierzu ausführlich auch 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter Bilanzierungsfelder, 1. Immaterielle Vermögenswerte, 1.2. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, 1.2.1. Vorgehensweise nach IAS 38, S. 79 ff.

2.1 Zeitliche Erfassung des Ertrags

Steuerlich folgt die zeitliche Erfassung von Erträgen aus dem Realisationsprinzip i.S. des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG. Danach dürfen Gewinne – und damit auch Erträge als Bestandteil der Gewinne – erst erfasst werden, wenn sie realisiert, d.h. durch einen Umsatzakt am Absatzmarkt tatsächlich verwirklicht sind. Dies ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung, der sich regelmäßig in dem Übergang der Preisgefahr konkretisiert.¹³⁶ Insofern stimmt der steuerliche Realisationszeitpunkt mit dem Regelfall nach IAS überein, der ebenfalls die zeitliche Erfassung des Ertrages an den Übergang von Gefahr, Nutzen und Lasten, mithin an den Umsatzakt bindet.

Gleichwohl ist zu beachten, dass dem steuerrechtlichen Realisationsprinzip ein von den Regelungen nach IAS abweichendes Verständnis zu Grunde liegt. Nach geltendem Handels- und Steuerrecht folgt das Realisationsprinzip aus dem Vorsichtsprinzip.¹³⁷ Das Gebot einer vorsichtigen Erfassung des Jahresergebnisses bei weitgehendem Ausschluss von Risiken verbietet den Ausweis noch unsicherer Gewinne. Erst durch Markttransaktion sind diese hinreichend konkret, so dass sie auch erst zu diesem Zeitpunkt erfasst werden dürfen. Vor dem Umsatzakt am Markt sind die Erzeugnisse des Unternehmens höchstens mit ihren Anschaffungs- / Herstellungskosten in der Bilanz auszuweisen (Anschaffungswertprinzip, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Damit wird nicht nur die Erfolgsneutralität von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen sichergestellt sondern zugleich auch die Erfassung noch nicht durch Umsatzakte realisierte Gewinne verhindert.

Nach IAS ist das Realisationsprinzip dagegen nicht aus dem Vorsichtsprinzip sondern primär aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung heraus zu interpretieren und vor dem Hintergrund der Informationsfunktion der Bilanz zu sehen.¹³⁸ Dies führt dazu, dass nach IAS – abweichend vom Steuerrecht – auch eine dem Umsatzakt vorgelagerte Ertragserfassung grundsätzlich möglich ist. Wie dargelegt sind reine Wertveränderungen am ruhenden Vermögen zumindest dann ertragswirksam nach IAS zu erfassen, wenn eine verlässlich ermittelbare Zunahme des künftigen Nutzens möglich ist. Im Ergebnis kann es damit insbesondere bei Erträgen aus Dienstleistungen und Fertigungsaufträgen, die in der IAS Bilanz kontinuierlich nach dem Grad der Fertigstellung und damit vor dem tatsächlichen Umsatzakt (der Übergabe und Abnahme) erfolgswirksam erfasst wer-

¹³⁶ Vgl. z.B. *Budde/Geißler* in Beck'scher Bilanzkommentar, HGB § 252 Rz. 45 ff.

¹³⁷ Vgl. z.B. *Moxter*, Realisationsprinzip, BB 1984, S. 1781.

¹³⁸ Vgl. z.B. *Haller*, principles, ZfbF 1990, S. 771.

den sowie bei Neubewertungen zum *fair value* im Bereich der Finanzinstrumente zu einer gegenüber dem Steuerrecht vorgezogenen Ertragserfassung nach IAS kommen.

Dagegen ist eine nachgelagerte Ertragserfassung – wie sie die IAS in Ausnahmefällen erlauben – auch steuerlich in bestimmten Fällen vorgesehen. Es handelt sich insoweit jedoch um gesondert geregelte Ausnahmefälle (z.B. im Rahmen von Umwandlungen oder bei der Rücklage für Ersatzbeschaffungen).

2.2. Aufwandszuordnung

Leistungsbezogene Ausgaben sind im geltenden Steuerrecht im Allgemeinen der Abrechnungsperiode zuzurechnen, in der die sachlich zuzuordnenden Erträge realisiert wurden (Grundsatz der sachlichen Abgrenzungen leistungsbezogene Wertminderungen).¹³⁹ Diese Behandlung entspricht dem Wortlaut des in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 HGB kodifizierten Realisationsprinzips, nachdem *Gewinne* – also die positive Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen – erst zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.¹⁴⁰ Es ist jedoch zu beachten, dass die Periodisierung im geltenden Bilanzsteuerrecht über den Grundsatz der Einzelbewertung (i.w.S.) stets an ein nachprüfbares Mengengerüst geknüpft ist und damit – durch Objektivierungsgrundsätze¹⁴¹ – wesentlich eingeschränkt wird. So sind Ausgaben nur dann zu aktivieren, wenn die Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts vorliegen (Vermögensorientierung des Realisationsprinzips).

Eine Vergleich mit den Regelungen nach IAS zeigt, dass mit dem steuerbilanziellen Grundsatz der sachlichen Abgrenzungen leistungsbezogener Wertminderungen die Idee der Zuordnung von Aufwendungen zu Erträgen und damit der Gedanke eines „*matching*“ in gewisser Weise auch in der Steuerbilanz Beachtung findet. Gleichwohl ist festzustellen, dass im geltenden Bilanzsteuerrecht im

¹³⁹ Entsprechend sind z.B. Waren aus der Produktion eines Wirtschaftsjahres in der Bilanz mit den auf sie verrechneten Wertminderungen zu Herstellungskosten anzusetzen, soweit sie am Ende der Rechnungsperiode noch nicht verkauft sind. Erst in der Verkaufsperiode sind diese Bilanzansätze aufzulösen und schmälern so den Ertrag im Umsatzzeitpunkt.

¹⁴⁰ In der Literatur umstritten ist die Frage, inwieweit das Realisationsprinzip insofern auch als ein allgemeines Bilanzierungskriterium zu interpretieren ist. Zum Teil wird es im Schrifttum als ein grundlegendes Aktivierungs- und Passivierungskriterium gedeutet, vgl. z.B. *Herzig*, Rückstellung, DB 90, S. 1344; *Janke*, Periodisierung, StuW 94, S. 214 ff.; *Moxter*, Integration, S. 496; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5 Rz. 78 ff. Dies impliziert, dass das Realisationsprinzip passivierungsbegründet aber auch passivierungsbegrenzend wirken kann. Eine künftige Ausgabe wäre mithin bereits in der abgelaufenen Rechnungsperiode zu passivieren, wenn sie bereits umsatzwirksam geworden ist, umgekehrt wäre eine Passivierung aber dann ausgeschlossen, wenn künftige Erträge alimentiert werden. Nach anderer Auffassung ist das Realisationsprinzip dagegen ausschließlich ein Kriterium für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern, vgl. z.B. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 3 III 4c; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 1.

¹⁴¹ Vgl. hierzu auch 4. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, B. Objektivierungsregeln, I. Einzelbewertung und Saldierungsverbot, S. 47 ff.

Vergleich zu den IAS der Gedanke der Vermögensorientierung stärker dominiert und die Periodisierungsfunktion des Realisationsprinzips entsprechend enger durch Objektivierungsgrundsätze begrenzt wird. Dies hat zur Folge, dass die IAS grundsätzlich eine stärkere Verknüpfung von Aufwands- und Ertragserfassung vorsehen. Das Realisationsprinzips und das damit verbundene *matching principle* ist hier allein aus dem Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung abzuleiten und wird nicht – wie im Steuerbilanzrecht – durch ein umfassendes Vorsichtsprinzip eingeschränkt. Eine Aufwandsverrechnung ist nach IAS vielmehr immer dann vorzunehmen, wenn ein konkreter Zusammenhang zwischen Ausgaben und einem (wahrscheinlichen und bestimmbar) Nutzenzufluss beim Unternehmen besteht.

3 Übernahme der IAS-Wertungen?

Wie dargelegt, wird im geltenden Bilanzrecht das Realisationsprinzip aus dem Vorsichtsprinzip heraus interpretiert, das insbesondere der Kapitalerhaltung der Unternehmung und damit dem Gläubigerschutz dient. Es ist zu fragen, ob in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht, in dem dem Gläubigerschutzgedanke keine Bedeutung mehr zukommt, eine derartige vorsichtige Interpretation des Realisationsprinzip noch geboten ist, oder ob es dem Prinzip der Periodenabgrenzung nicht besser entspräche, zum einen auch realisierbare Erträge zu erfassen und zum anderen ein engeres „*matching*“ von Erträgen und Aufwendungen wie nach IAS zuzulassen.

Dies erscheint jedoch in mehrer Hinsicht bedenklich. Unter Informationsaspekten mag es zweckmäßig sein, z.B. Erträge aus langfristiger Fertigung nach ihrem Fertigstellungsgrad zu erfassen oder auch zum Handel gehaltene Wertpapiere mit ihrem Fair Value in der Bilanz anzusetzen.¹⁴² Steuerlich ist ein solches Vorgehen jedoch insbesondere unter dem Aspekt einer eigentumsschonenden Besteuerung problematisch. Denn die vorzeitige Erfassung und Besteuerung eines Gewinns kann dazu führen, dass das Unternehmen zur Veräußerung des betreffenden Gegenstandes gezwungen wird, um die Steuerschuld begleichen zu können.¹⁴³ Eine solche Folgewirkung ist zumindest dann nur schwer hinnehmbar, wenn eine spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Zudem verlangt das Gebot der Rechtssicherheit die Objektivierbarkeit des zu steuernden Gewinns. Dieser muss – wie dargelegt – möglichst klar, einfach und verlässlich ermittelbar sein. Soweit eine Gewinnermittlung noch nicht realisierte Gewinne erfasst, z.B. durch die ertragswirksame Neube-

¹⁴² Vgl. *Herzig*, Derivatebilanzierung, S. 54 ff. m.w.N.; kritisch *Hoffmann/Lüdenbach*, Internationalisierung, DStR 2002, S. 873 ff.

¹⁴³ Vgl. hierzu *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 107, § 9 Rn. 50 ff.

wertung bestimmter Wirtschaftsgüter in der Bilanz zum *fair value*, geht dies jedoch regelmäßig zu Lasten der gebotenen Objektivierbarkeit des Gewinns. Denn erst durch Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes am Markt wird dessen Wert verlässlich bestimmt. Eine vorzeitige Gewinnrealisation ist dagegen – insbesondere wenn sie auf Basis einer Wertschätzung beruht – zwangsläufig mit Unsicherheit verbunden. Aus Objektivierungsgesichtspunkten sollte deshalb auch an einer grundsätzlichen Vermögenorientierung des Realisationsprinzips wie im geltenden Recht festgehalten werden.¹⁴⁴

Ferner erscheint die Erfassung noch nicht realisierter Gewinne auch in Hinblick auf die gebotene Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedenklich.¹⁴⁵ Die Erfassung von umfangreichen Schätzgrößen (wie z.B. durch Ansatz eines theoretisch ermittelten *fair value*) kann die Vergleichbarkeit der Gewinngröße beeinträchtigen und bei unterschiedlicher Bewertung des Einkommens zu einer Ungleichbehandlung führen.

Fraglich ist auch, ob einer engen Verbindung von Aufwands- und Ertragserfassung im Sinne des *matching principle* uneingeschränkt gefolgt werden sollte. Eine periodengerechte Gewinnermittlung gebietet zweifelsohne auch in der Steuerbilanz die Zuordnung leistungsbezogener Aufwendungen zu den entsprechenden Erträgen. Diesem Grundsatz kann indes wohl nicht uneingeschränkt gefolgt werden. Es ist zu bedenken, dass eine sachgerechte und verlässliche Aufwandszurechnung in vielen Fällen nicht eindeutig möglich sein wird. Für den Bilanzierenden könnten sich insofern nicht unerhebliche Ermessensspielräume ergeben,¹⁴⁶ die jedoch in Hinblick auf die geforderte Objektivierbarkeit und Vergleichbarkeit der Gewinnermittlung zu vermeiden sind.

Im Ergebnis bleibt damit festzuhalten, dass auch in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht eine dem Umsatzakt vorgelagerte erfolgswirksame Erfassung von Erträgen grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte. Die im Allgemeinen gebotene Aufwandsverrechnung findet insoweit ihre Grenzen, als dadurch erhebliche Ermessensspielräume für den Bilanzierenden geschaffen würden und eine objektivierbare Gewinnermittlung nicht mehr sichergestellt wäre. Insofern ist auch an einer engen Vermögenorientierung des Realisationsprinzips wie im geltenden Steuerbilanzrecht grundsätzlich festzuhalten. Es wird jedoch bei der Abgrenzung bilanzieller Einheiten im Folgenden noch zu untersuchen sein, wie eng diese Objektivierungsschranken konkret zu fassen sind. Auch wenn eine generelle Übernahme des Realisationsprinzips im Sinne der IAS aus den dargelegten Gründen nicht

¹⁴⁴ Es bleibt insbesondere im Rahmen der Abgrenzung der Bilanzierungseinheit zu prüfen, wie diese Objektivierungsgrenzen konkret zu fassen sind.

¹⁴⁵ Vgl. *Zeitler*, Rechtsstaat, DB 2003, S. 1531 f.

¹⁴⁶ Vgl. z.B. *Groh*, Bilanztheorie, S. 121, 129.

zu befürworten ist, so schließt dies nicht aus, dass im Einzelfall auch dem Vorgehen nach IAS gefolgt werden kann. Das Ziel einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung ist nicht ein möglichst „vorsichtiger Gewinn“, sondern vielmehr ein möglichst periodengerecht abgegrenzter, objektiv bestimmter und sicherer Erfolg.¹⁴⁷

II Imparitätsprinzip

Neben dem Zeitpunkt der Ertrags- bzw. Gewinnrealisation, der durch das Realisationsprinzip konkretisiert wird, ist auch die Behandlung von Risiken und Verlusten in der Steuerbilanz von entscheidender Bedeutung. Von besonderem Interesse ist dabei die Frage, ob vorhersehbare Risiken und Verluste in der Bilanz schon vor ihrer Realisation zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erfassen sind. Dies kann zu einer ungleichen (imparitätischen) Behandlung von unrealisierten Gewinnen – die nach der hier vertretenen Auffassung noch nicht zu erfassen sind – und Verlusten führen.

1 Imparitätsprinzip nach IAS

Die IAS-Rechnungslegung zielt entsprechend ihrer Informationsfunktion auf eine möglichst umfassende Vermögensdarstellung ab.¹⁴⁸ Diese erfordert grundsätzlich, dass alle hinreichend konkretisierten Gewinne *und* Verluste – möglicherweise auch vor ihrer Realisation – Eingang in die Rechnungslegung finden. Noch nicht realisierte Risiken und Verluste sind insbesondere in Form von Rückstellungen oder auch außerplanmäßigen Abschreibungen bilanziell zu berücksichtigen.¹⁴⁹ Entsprechend kommt auch dem Vorsichtsprinzip (*prudence* F. 37) im Rahmen der IAS ein dem Informationsinteresse nur untergeordneter Stellenwert zu.¹⁵⁰ Als ein Unterprinzip der Verlässlichkeit (*reliability*) folgt es der Grundannahme der periodengerechten Erfolgsermittlung nach. Entsprechend gebietet das Vorsichtsprinzip nur, ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung für Schätzungen unter Ungewissheit walten zu lassen, nicht hingegen eine grundsätzliche Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten (F. 31).

Abweichend von der im Framework konzeptionell vorgesehenen Gleichbehandlung finden sich in den Einzelstandards eine differenzierte, teils widersprüchliche Aufnahme des Imparitätsgedan-

¹⁴⁷ Vgl. *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien, S. 3, 21.

¹⁴⁸ Vgl. *Moxter*, Bewertbarkeit, BB 1987, S. 1847.

¹⁴⁹ Es bleibt indes zu beachten, dass in den Einzelstandards eine Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Umsatzaktes gegenüber einer vorgelagerten Erfassung noch im Regel-Ausnahme Verhältnis steht.

¹⁵⁰ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, S. 41, Rz. 125.

kens.¹⁵¹ Eine explizite Ungleichbehandlung ist beispielweise in IAS 37 hinsichtlich der konkreten Bilanzierungsfähigkeit festzustellen. Dort wird die für eine Aktivierung notwendige Wahrscheinlichkeitsschwelle höher angesetzt als die vergleichbare Schwelle für die Passivierung. Ebenso finden sich auf der Bewertungsebene implizite Imparitätsanforderungen, beispielweise bezüglich der sofortigen Abzugsfähigkeit von Verlusten aus Fertigungsaufträgen, die nur nach Auftragsfortschritt zu realisierenden Gewinnen gegenüberstehen. Im Bereich der Finanzderivate wird dagegen auf eine unterschiedliche Behandlung von Aktiva und Passiva verzichtet. Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass bei den IAS eine Inkonsistenz zwischen paritätischem Framework und imparitätischen Einzelregelungen ebenso wie auch innerhalb der Einzelregelungen besteht.

2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Im geltenden Steuerbilanzrecht sind Risiken und Verluste grundsätzlich über Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung vorwegzunehmen, soweit sie zum Abschlussstichtag vorhersehbar sind und auf Ereignissen oder Dispositionen der abgelaufenen Wirtschaftsjahre beruhen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG).¹⁵² Im Ergebnis führt dies zu einer ungleichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten. Während unrealisierte Gewinne bilanziell noch nicht erfasst werden, sind unrealisierte Risiken und Verluste, mit deren Eintritt zu rechnen ist, gewinnmindernd zu berücksichtigen. Durch Einführung des steuerlichen Verbots der Drohverlustrückstellungen¹⁵³ sowie die Begrenzung der Teilwertabschreibungen auf Fälle voraussichtlich dauernder Wertminderung bei strengem Wertaufholungsgebot ist jedoch die steuerliche Geltung des Imparitätsprinzips teilweise eingeschränkt worden.

Der grundsätzlich imparitätischen Behandlung von Gewinnen und Verlusten im Steuerrecht steht auf konzeptioneller Ebene die paritätische Behandlung im Rahmen der IAS-Framework gegenüber. Dieser Unterschied relativiert sich indes, soweit die Einzelstandards mit einbezogen werden, die abweichend vom Framework zum Teil eine explizite oder implizite Ungleichbehandlung vorschreiben.

¹⁵¹ Vgl. *Lüdenbach/Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 1, S. 26, Rz. 33 f.

¹⁵² Vgl. z.B. *Budde/Geißler* in *Beck'scher Bilanzkommentar*, HGB § 252 Rz. 34; *Lüdenbach/Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 1, S. 25, Rz. 26.

¹⁵³ Vgl. hierzu auch die Apotheker-Entscheidung des Großen Senats, die eine weite Abgrenzung des Saldierungsbereichs postuliert, BFH v. 23.6.1997, GrS 2/93, DStR 1997 S. 1442. Hierdurch wurde die fiskalische Problematik der Drohverlustrückstellungen erheblich gemildert.

3 Übernahme der IAS-Wertungen?

Vor dem Hintergrund ihrer Informationsfunktion erscheint eine grundsätzlich paritätische Behandlung von Gewinnen und Verlusten nach IAS angemessen, um eine möglichst umfassende Vermögensdarstellung zu erreichen. Steuerlich ist indes die Systemkonformität des Imparitätsprinzips in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht danach zu beurteilen, ob es zu einer eigentumsschonenden und objektivierbaren Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im oben definierten Sinn beiträgt.

Schon nach geltender Rechtslage ist umstritten, ob eine Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten auch steuerlich zu rechtfertigen ist. Es wird z.T. die Auffassung vertreten, eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebiete die Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten (auch) bei bilanzierenden Steuerpflichtigen.¹⁵⁴ Die Geltung des Imparitätsprinzips würde diesen gegenüber nicht bilanzierenden Steuerpflichtigen gleichheitswidrige Liquiditätsvorteile verschaffen.¹⁵⁵ Im Übrigen kenne das Steuerrecht ein eigenes Institut der Verlustberücksichtigung, den Verlustabzug nach § 10 d EStG. Nach anderer Auffassung ist das Imparitätsprinzip auch steuerlich gerechtfertigt. Unsicherheiten müssten infolge des Übermaßverbots im Zweifel zugunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden, d.h. unsichere Gewinne dürften nicht berücksichtigt werden, während unsichere Verluste und Risiken mit Eintritt steuermindernd zu erfassen seien.¹⁵⁶ Zudem gebiete gerade der begrenzte Verlustabzug im geltenden Steuerrecht vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips eine unbegrenzte Verlustberücksichtigung bei der Gewinnermittlung.

Letzterer Auffassung ist zu folgen; sowohl in der Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der geltenden steuerlichen Regelungen zur Verlustbehandlung als auch bei isolierter Betrachtung der Grundkonzeption eines eigenständigen Steuerbilanzrechts erscheint das Imparitätsprinzip systemgerecht. In der Gesamtbetrachtung ist zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Regelungen zur Verlustbehandlung und die Erfassung von Risiken und Verlusten in der Bilanz untrennbar miteinander verknüpft sind. Ein Verzicht auf das Imparitätsprinzip und damit eine Beschränkung der Verlustberücksichtigung bei der Gewinnermittlung setzt vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips jedenfalls voraus, dass die Verluste durch sofortigen Verlustabzug bzw. uneingeschränkten Vor- und Rücktrag steuerlich geltend gemacht werden können. Da dies im geltenden Ertragsteuerrecht

¹⁵⁴ Vgl. *Doralt*, Rückstellung, DB 1998, S. 1357 f.; *Schreiber*, Maßgeblichkeitsprinzip, S. 491, 504; *Siegel*, Saldierungsprobleme, BB 1994, S. 2237, 2244; *Thiel*, Maßgeblichkeitsprinzip, BB 1999, S. 828 f.; *Wagner*, Aufgabe, DB 1998, S. 2073 ff.; vgl. ferner die Begründung zum sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BT Drucks. 14/23, S. 238.

¹⁵⁵ Vgl. im Einzelnen *Doralt*, Rückstellung, DB 1998 S. 1357 f.; *Thiel*, Maßgeblichkeitsprinzip, BB 1999 S. 829; *Wagner*, Maßgeblichkeit, StuW 1990 S. 12. Für die Beibehaltung des steuerlichen Imparitätsprinzips dagegen *Kirchhof*, in *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rn. A 101; *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien, DSJG 14, S. 24 f.

¹⁵⁶ Vgl. *Schön*, Diskussion, S. 172; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 368.

nicht gewährleistet wird, erscheint die Beachtung des Imparitätsprinzips im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung unverzichtbar. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass Verluste – abgesehen von den Zins- und Progressionseffekten – ganz oder teilweise steuerlich nicht berücksichtigt würden, obwohl dies das objektive Nettoprinzip sachlich gebietet.

Aber auch in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht erscheint das Imparitätsprinzip gerechtfertigt. Dabei ist zu beachten, dass insoweit das Imparitätsprinzip – ebenso wie das Realisationsprinzip – nicht mehr allein aus dem Vorsichtsprinzip abgeleitet werden kann. Denn auch der Grundsatz der Vorsicht ist in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht vor dem Hintergrund der definierten systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und ökonomischer Prinzipien zu interpretieren. Ihm kommt damit kein übergeordneter Charakter mehr zu. Indem es dafür Sorge trägt, dass eine möglichst periodengerecht abgegrenzte, sichere Größe der Besteuerung unterworfen wird, steht es insbesondere im Dienste des Vermögensschutzes. In einem eigenständigen Steuerbilanzrecht kann es mithin als ein Unterprinzip des Grundsatzes einer eigentumsschonenden Besteuerung gesehen werden.

In dieser Funktion trägt das Imparitätsprinzip dazu bei, eine eigentumsschonende Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherzustellen. Nach dem Grundsatz der eigentumsschonenden Besteuerung ist eine Gewinnermittlung so auszugestalten, dass möglichst sichere Größen erfasst werden. Dies impliziert nicht nur, dass Gewinne erst dann zu erfassen sind, wenn sie tatsächlich realisiert sind, sondern auch, dass bereits entstandene, konkretisierte Risiken und Verluste zu berücksichtigen sind. Denn diese stellen wirtschaftlich betrachtet für das Unternehmen eine Last dar, die entsprechend in der Bilanz abzubilden ist. Insofern ist – wenn auch mit anderer Begründung – der Verlustbehandlung nach IAS zu folgen. Der Ansatz von Rückstellungen bzw. die Beachtung des Niederstwertprinzips/Höchstwertprinzips bei der Bewertung von Aktiva/Passiva in der Bilanz als Ausfluss des Imparitätsprinzips verhindert ein Anknüpfen an eine unsichere und zweifelhafte Nettogröße.

B Objektivierungsregeln

Die Objektivierbarkeit von Gewinnermittlungsregelungen gehört – wie dargelegt – zu den grundlegenden Anforderungen, die an ein Steuerbilanzrecht zu stellen sind. Aber auch eine Informationszwecken dienende Rechnungslegung muss im Kern bestimmte Objektivierungsanforderungen erfüllen. Potentielle Investoren werden Informationen des Unternehmens nur dann berücksichtigen, wenn sie verlässlich und nachprüfbar sind. Durch die Nachprüfbarkeit der Informationen können

zudem agency-Konflikte zwischen dem Management und den Jahresabschlussadressaten verringert werden.¹⁵⁷ Bei einer informationsorientierten Rechnungslegung wie den IAS besteht jedoch ein Spannungsverhältnis zwischen der Notwendigkeit, den Kapitalmarkt zuverlässig und überprüfbar zu unterrichten (*reliability*) einerseits und dem Ziel, relevante (und damit notwendig subjektive) Informationen zu vermitteln (*relevance*) andererseits.¹⁵⁸

Objektivierungsrestriktionen finden sich in verschiedenen Rechnungslegungsgrundsätzen und –regelungen. Von besonderer Bedeutung sind das Saldierungsverbot und der Einzelbewertungsgrundsatz. Diese beiden Grundsätze ergeben sich aus dem Abweichen von der entscheidungstheoretisch gebotenen Unternehmensbewertung im Ganzen. Durch die Einzelerfassung der Wirtschaftsgüter werden diese identifizierbar und damit Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen intersubjektiv nachvollziehbar und überprüfbar.

I Einzelbewertung und Saldierungsverbot

1 Einzelbewertung und Saldierungsverbot nach IAS

Vermögenswerte und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge dürfen nach IAS grundsätzlich nicht miteinander verrechnet werden, es sei denn, es ist in einzelnen Standards ausdrücklich vorgesehen. So sind bspw. Saldierungen von finanziellen Vermögenswerten und Schulden dann geboten, wenn ein Rechtsanspruch auf Aufrechnung besteht und ein Nettoausgleich vorgesehen ist (IAS 32.33). Ferner sind Saldierungen allgemein in den Fällen zulässig, in denen durch eine Verrechnung der wirtschaftliche Gehalt der Geschäftsvorfälle am besten wiedergegeben wird (IAS 1.35 f. mit Beispielen).

Eine explizites Prinzip der Einzelbewertung enthält die IAS Rechnungslegung hingegen nicht. Allerdings lässt sich ein solches Prinzip implizit aus den Rahmenvorschriften sowie aus verschiedenen Formulierungen in den einzelnen Standards ableiten.¹⁵⁹ Aus diesen folgt, dass assets und liabilities grundsätzlich einzeln zu bilanzieren und zu bewerten sind. Ausnahmen von diesem Einzelbewertungsgrundsatz i.w.S. werden insbesondere in zwei Fällen zugelassen. So sind zum einen unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung von Vereinfachungsverfahren bei der Bewertung zuläs-

¹⁵⁷ Vgl. z.B. *Schildbach*, Jahresabschluss, S. 34 f.

¹⁵⁸ Vgl. *Kuhner*, Spannungsverhältnis, BFuP 2001, S. 532 ff.; *Schreiber*, Einzelabschluß, S. 893; *Peters*, Objektivierung, S. 106;

¹⁵⁹ Vgl. z.B. IAS 16, Sachanlagevermögen (*item of property*); zu einzelnen Standards *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in: Baetge, Rechnungslegung nach IAS, A III Re. 104.

sig, wie z.B. beim Vorratsvermögen die gewogene Durchschnittsmethode, die Fifo- und (als *allowed alternative treatment*) auch die Lifo-methode.¹⁶⁰ Die Anwendbarkeit von Vereinfachungsverfahren folgt aus ökonomischen Überlegungen, die erfordern, dass die Kosten der Informationsbereitstellung den Nutzen bei den Informationsempfängern nicht überschreiten sollten (*balance of benefit /cost*, F. 44). Zum anderen lassen die IAS unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Portfoliobetrachtung zu. So sind insbesondere Sicherungsgeschäfte, durch die Vermögens- und Schuldpositionen sowie erwartete Zahlungsflüsse gegen Risiken abgesichert werden, mit den zugehörigen Grundgeschäften im Allgemeinen als Einheit zu erfassen und zu bewerten.¹⁶¹

2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Wie nach IAS sind auch nach geltendem Steuerbilanzrecht das Saldierungsverbot für Aktiv-/Passivposten und für Aufwendungen/Erträge (§ 246 Abs. 2 HGB) sowie der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Einzelbewertung i.e.S.)¹⁶² und § 240 Abs. 1 HGB (Einzelbilanzierung)¹⁶³) zu beachten. Diese Prinzipien folgen aus dem Grundsatz der Klarheit, der verlangt, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle, Bilanzpositionen und Erfolgsbestandteile eindeutig zu bezeichnen und derart zu ordnen sind, dass die Abschlüsse verständlich und übersichtlich sind.

Vergleichbar mit den Vereinfachungsregelungen nach IAS kennt auch das Steuerrecht de lege lata Ausnahmen von diesen Prinzipien. So sind bspw. abweichend von dem Saldierungsverbot nach § 387 BGB aufrechenbare Forderungen und Verbindlichkeiten ebenfalls grundsätzlich zu verrechnen. Zudem dürfen auch in der Steuerbilanz aus Vereinfachungsgründen für bestimmte Wirtschaftsgüter Gruppenbewertungen durchgeführt und vereinfachte Verfahren zur Bewertung wie die Durchschnittsbewertung, die Lifo-methode oder auch eine Festbewertung angewendet werden. Unterschiede zwischen IAS und Steuerbilanzrecht bestehen jedoch in Umfang und Ausgestaltung der Ausnahmen, wie z.B. der Zulässigkeit bestimmter Bewertungsvereinfachungsverfahren sowie bei der Portfoliobetrachtung im Rahmen von Sicherungsgeschäften. Diese Unterschiede sollen in den folgenden Kapiteln an entsprechender Stelle genauer untersucht werden.

¹⁶⁰ Vgl. hierzu ausführlich 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 3. Ausgewählte Problembereiche, Bewertungsvereinfachung für das Vorratsvermögen, S. 142 ff.

¹⁶¹ Eine Gesamtbetrachtung wird auch in IAS 36 vorgenommen, (impairment tests zum Erfordernis einer außerplanmäßigen Abschreibung unter Bezugnahme auf den Gesamtwert einer cash generating unit).

¹⁶² Die Einzelbewertung i.e.S. bezieht sich sowohl auf die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zugangszeitpunkt als auch auf die Folgebewertung nach dem Niederst- / Höchstwertprinzip zu den folgenden Bilanzstichtagen.

¹⁶³ § 240 Abs. 1 HGB erfordert, dass in der Vermögensaufstellung die Werte der *einzelnen* Wirtschaftsgüter und Schulden aufzuführen sind. Dies führt zur Problematik der Abgrenzung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden bzw. des Saldierungsbereiches.

3 Übernahme der IAS-Wertungen?

Das Saldierungsverbot und der Grundsatz der Einzelbewertung sichern primär eine objektivierbare, intersubjektiv nachprüfbare Form der Gewinnermittlung. In dieser Funktion sind die Grundsätze nicht nur unter Informationsgesichtspunkten von Bedeutung, sondern auch für eine objektivierbare Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zwar weicht die einzelne Erfassung der Bilanzpositionen und Erfolgsbestandteile von einer entscheidungstheoretisch gebotenen Unternehmensbewertung im Ganzen ab und vernachlässigt so auch Synergieeffekte zwischen den Wirtschaftsgütern. Sie macht jedoch Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen intersubjektiv nachvollziehbar und damit überprüfbar. Neben ihrer Objektivierungswirkung bilden das Saldierungsverbot und der Einzelbewertungsgrundsatz zugleich die Grundlage für die Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips im oben definierten Sinn. Denn durch die Einzelerfassung wird auch sichergestellt, dass Verluste aus einer Bilanzposition nicht mit unrealisierten Gewinnen aus einer anderen Bilanzposition verrechnet werden können. Saldierungsverbot und Einzelbewertungsgrundsatz sind insofern auch in Hinblick auf eine angestrebte eigentumschonende Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Bedeutung.

Den Grundsätzen kommt insoweit in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht eine grundlegende Bedeutung zu. Abweichungen hiervon, wie sie die IAS und auch das geltende Steuerrecht kennen, bedürfen einer Rechtfertigung. Es bleibt im Einzelfall zu prüfen, ob und inwieweit insbesondere in Hinblick auf eine angestrebte Vereinfachung mögliche Beeinträchtigungen der Objektivierbarkeit und der Vergleichbarkeit der ermittelten Gewinngröße hinzunehmen sind und insoweit Ausnahmeregelungen der IAS übernommen werden können.

II Stichtagsprinzip

1 Stichtagsprinzip nach IAS

Das Stichtagsprinzip ist im IAS Framework selbst nicht geregelt. Es wird jedoch implizit aus dem Erfordernis einer periodengerechten Erfolgsermittlung abgeleitet und in den Einzelstandards näher konkretisiert. Danach ist der Jahresabschluss entsprechend den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufzustellen, wobei Verhältnisse in diesem Sinn nicht nur vergangenheitsbezogene Informationen umfassen, sondern auch Informationen über künftige Zahlungsverpflichtungen und Mittelzuflüsse mit einschließen (vgl. z.B. IAS 10.21).

Ereignisse, die zum Bilanzierungszeitpunkt begründet und vorhersehbar waren, sind auch dann zu erfassen, wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (sog. werterhellende Tatsachen). Der Zeitraum der Wertaufhellung erstreckt sich nach IAS 10.2 bis zum Tag der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses. Dagegen sind nach dem Abschlussstichtag eintretende, wertbegründende Ereignisse grundsätzlich nicht im Jahresabschluss zu erfassen, sondern in den Anhang aufzunehmen. Hiervon abweichend sehen jedoch einzelne Standards auch die Einbeziehung künftiger, objektiv nachweisbarer Entwicklungen vor, wie z.B. bei der Bemessung einer in Zukunft anfallenden Verpflichtung (IAS 37.48).

2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Vergleichbar mit den Grundsätzen nach IAS sind auch für die Steuerbilanz die Verhältnisse zum Abschlussstichtag maßgebend (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Hinsichtlich der nach dem Bilanzierungszeitpunkt eintretenden Ereignisse sind in der Steuerbilanz nur wertaufhellende Tatsachen, nicht aber die wertbeeinflussenden Tatsachen zu berücksichtigen.¹⁶⁴ Ein eingehender Vergleich der IAS mit den steuerrechtlichen Regelungen zeigt jedoch zwei wesentliche Unterschiede:

Zum einen wird der Wertaufhellungszeitraum im Steuerrecht erheblich enger verstanden. Die Kenntnis über die Tatsachen muss sich zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung einstellen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),¹⁶⁵ wohingegen nach IAS 10.2 auf den Tag der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses abgestellt wird, um somit ein Maximum an Informationseffizienz zu ermöglichen.

Zum anderen lassen die IAS abweichend von den steuerlichen Regelungen insbesondere bei der Abbildung zukünftiger Zahlungsverpflichtungen auch die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen zu. So ist z.B. der Erfüllungsbetrag künftiger Verpflichtungen nach den (Preis-) Verhältnissen des Erfüllungstages zu bestimmen (IAS 37.38). Steuerlich sind dagegen die (Preis-) Verhältnisse am Bilanzstichtag und nicht am Erfüllungstichtag maßgebend.¹⁶⁶ Es ist insoweit festzustellen, dass im Rahmen der IAS das Stichtagsprinzip weiter zu interpretieren ist.

¹⁶⁴ Vgl. ausführlich *Budde/Geißler* in Beck'scher Bilanzkommentar, HGB § 252 Rz. 37 ff.; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 81; *Herrmann* in Frotzcher, EStG, § 6, Rz. 71-73; *Engel-Ciric*, Interpretationen, DStR 1996, S. 1298; *BFH* v. 17.05.1978, I R 89/76, BStBl. II 1978, S. 497.

¹⁶⁵ Vgl. *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 16, Rz. 10.

¹⁶⁶ Vgl. *BFH* v. 19.02.1975, I R 28/73, BStBl. II 1975, S. 480; v. 07.10.1982, IV R 39/80, BStBl. II 1983, S. 104; v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845 und v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1993, S. 92 sowie H 38

3 Übernahme der IAS-Wertungen?

Es stellt sich die Frage, inwieweit diesem weiteren Verständnis des Stichtagsprinzips auch in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht gefolgt werden kann. Dabei ist zu beachten, dass steuerlich die primäre Bedeutung dieses Prinzips nicht in einer Optimierung der Informationseffizienz des Jahresabschlusses liegt, sondern vielmehr darin besteht, eine objektivierbare, nachprüfbar und intersubjektiv vergleichbare Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherzustellen.

Vor diesem Hintergrund erscheint eine zu weite Interpretation des Stichtagsprinzips nicht zu überzeugen. Um die Objektivierbarkeit des steuerlichen Gewinns zu gewährleisten, sollten werterhellende Tatsachen in zeitlich eher eingeschränktem Umfang zugelassen werden. Durch die engere zeitliche Begrenzung wird auch der Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen besser Rechnung getragen. Es wird jedoch im Einzelnen noch zu prüfen sein, inwieweit zumindest auch objektiv nachprüfbar künftige Ereignisse, die Einfluss auf die Verpflichtungshöhe haben, bei der Bemessung künftiger Verpflichtungen mit einzubeziehen sind.

C Zusammenfassung

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass ein eigenständiges Steuerbilanzrecht sich im Wesentlichen an der Zielsetzung und den Rechnungslegungsgrundsätzen orientieren sollte, die auch unter Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beachten sind. Auszuschließen ist insbesondere die erfolgswirksame Erfassung noch nicht realisierter Gewinne, wohingegen Risiken und Verluste grundsätzlich über Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung – wie auch nach IAS – vorwegzunehmen sind. Ziel darf insofern jedoch nicht sein, einen möglichst „vorsichtigen Gewinn“ zu ermitteln, sondern vielmehr die Erfassung eines möglichst periodengerecht abgegrenzten, verlässlich bestimmten und sicheren Erfolges, der eine folgerichtige, eigentumsschonende und objektivierbare Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unter Beachtung ökonomischer Prinzipien erlaubt. Den informationsgeprägten Rechnungslegungsgrundsätzen nach IAS kann insbesondere dann und insoweit nicht gefolgt werden, als die in einem Steuerbilanzrecht relativ stärker gewichteten Objektivierungsregeln dem entgegenstehen. Dies schließt indes nicht aus, dass im Einzelfall auch die Ü-

bernahme von IAS-Regelungen möglich ist. Dies soll im Folgenden für ausgewählte Bilanzierungsfelder genauer untersucht werden.

3. Kapitel: Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts – Ausprägung der Konzeptionsgrundsätze

Nachdem im vorhergehenden Kapitel die Konzeptionsgrundsätze des Betriebsvermögensvergleichs dargestellt wurden, werden in diesem Kapitel die wesentlichen Ausprägungen der Konzeptionsgrundsätze auf der Aktiv- und Passivseite genauer betrachtet.

1. Abschnitt: Aktive Bilanzierungseinheiten

Dem Ansatz der aktiven Bilanzierungseinheiten in der IAS-Bilanz und der Steuerbilanz ist gemein, dass beide zunächst untersuchen, ob ein Ansatz dem Grunde nach gerechtfertigt ist, um dann über die Bewertung dieser Aktivposten entscheiden zu können. Die folgende Diskussion ist daher entsprechend dieser Einteilung strukturiert. Die Bilanzierungsfähigkeit wird dabei in einem zweistufigen Entscheidungsprozess abgehandelt, wobei zwischen der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit unterschieden wird. Der Themenkomplex Bewertung nimmt sich dann der Bewertung beim erstmaligen Ansatz und in den Folgeperioden an.

A Ansatz dem Grunde nach

I Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

1 Abgrenzung *asset* und steuerliches Wirtschaftsgut

Für die Bewertung der Unternehmen gilt nach IAS und im Steuerrecht der Grundsatz der Einzelbilanzierung, da das Unternehmen in beiden Systemen nicht im Ganzen bewertet wird. Die Regeln dieser Vermögensermittlung gilt es zu analysieren, dabei stehen zunächst die Begriffe „*asset*“ und „Wirtschaftsgut“ im Blickpunkt der Betrachtung, da es sich hierbei um die zentralen aktiven Bilanzierungseinheiten nach IAS und Steuerrecht handelt.

1.1 Vorgehensweise nach IAS-Framework

Das *asset* wird in F. 49 und F. 83 definiert. Bei Bedarf wird diese Definition des *framework* in den einzelnen Standards durch etwaige zusätzliche Vorschriften konkretisiert. Das *asset* als Baustein der Vermögensermittlung nach IAS trägt auch zur periodengerechten Gewinnermittlung bei, die neben dem Realisationsprinzip insbesondere vom *matching principle* gem. F. 95 als sachliches Abgrenzungsmerkmal beherrscht wird.¹⁶⁷ In dem Spannungsverhältnis zwischen Vermögens- und Gewinnermittlung ist für die Abgrenzung des *asset*-Begriffs von zentraler Bedeutung, dass IAS einem *asset-liability-approach* folgt und nicht auf eine unmittelbare Ermittlung des periodengerechten Gewinns abzielt.¹⁶⁸ Vor diesem Hintergrund wird das *asset* nach F. 49 wie folgt abgegrenzt:

Ein asset ist eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Konkretisiert wird das *asset* nach F. 83a und b durch die weiterführenden Bedingungen, dass ein Abschlussposten nur zu erfassen ist, wenn

- *wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird; und*
- *die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich ermittelt werden können.*

Nach deutschem Bilanzierungsverständnis sind dabei die Aspekte der *Verfügungsmacht*¹⁶⁹ und der *verlässlichen Wertermittlung* dem Bereich der konkreten Bilanzierungsfähigkeit zuzuordnen und sollen in diesem Kontext diskutiert werden. Der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit sind dagegen

¹⁶⁷ Vgl. Achleitner/Wollmert/van Hulle in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., B IV, Rz. 46; Strobl in FS Moxter, Matching Principle, S. 422. Das Realisationsprinzip bestimmt den Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen. Die periodisierte Erfolgsermittlung neutralisiert daraufhin durch Aktivierung Ausgaben und ordnet diese den korrespondierenden Erträgen in künftigen Perioden erfolgswirksam zu. Das *matching principle* ist kein explizit erwähnter Grundsatz des F. 95, es lässt sich allerdings deutlich aus den einzelnen Standards, insbesondere aus IAS 1.25 f., ablesen. Als Beispiel gilt die Bilanzierung von Entwicklungskosten. Zum *matching principle* vergleiche auch 4. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Periodisierungsregeln, I. Realisationsprinzip und *matching principle*, 1. Realisationsprinzip und *matching principle* nach IAS, S. 35.

¹⁶⁸ Vgl. Achleitner/Wollmert/van Hulle in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 56. Für Bilanzposten, bei denen der wirtschaftliche Nutzen im Zusammenhang mit dem Ertrag über mehrere Berichtsperioden schwierig ermittelt werden kann, können die Aufwendungen nach F. 96 auf der Grundlage systematischer und vernünftiger Verteilungsverfahren, d.h. vereinfacht, erfasst werden.

¹⁶⁹ Der Themenkomplex der Verfügungsmacht entspricht nach deutschem Verständnis der Frage nach der personellen Zuordnung von Vermögensgegenständen.

nach deutschem Bilanzierungsverständnis die nachfolgenden Tatbestandsmerkmale des *asset*-Begriffs zuzuordnen:

- *Eine Ressource als Ergebnis aus vergangenen Ereignissen muss vorliegen,*
- *die zu einem zukünftigen wirtschaftlichen Nutzenzufluss führt,*
- *der wahrscheinlich sein muss.*

Diese Aspekte der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit eines *asset* sind Grundlage der nachfolgenden Überlegungen.

1.1.1 Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse

Die Bestimmung des *asset* als *Ressource, die ein Ergebnis vergangener Ereignisse* ist, bezieht sich auf vergangene wirtschaftliche Geschäftsvorfälle. Nach F. 58 erhalten Unternehmen Vermögenswerte im Regelfall durch Anschaffung oder Herstellung sowie auch durch andere Geschäftsvorfälle, wie beispielsweise die Entdeckung von Bodenschätzen. Geschäftsvorfälle oder Ereignisse, deren Eintritt in der Zukunft lediglich erwartet wird, erzeugen dagegen kein *asset*.¹⁷⁰ Zudem ist die Aktivierung nach F. 56 unabhängig von der physischen Erscheinungsform des *asset*,¹⁷¹ auch die rechtliche Einkleidung ist unerheblich. Es kann sich um materielle oder immaterielle Vermögenswerte handeln, unerheblich ist auch, ob vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben zeitbestimmte oder zeitunbestimmte Aufwendungen nach dem Bilanzstichtag darstellen.¹⁷² Des Weiteren besteht bei der Aktivierung gem. F. 59 ein enger Zusammenhang zwischen bereits entstandenen Ausgaben und dem Entstehen des *asset*, beides muss jedoch nicht notwendigerweise zusammenfallen. Getätigte Ausgaben eines Unternehmens können zwar einen Hinweis darauf enthalten, dass ein künftiger Nutzen angestrebt wird, sie sind aber kein finaler Beweis dafür, dass ein *asset* entstanden ist. Auch das generelle Fehlen einer Ausgabe schließt das Vorliegen eines *asset* nicht aus, da ein *asset* auch schenkungsweise erlangt werden kann.

1.1.2 Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss

Mit dem *künftigen wirtschaftlichen Nutzen* soll nach F. 49a i.V.m. F. 53 das Potential der Ressource zum Ausdruck gebracht werden, in der Zukunft direkt oder indirekt zum *Zufluss von Zahlungsmitteln* in das Unternehmen beizutragen. Sofern kein künftiger Nutzen generiert werden kann, sind die Ausgaben sofort als Aufwand zu behandeln. Relevant für die Aktivierung nach IAS ist also nicht

¹⁷⁰ Als Beispiel kann hier der beabsichtigte Kauf von Vorräten genannt werden.

¹⁷¹ Vgl. *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 19.

¹⁷² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 161.

die Beschaffenheit der Ressource beim Erwerb oder die erlangte Rechtsposition, sondern ausschließlich die Fähigkeit der Ressource, künftigen Nutzen zu generieren.¹⁷³ Der künftige wirtschaftliche Nutzen stellt somit das zentrale Element für die Bilanzierung eines *asset* dar.¹⁷⁴ Das Abstellen auf *Zahlungsmittel* wird in F. 54 mit dem Hinweis begründet, dass Zahlungsmittel das Unternehmen in die Lage versetzen, über andere Ressourcen zu verfügen. Dieses Potenzial ermöglicht die Leistungserstellung im Unternehmen und generiert damit zukünftige Zahlungsmittelzuflüsse. Das Potenzial kann aber auch in der Fähigkeit bestehen, den Mittelabfluss zu verringern, wenn durch entsprechende Maßnahmen die Produktionskosten vermindert werden.

1.1.3 Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses

Das Vorliegen eines *asset* erfordert gemäß F. 83a weiterhin die Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses. Diese für die Aktivierung eines *asset* zentrale Wahrscheinlichkeitsschätzung beinhaltet zwei Dimensionen von Unsicherheiten:

- Unsicherheit einmal, ob und in welchem Umfang ein zukünftiger Nutzen eintritt (Eintrittsunsicherheit).
- Unsicher ist weiterhin, ob das Management als berichtende und für die berichteten Ergebnisse verantwortliche Instanz diesen zukünftigen Nutzen zutreffend schätzt (Schätzungsunsicherheit).

Ursächlich für die Eintrittsunsicherheit ist einmal die Ungewissheit über die zukünftige Entwicklung der Rahmenbedingungen, die vom Unternehmen nicht beeinflussbar sind; hierzu zählt insbesondere die gesamtwirtschaftliche Entwicklung mit all ihren regionalen und sektoralen Facetten. Daneben wirkt auf die Eintrittsunsicherheit auch eine Ungewissheit über die Wirkung der eigenen Aktionen des Unternehmens, die sich in einem marktwirtschaftlichen Umfeld abspielen und damit von den Reaktionen der Wettbewerber und anderer Marktteilnehmer beeinflusst werden. Ist ein zukünftiger Nutzen nicht wahrscheinlich, sind die angefallenen Ausgaben nach F. 90 sofort als Aufwand zu behandeln,¹⁷⁵ die Aktivierung eines *asset* scheidet aus.

¹⁷³ Vgl. *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 18. Vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 159, wonach der künftige wirtschaftliche Nutzen das zentrale Element der Bilanzierung darstellt.

¹⁷⁴ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 159.

¹⁷⁵ Für die Aktivierung sind die ursprünglichen Beweggründe nicht weiter von Bedeutung, entscheidend ist die tatsächliche Eintrittswahrscheinlichkeit künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses. Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit steht dabei in engem Zusammenhang mit der periodengerechten Gewinnermittlung, d.h. eine Aktivierung ist dann sinnvoll, wenn damit die entstandenen Ausgaben neutralisiert und den korrespondierenden Erträgen als Aufwand in späteren Perioden gegenübergestellt werden. Vgl. hierzu *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 47; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 81.

Damit gelangt man zur zweiten Dimension der Unsicherheit, der Schätzungsunsicherheit. Nach IAS 16.9 zum Sachanlagevermögen und IAS 38.20 zu den immateriellen Vermögenswerten hat das Management des Unternehmens über die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses auf der Grundlage von vernünftigen und begründeten Annahmen selbst zu urteilen.¹⁷⁶ Gem. F. 85 müssen dabei zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses substanzielle Hinweise die Aktivierungsentscheidung untermauern. Kommt es letztendlich zur Aktivierung von Ausgabegegenwerten, so bringt das Unternehmen damit zum Ausdruck, dass das Management auf der Grundlage seiner subjektiven Einschätzung künftigen Nutzenzufluss in mindestens der Höhe der getätigten Ausgaben erwartet. Die Aktivierung eines *asset* basiert insofern auf einer Einschätzung des Managements, das als berichtende Instanz auch auf der Grundlage der berichteten Ergebnisse beurteilt wird.¹⁷⁷

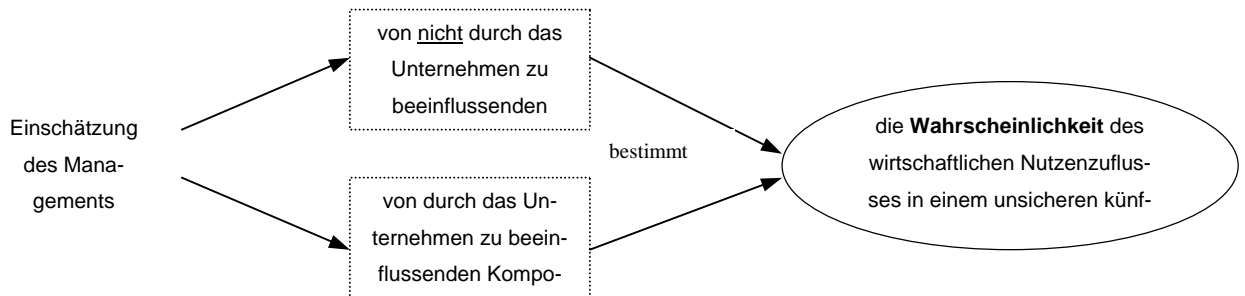


Abbildung 3: Wahrscheinlichkeitskriterium gem. F. 83b

1.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Im Gegensatz zur dominierenden Prägung des *asset*-Begriffs durch den künftigen Nutzenzufluss ist das steuerliche Wirtschaftsgut in seiner Konkretisierung durch die Rechtsprechung stark gegenständlich und objektivierend ausgerichtet.¹⁷⁸ Der Gesetzgeber hat vor diesem Hintergrund im Anschluss an das AktG 1965 im EStG 1969 eine enge Verzahnung mit dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes vorgenommen, die als Ausfluss der Maßgeblichkeit zu einer weitge-

¹⁷⁶ Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2374. Demnach handelt es sich bei dem *asset* um ein vom Unternehmen selbstbestimmtes und kontrolliertes Aktivierungsobjekt.

¹⁷⁷ Ähnlich vgl. *Euler*, Paradigmawechsel, BB 2002, S. 877.

¹⁷⁸ Der Begriff „Wirtschaftsgut“ wurde von der Rechtsprechung des *RFH* entwickelt (vgl. *RFH-Urteil* vom 27.03.1928, I A 470/27, RStBl. 1928, S. 260). Er wurde dann im Jahr 1934 in das EStG übernommen. Vgl. zur Rechtsprechung statt vieler *BFH* v. 14.03.1990, I R 6/89, BStBl. II 1990, S. 795; v. 06.12.1990, IV R 3/89 BStBl. II 1991, S. 346; v. 08.04.1992, XI R 34/88, BStBl. II 1992, S. 893; vgl. auch *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 8, Rz. 4.

henden Deckungsgleichheit beider Begriffe geführt hat. Den weiteren Überlegungen wird gem. H 13 Abs. 1 EStR die nachfolgende Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffs zugrunde gelegt:¹⁷⁹

Wirtschaftsgüter sind Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder vermögenswerte Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Bilanzierende etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

In den nachfolgenden Überlegungen wird der Versuch unternommen, die Elemente des Wirtschaftsgutbegriffs an den herausgearbeiteten Tatbestandsmerkmalen des *asset* zu spiegeln.

1.2.1 Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse

Der Vergangenheitsbezug bringt eine gemeinsame Wurzel von *asset* und Wirtschaftsgut zum Ausdruck. Denn die nach IAS erforderlichen Ereignisse in der Vergangenheit sind regelmäßige Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge, an die auch steuerlich angeknüpft wird. Dies kommt in der Wirtschaftsgut-Definition durch den Hinweis auf die Erlangung zum Ausdruck, die sich der Bilanzierende etwas kosten lässt, womit insbesondere auf Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge abgestellt wird.¹⁸⁰

Gemeinsam ist beiden Rechenwerken auch, dass nicht Ausgaben, sondern Ausgabengegenwerte aktiviert werden,¹⁸¹ allerdings liegt der gravierende Unterschied in der Konkretisierung dieser Ausgabengegenwerte. Während steuerlich unter Anknüpfung an die Zivilrechtsstruktur ein nachprüfbares Mengengerüst gefordert wird,¹⁸² begnügt sich das *framework* mit der Forderung nach dem Vor-

¹⁷⁹ Vgl. *BFH* v. 19.06.1997, IV R 16/95 (V), BStBl. II 1997, S. 808; v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl. II 2000, S. 632 und beispielsweise v. 06.12.1990, IV R 3/89, BStBl. II 1991, S. 346, m.w. *BFH*-Urteilen.

¹⁸⁰ Die Aktivierung von Ausgaben als Wirtschaftsgut ist gem. § 4 Abs. 1 S. 1 und § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in einen Vermögensbestandsvergleich eingebettet, so dass auch im Steuerrecht zwingend vergangenheitsbezogen vorgegangen wird. Vgl. *BFH* v. 26.04.1995, I R 92/94, BStBl. II 1995, S. 594; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 6.

¹⁸¹ Zu den Ausgaben bemerkte bereits der *RFH*: „...es gehe nicht um die Aktivierung der Ausgaben als solcher, sondern des für sie Erlangte“, d.h. Ausgabengegenwerte. Vgl. *RFH* v. 21.09.1921, VI A 383/27, *StuW* 1927, S. 803; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 11.

¹⁸² Die höchstrichterliche Rechtsprechung vertrat bis in die sechziger Jahre hinein eine dynamische Bilanzauffassung, die sie dann aber zugunsten einer statischen Betrachtungsweise aufgegeben hat, da die dynamische Bilanzauffassung sich als entobjektivierend herausstellte und eine rechtssichere Besteuerung nicht gewährleistet werden konnte. Mit der Hinwendung zu einem konkretisierten und nachprüfbareren Mengengerüst entwickelte sich dann Rechtsicherheit hinsichtlich des Bilanzinhaltes und der Besteuerung von Gewinnen. Vgl. zu dieser Ausführung *Döller*, Rückstellungen, *DStR* 1979, S. 5; zur statischen Wende insbesondere *BFH* v. 31.05.1967, I 208/63, BStBl. III 1967, S. 607; v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291; vgl. auch *Beisse*, Bilanzauffassung, *JbFSt* 1978/79, S. 187; *Groh*, Bilanztheorie, *StbJb* 1979/80, S. 129; *Clemm*, Bilanzrecht, *JbFSt* 1979/80, S. 175; *Moxter*, Gewinnermittlung, S. 221 f.; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 5 f. m.w.N.; *Moxter*, Bilanzsteuerrecht, *StuW*

liegen einer Ressource, deren Abgrenzung unbestimmt bleibt und somit in den Einzelstandards erfolgen muss, womit die Gefahr einer nicht überschaubaren Kasuistik verbunden ist.

Die steuerliche Objektivierung des Wirtschaftsguts erfolgt neben der Anknüpfung an die Struktur der Zivilrechtsstruktur durch die Forderung nach einer Greifbarkeit des Vermögenswertes.¹⁸³ Beiden Aspekten fehlt eine Entsprechung in der IAS-Welt, die das *asset* als rein wirtschaftliche Größe versteht. Rechtlichen Kategorien wird bei der Abgrenzung des *asset* ebenso wie der physischen Erscheinungsform kaum Bedeutung beigemessen, während das Steuerrecht die Anbindung an das Zivilrecht zu Objektivierungszwecken nutzt. Allerdings kann auch das Steuerrecht bei der Abgrenzung des Wirtschaftsguts nicht bei Sachen und Rechten stehen bleiben, sondern muss auch rein wirtschaftliche Güter und tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und vermögenswerte Vorteile einbeziehen.¹⁸⁴ Zur Objektivierung dieser rein wirtschaftlichen Werte dient das Kriterium der Greifbarkeit, mit dessen Hilfe der Verflüchtigung des Vermögenswertes im Firmenwert begegnet wird. Diese Greifbarkeit ist stets gegeben, wenn der Vermögenswert zumindest mit dem Betrieb übertragen werden kann.¹⁸⁵

Wegen der weiteren Fassung des Merkmals Ressource werden von der *asset*-Definition auch Positionen umfasst, die nach geltendem Handels- und Steuerrecht unter die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten fallen.¹⁸⁶ Auch insoweit überschreitet der *asset*-Begriff die Grenzen des steuerlichen Wirtschaftsguts deutlich.¹⁸⁷

1983, S. 301 f. schreibt dazu: „Es ist unmöglich, objektiviert zu bilanzieren und gleichzeitig die wirtschaftliche Unternehmensentwicklung bilanziell auch nur halbwegs verlässlich erkennbar werden zu lassen, d.h. eine dynamische Gewinnermittlung vorzunehmen.“

¹⁸³ Vgl. *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 8, Rz. 5. Die Greifbarkeit objektiviert das bilanzielle Vermögen nachweislich, es können nur isolierbare und zusammen mit dem Betrieb auf einen (gedachten) Dritten übertragbare Vermögenswerte aktiviert werden. Vgl. hierzu *BFH v. 18.06.1975, I R 24/73, BStBl. II 1975, S. 809*.

¹⁸⁴ Zur Greifbarkeit zählen nicht nur Sachen und Rechte, die Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts darstellen (*BFH v. 16.02.1990, III B 90/88, BStBl. II 1990, S. 794*). Demnach können auch der Geschäftswert und der Kundenstamm Wirtschaftsgüter sein (*BFH v. 02.09.1988, III R 53/84, BStBl. II 1988, S. 1009*). Entscheidend ist, dass sie als Vermögensbestandteil nachweisbar sind.

¹⁸⁵ Die Übertragbarkeit bestimmt dabei einen gedachten fremden Dritten, der das Wirtschaftsgut zusammen mit dem Betrieb übernehmen würde, der Gedanke der Übertragbarkeit objektiviert somit den Aktivierungsvorgang. Vgl. *BFH v. 16.05.1963, IV 379/60 U, BStBl. II 1963, S. 400; v. 09.07.1986, I R 218/82, BStBl. II 1987, S. 14* und vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 10 ff.

¹⁸⁶ Vgl. *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 41; *Goebel/Fuchs*, Anwendung, DB 1995, S. 1524.

¹⁸⁷ Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 81; *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000, S.114; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 161; *IDW*, Rechnungslegung, S. 26; *Lüdenbach/Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 1, Rz. 125. Diese Aussage wird jeweils im Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstandsbegriff des HGB gebracht, sie gilt insofern auch für das steuerliche Wirtschaftsgut. Auf das Verhältnis von *assets* zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten wird im 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, 3. Abgrenzung von *asset* und aktivem Rechnungsabgrenzungsposten weiter eingegangen, S. 68 ff.

1.2.2 Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss

Das Merkmal des künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses prägt entscheidend den *asset*-Begriff und begründet den zentralen Unterschied zum steuerlichen Wirtschaftsgut. Dabei zielt der künftige Nutzenzufluss nach IAS auf den Zufluss von Zahlungsmitteln ab und orientiert sich an der Verwertungsmöglichkeit am Absatzmarkt. Zwar fordert auch das Wirtschaftsgut einen über die Periode hinausreichenden Nutzen.¹⁸⁸ Allerdings wird zur Konkretisierung dieses Nutzens keineswegs nur auf künftige Zahlungseingänge abgestellt, vielmehr reicht eine Nutzung im Unternehmen aus.

Mit der Anknüpfung an zukünftige Zahlungszuflüsse erfolgt zwingend eine Entobjektivierung des *asset*-Begriffs, da viele Vermögenswerte nicht unmittelbar für den Absatzmarkt bestimmt sind und deswegen häufig nur sehr mittelbar dem Ziel dienen, Zahlungsmittelzuflüsse zu generieren. Eine Verknüpfung dieser Vermögenswerte mit Zahlungszuflüssen muss zwingend auf Annahmen des Bilanzierenden beruhen, die sich möglicherweise über mehrere Wertschöpfungsstufen im Unternehmen erstrecken. Denn das am Markt angebotene Gut, das Zahlungszuflüsse begründet, weist häufig nur eine sehr indirekte Beziehung zu dem zu aktivierenden Vermögenswert auf. Mit der Anknüpfung an Zahlungszuflüssen verschwimmen die Grenzlinien des *asset*-Begriffs; es besteht die Gefahr, dass subjektive Erwägungen an die Stelle einer Nachprüfbarkeit durch Dritte und damit einer Objektivierung treten.¹⁸⁹ In einigen Einzelstandards ist daher dem Aspekt der Konkretisierung deutlich mehr Gewicht beigemessen worden (IAS 38, IAS 39). Genau dieses Merkmal der Objektivierung steht aber im Mittelpunkt der Abgrenzung des steuerlichen Wirtschaftsguts, auf dessen künftige Geldwertung es für Zwecke der Bilanzierung dem Grunde nach nicht ankommt. Abgestellt wird steuerlich vielmehr auf die Greifbarkeit, die insbesondere dann vorliegt, wenn zumindest die Übertragbarkeit zusammen mit dem ganzen Betrieb möglich ist und der gedachte Erwerber den Vermögenswert im Rahmen der Kaufpreisbemessung berücksichtigt.¹⁹⁰ Die fehlende Greifbarkeit steht beispielsweise der Aktivierung eines Reklamefeldzuges entgegen.¹⁹¹

¹⁸⁸ Vgl. *RFH* v. 21.09.1927, VI A 383/27, *StuW* 1927 II, S. 803; *BFH* v. 01.07.1987, I R 197/83, *BStBl.* II 1987, S. 865; v. 13.09.1988, VIII R 236/81, *BStBl.* II 1989, S. 37. Grundsätzlich muss das Wirtschaftsgut gem. *BFH* v. 28.01.1954, IV 255/53 U, *BStBl.* III 1954, S. 109 einen über das Wirtschaftsjahr hinausgehenden Nutzen versprechen, der nicht von Dauer sein muss.

¹⁸⁹ Die Bilanzierung von Aufwendungen wird insofern von der Einschätzung zukünftiger Gewinnchancen bestimmt, so dass nach deutschem Verständnis das *asset* die Möglichkeit bietet, den Ausweis von Verlusten in Erwartung von Gewinnchancen zu vermeiden. Vgl. *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., *Rechnungslegung nach IAS*, 1. Aufl., B IV, Rz. 50; *Herzig*, *Rechnungslegung*, WPg 2000, S.114; *Strobl* in FS Moxter, *Matching Principle*, S. 418.

¹⁹⁰ Die zeitpunktbezogene Übertragbarkeit ist somit nicht deckungsgleich mit dem beim *asset* als Aktivierungskriterium im Vordergrund stehenden künftigen Nutzenzufluss, da die Übertragbarkeit nach IAS keine Voraussetzung für die Aktivierung eines *asset* ist. Vgl. auch *Buchholz/Weis*, *Maßgeblichkeitsprinzip*, *DStR* 2002, S. 515.

¹⁹¹ Ein zukünftiger Nutzen durch Reklameaufwendungen ist nicht greifbar und besitzt somit keine Wirtschaftsgutqualität. Vgl. hierzu *Moxter*, *Bilanzrechtsprechung*, S. 14.

1.2.3 Wahrscheinlichkeit

Das IAS-Kriterium der Wahrscheinlichkeit wird nur verständlich im Zusammenhang mit dem künftigen Nutzenzufluss, der als Zufluss von Zahlungen verstanden wird, wobei der Zufluss wahrscheinlich sein muss. Da die Abschätzung dieser Wahrscheinlichkeit über zukünftig ungewisse Ereignisse durch das Management des bilanzierenden Unternehmens erfolgt, wird ein weiteres stark subjektiv geprägtes Element in die IAS-Bilanzierung hineingetragen, das die Gefahr einer weiteren Entobjektivierung der IAS-Bilanzierung beinhaltet.

Eine vergleichbare Schätzproblematik stellt sich im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Bilanzierung dem Grunde nach nicht. Es gilt zwar auch für das Steuerrecht, dass ein Wirtschaftsgut nur aktiviert werden darf, wenn es sich hinreichend objektiviert erfassen lässt (Greifbarkeit) und hinreichend konkret zukünftigen Nutzen stiftet.¹⁹² Da bei der steuerlichen Anforderung „Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre“ allerdings auf die Nutzung im Betrieb abgestellt wird, ist der Ermessensspielraum bei der Klärung dieser Frage regelmäßig begrenzt. Auch mit der steuerlichen Aktivierungsvoraussetzung „selbständige Bewertbarkeit“ wird keine mit IAS vergleichbare Entobjektivierung in die steuerliche Gewinnermittlung hineingetragen.¹⁹³ Denn die selbständige Bewertbarkeit als Anforderung im Rahmen der Bilanzierung ist nur das Gegenstück zum Einzelbewertungsgrundsatz und erfordert die Abgrenzbarkeit von Zugangs- und Folgebewertung, die insbesondere beim Unternehmenskauf im Ganzen schwierig sein kann. Aber auch hier wird steuerlich darauf abgestellt, dass nach allgemeiner Verkehrsanschauung eine gesonderte Bewertung möglich sein muss.¹⁹⁴ Mit dem Hinweis auf die allgemeine Verkehrsanschauung wird steuerlich ein unmittelbares Durchschlagen subjektiver Erwägungen auf die Bilanzierung dem Grunde nach vermieden und damit dem Ziel der Objektivierung entsprochen. Allerdings ist eine Verlagerung der Subjektivität auf die Ebene der Ermittlung der allgemeinen Verkehrsanschauung zumindest in Grenzen nicht von der Hand zu weisen.

¹⁹² Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 73; *Kahle*, Zukunft, WPg 2003, S. 269.

¹⁹³ Das Wirtschaftsgut muss selbständig bewertbar sein, es muss einer besonderen Bewertung zugänglich sein, die sich auf die Feststellbarkeit konkreter Zugangswerte bezieht. Vgl. *BFH* v. 15.04.1958, I 27/57, BStBl. III 1958, S. 260; v. 16.05.1963, IV 379/60, BStBl. III 1963, S. 400; v. 09.07.1986, I R 218/82, BStBl. II 1987, S. 14; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 13; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 96.

¹⁹⁴ Vgl. *RFH* v. 27.03.1928, I A 470/27 RStBl. 1928, S. 260; *BFH* v. 16.02.1990, III B 90/88, BStBl. II 1990, S. 794; v. 26.08.1992, I R 24/91, BStBl. II 1992, S. 977; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 14.

1.2.4 Zwischenergebnis

Trotz des gemeinsamen Ausgangspunktes der Einzelbilanzierung weichen IAS und Steuerrecht bei der Bilanzierung dem Grunde nach zumindest im Grundsatz erheblich voneinander ab, was insbesondere in der steuerlich gebotenen Objektivierung begründet liegt. Während IAS das *asset* über seinen künftigen Output (*future benefit*) definiert und die materiellen und immateriellen Vermögenswerte nur als Vehikel zur Generierung eines solchen Output betrachtet, ist die steuerliche Sichtweise stark inputorientiert, es wird auf die eingesetzten Vermögenswerte abgestellt.

Aus diesem unterschiedlichen Ansatz ergibt sich auf der gemeinsamen Grundlage des Vergangenheitsbezugs eine gravierende Objektivierungsdivergenz, die sich nach IAS niederschlägt in dem stark von subjektiven Erwägungen des Bilanzierenden geprägten Dreiklang von Ressource, zukünftigem Nutzenzufluss und Wahrscheinlichkeit. Die steuerliche Objektivierung wird dagegen erreicht durch das Anknüpfen an die Kategorien des Zivilrechts und die Merkmale Greifbarkeit, Übertragbarkeit und selbständige Bewertbarkeit.¹⁹⁵

Es soll hierbei allerdings nicht verkannt werden, dass die stark subjektive Prägung der *asset*-Definition im *framework* durch objektivierende Tendenzen in den Einzelstandards in Grenzen nivelliert wird.

1.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

Die Einzelbilanzierung und die Vergangenheitsorientierung sind zwei Eckpunkte der Bilanzierung dem Grunde nach, an denen die steuerliche Gewinnermittlung an IAS anknüpfen kann. Bei den übrigen Merkmalen des *asset*-Begriffs dürfte die steuerlich gebotene Objektivierung eine Anknüpfung an IAS-Regeln ausschließen.

¹⁹⁵ Das Wirtschaftsgut kann wie gezeigt auf Grund des zu konkretisierenden Mengengerüsts nur Ausgaben zur Bilanzierung heranziehen, die greifbare und selbständig bewertbare Ausgabegegenwerte schaffen, die zusammen mit dem Betrieb auf einen (gedachten) Dritten übertragbar sind. Selbständige Bewertbarkeit ist dabei etwas anderes als Greifbarkeit. Das, was greifbar ist, muss sich nicht abgrenzbar bewerten lassen und das, was selbständig bewertbar ist, braucht nicht greifbar sein. Gemeinkosten können beispielsweise nicht abgrenzbar, aber Bestandteil eines greifbaren Wirtschaftsgutes sein, Werbung ist dagegen abgrenzbar aber nicht greifbar. Insgesamt muss der wirtschaftliche Wert als Einzelheit von Bedeutung und bei der Bewertung greifbar sein. Vgl. *BFH* v. 16.05.1963, IV 379/60 U, BStBl. III 1963, S. 400; v. 09.07.1986, I R 218/82, BStBl II 1987, S. 14; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 13 f.; *ders.*, Bilanzrecht, StuW 1989, S. 234.

1.3.1 Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse

Die sehr offene und unbestimmte Abgrenzung der Ressource nach IAS, die nur als Hülle verstanden werden kann, genügt nicht der steuerlich gebotenen Bestimmtheit der Aktivierungseinheit. Mit einer Vermögensermittlung auf der Grundlage eines nachprüfbar Mengengerüsts, das an zivilrechtliche Kategorien anknüpft und dem Postulat der Greifbarkeit genügt, wird diesem Bestimmtheitserfordernis, das der Objektivierung dient, deutlich besser Rechnung getragen.

1.3.2 Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss

Das Abstellen auf eine Outputgröße, den künftigen wirtschaftlichen Nutzenzufluss, gemessen in Zahlungen, mag unter Informationsgesichtspunkten zweckmäßig sein, um externe Adressaten die zutreffende Lage des Unternehmens zu signalisieren. Für eine steuerliche Gewinnermittlung, die auf Objektivierung und Nachprüfbarkeit durch den Fiskus nicht verzichten kann, ist ein Anknüpfen an subjektive Einschätzungen des Bilanzierenden bei der Abgrenzung der zentralen Bilanzierungseinheit ausgesprochen problematisch. Dies eröffnet dem bilanzierenden Unternehmen Beurteilungsspielräume,¹⁹⁶ die durchaus eine steuerlich motivierte Aktivierungswelle nach sich ziehen könnte. Eine solche Entobjektivierung ist daher streitbegründend und nicht vereinbar mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der eine Orientierung an objektivierten, nachprüfbar Größen gebietet. In einigen IAS-Einzelstandards wird diesen Aspekten auch entsprochen, aber das *framework* gibt eine andere Orientierung vor.

1.3.3 Wahrscheinlichkeit

Das Ziel der Besteuerung eines sicheren Gewinns ist mit dem Anknüpfen der Besteuerung an ein zukünftiges ungewisses Ereignis im Grundsatz ebenso wenig vereinbar, wie die Orientierung an Schätzungen des Steuerpflichtigen, was allerdings in Einzelfällen unvermeidbar ist. Bedenken bestehen allerdings gegen die Aufnahme eines solchen subjektiven Elements der Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses in die Abgrenzung der zentralen aktiven Bilanzierungseinheit. Die gegenwärtige Anforderung im Steuerrecht, die auf eine selbständige Bewertung abstellt, ist deutlich weniger ambitioniert und genügt den Objektivierungsanforderungen des Steuerrechts sehr viel besser, da die Möglichkeiten der Selbsteinsteuering des Bilanzierenden erheblich eingeschränkt werden.

¹⁹⁶ Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2374.

Soweit auf die Berücksichtigung von Wertungen nicht verzichtet werden kann, entspricht die Orientierung an der Verkehrsauffassung - wie es im Steuerrecht bei der Konkretisierung der selbständigen Bewertbarkeit erfolgt - den steuerlichen Objektivierungserfordernissen deutlich besser als das unmittelbare Anknüpfen an subjektive Erwägungen des Steuerpflichtigen.

1.3.4 Fazit

In dem Spannungsverhältnis jeder Gewinnermittlung zwischen Objektivierung und Periodisierung entscheidet sich das *framework* im Bereich der Bilanzierung dem Grunde nach deutlich zu Gunsten einer Periodisierung und greift deswegen bei der Abgrenzung der zentralen aktiven Bilanzierungseinheit *asset* auf stark subjektiv geprägte Merkmale zurück. Da es steuerlich aber entscheidend auf die Objektivierung der Gewinnermittlung durch Anknüpfung an ein nachprüfbares Mengengerüst ankommt, sind die subjektiv geprägten Merkmale der *asset*-Definition für die steuerliche Gewinnermittlung nicht geeignet.¹⁹⁷

2 Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierung

Die aus der Objektivierungsrestriktion abgeleitete Einzelbewertung reduziert den Inhalt der Aktivseite einer Bilanz auf die einzeln erfassbaren Vermögenswerte.¹⁹⁸ Dabei darf die Einzelbilanzierung jedoch nicht als Selbstzweck verstanden werden, vielmehr ist stets ihr Zweck, die Objektivierung der Gewinnermittlung, zu beachten.¹⁹⁹ Die Schwierigkeit des formalen Prinzips der Einzelbilanzierung liegt darin, dass es keine materielle Aussage über die Abgrenzung des Bewertungsobjektes enthält, die den Umfang der in die Bilanzierung einzubindenden wertbestimmenden Faktoren darlegt. Dabei sind zwei Problemfelder zu beachten, die gegensätzliche Tendenzen aufweisen. Der Tendenz zur Aufspaltung und Atomisierung steht die Tendenz zur Zusammenfassung und Bildung von übergreifenden Bewertungseinheiten gegenüber.²⁰⁰ Während die Atomisierung bei der Aktivierung des Sachanlagevermögens von Bedeutung ist, tritt die Bildung von Bewertungseinheiten vorzugsweise bei der Behandlung von schwebenden Geschäften, insbesondere bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten, in den Mittelpunkt des Interesses.

¹⁹⁷ Die periodengerechte Aktivierung des *asset* dominiert nach steuerlichen Kriterien die Objektivierung und mit ihr die Verrechtlichung des Bilanzinhaltes. Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 8 f.; *Groh*, Bilanztheorie, StbJb 1979/80, S. 129.

¹⁹⁸ Vgl. *Moxter*, Aktivierungsgrenzen, BB 1978, S. 821. Der Effektivwert (Gesamtwert) des Unternehmens wird somit bilanziell nicht abgebildet.

¹⁹⁹ Vgl. *Herzig* in FS Baetge, Derivativebilanzierung, S. 45 f.; *Moxter*, Grundsätze, S. 27.

²⁰⁰ Vgl. *Benne*, Gewinnerwartungen, BB 1979, S. 1654.

2.1 Vorgehensweise nach IAS

Das *framework* verweist zwar nicht explizit auf die Einzelbilanzierung, sie lässt sich aber aus dem *framework* und den einzelnen Standards²⁰¹ ableiten. Das *asset* ist demnach eine einzeln zu bewertende Bilanzierungseinheit.²⁰²

2.1.1 Aufspaltung

Die IAS sehen grundsätzlich keine Aufteilung eines *asset* in seine einzelnen Bestandteile vor, schließen allerdings eine Aufteilung in eigenständige Komponenten auch nicht aus. IAS 16.12 bestimmt zu den Sachanlagen, dass es unter bestimmten Bedingungen angemessen ist, die gesamten Ausgaben für ein *asset* auf seine Bestandteile aufzuteilen und jeden Bestandteil einzeln zu bilanzieren und nicht in seinem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu belassen. Das gilt, wenn die einzelnen Bestandteile unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen oder in unterschiedlicher Weise Vorteile für das Unternehmen schaffen, wenn also mit der Aufteilung das Ziel verfolgt wird, die Periodengerechtigkeit der Gewinnermittlung zu verbessern. Als Beispiel führt IAS 16.12 ein Flugzeug an, bei dem die Triebwerke als eigenständige abschreibungsfähige Vermögenswerte behandelt werden müssen. Diese Vorgehensweise lässt Atomisierungstendenzen erkennen, ohne eine vollständige Atomisierung zu gebieten, die die *assets* in ihre kleinsten Einzelteile zerlegt. Es bleiben selbständig nutzungsfähige Einheiten erhalten.

2.1.2 Zusammenfassung

Neben diesen Atomisierungstendenzen sehen die IAS auch die Bildung von zusammenfassenden Bilanzierungseinheiten vor. Insbesondere bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften im Zusammenhang mit der Darstellung von Finanzinstrumenten nach IAS 39.121 – .165 finden sie ihre Anwendung. In diesem Bereich besteht ein Gebot zur Bildung von zusammenfassenden Bilanzierungseinheiten. Das Sicherungsgeschäft und das Grundgeschäft werden dabei als bilanzielle Einheit betrachtet, um den Bilanzleser über die tatsächliche Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens zu informieren.

²⁰¹ Insbesondere IAS 1.29.

²⁰² Vgl. Achleitner/Wollmert/van Hulle in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 104; Heuser/Theile, IAS-Handbuch., Rz. 150.

2.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Auch das Wirtschaftsgut als steuerliche Aktivierungseinheit erfordert die Feststellbarkeit konkreter Zugangswerte, denn die Bilanzierungseinheiten müssen selbständig bewertbar sein.²⁰³

2.2.1 Aufspaltung

Die steuerliche Gewinnermittlung setzt bei der Einzelbilanzierung eines Wirtschaftsgutes voraus, dass dieses in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang selbständig zu bilanzieren ist. Eine Bilanzierungseinheit, die diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist Teil einer anderen Bilanzierungseinheit und stellt selbst kein Wirtschaftsgut dar.²⁰⁴ Demnach ist der Motor eines LKW's Bestandteil des einheitlichen Wirtschaftsguts LKW und kann nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut qualifiziert werden. Die geringere Lebensdauer des Motors im Verhältnis zum LKW begründet im geltenden Steuerrecht keine Separierung.²⁰⁵ Dieses Vorgehen lässt Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen IAS und Steuerrecht erkennen. Beide Rechenwerke stellen auf selbständig nutzungsfähige Einheiten ab, aber IAS lässt im Gegensatz zum Steuerrecht Atomisierungstendenzen zu, um unterschiedliche Nutzungsdauern zu berücksichtigen. Das *asset* kann in einzelne nutzungsfähige Teile zerlegt werden, während das steuerliche Wirtschaftsgut auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abstellt. Im geltenden Steuerrecht findet keine Aufspaltung des Vermögensgegenstandes statt, wie dies beispielsweise nach IAS bei der Aktivierung eines Flugzeuges der Fall ist.

2.2.2 Zusammenfassung

Obwohl IAS und Steuerrecht dem Einzelbilanzierungs- und Bewertungsgrundsatz folgen, ist in beiden Rechenwerken die Bildung von Bilanzierungseinheiten zulässig bzw. geboten. Dabei wird diese Zusammenfassung nicht als Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes verstanden, sondern folgt vielmehr aus dem richtigen, weil wirtschaftlich ausgerichteten Verständnis dieses Grundsatz-

²⁰³ Vgl. *BFH* v. 15.04.1958, I 27/57 V, BStBl. III 1958, S. 260. Die Einzelbilanzierung ergibt sich im Steuerrecht aus § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und ist insofern im Gegensatz zur IAS-Vorgehensweise als Rechtsnorm kodifiziert.

²⁰⁴ Vgl. *Hense/Geißler* in Beck Bil Kom, § 252, Rz. 23; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 8, Rz. 6; *BFH* v. 14.08.1958, III 382/57 U, BStBl. III 1958, S. 400; v. 28.02.1961, I 13/61 U, BStBl. III 1961, S. 383; v. 26.11.1973, GrS. 5/71, BStBl. 1974, S. 132; v. 30.05.1974, IV R 56/72, BStBl. II 1974, S. 520; v. 28.09.1990, III R 178/86, BStBl. II 1991, S. 187; v. 09.07.1992, IV R 115/90, BStBl. II 1992, S. 948. Zu der Bilanzierungseinheit gehören wesentliche und unwesentliche Bestandteile, die nach bisherigem Recht gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG zu einer einheitlichen selbständigen Nutzung fähig sind. Der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang fügt die einzelnen Teile entsprechend zu einem Wirtschaftsgut zusammen, einzelne Bilanzierungseinheiten könnten dabei in einem anderen Zusammenhang durchaus selbständige Wirtschaftsgüter sein.

²⁰⁵ Vgl. *BFH* v. 30.05.1974, IV R 56/72, BStBl. II 1974, S. 520.

zes. Während IAS die Bildung von Bilanzierungseinheiten in den entsprechenden Standards im Detail reguliert, ergibt sich diese Konsequenz im Steuerrecht aus der Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, deren Fortentwicklung der Rechtsprechung obliegt.²⁰⁶ Diese hat insbesondere in jüngeren Urteilen die Bildung von Bewertungseinheiten zugelassen,²⁰⁷ während sich ältere Urteile noch von einem sehr formalen Verständnis des Einzelbilanzierungsgrundsatzes leiten ließen und die Bildung von Bewertungseinheiten ablehnten.²⁰⁸ Im Detail wird auf diese Problematik im Zusammenhang mit der Diskussion von Finanzinstrumenten eingegangen. Allerdings ist diese Problematik keinesfalls auf Finanzinstrumente begrenzt, sondern bereits aus der Zusammenfassung einzelner Aggregate zu einer komplexen Fertigungseinheit (Fließband) bekannt.

Eine Gegenüberstellung der Vorgehensweise nach IAS und Steuerrecht bei Aufspaltung und Zusammenfassung enthält die folgende Tabelle 1.

Einzelbilanzierung Bilanzierungseinheit	IAS	Steuerrecht
Aufspaltung	Atomisierungstendenzen auf der Grundlage selbständig nutzungsfähiger Einheiten	Grundsatz des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs im Ganzen
Zusammenfassung	Gebot der Bildung von zusammenfassenden Bilanzierungseinheiten in einzelnen Standards	Bildung von zusammenfassenden Bilanzierungseinheiten auf der Grundlage der GoB

Tabelle 1: Gegenüberstellung aufspaltender und zusammenfassender Bilanzierungseinheiten nach IAS und Steuerrecht.

²⁰⁶ Die BFH-Rechtsprechung weist aus der Entwicklung der Rechtsprechung bezüglich der Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes allerdings zwei grundsätzlich gegenläufige Positionen auf. Vgl. *Herzig/Mauritz, Hedges, WPg 1997, S. 147 m.w.N.*

²⁰⁷ Vgl. *BFH v. 17.03.1959, I 207/58 U, BStBl. II 1959, S. 320*; v. *26.02.1975, I R 72/73, BStBl. II 1976, S. 13*; v. *19.07.1983, VIII R 160/79, BStBl. II 1984, S. 56*; v. *20.03.1980, IV R 89/79, BStBl. II 1980, S. 297*; v. *24.01.1990, I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, S. 639*. Vgl. auch *Franke/Menichetti, Risikomanagement, DBW 1994, S. 193 f.*; *Herzig/Mauritz, Hedges, WPg 1997, S. 147 f. m.w.N.*; *Weber-Grellet, Steuerbilanzrecht, § 21, Rz. 9*. Steuerlich kann somit ein nur im bilanztechnischen Sinn drohender Verlust durch die Kompensation eines noch nicht realisierten Ertrages vermieden werden. Die Saldierung richtet sich dabei an dem konkreten wirtschaftlichen Sachverhalt aus, so dass eine verzerrte Darstellung der Vermögensposition verhindert wird.

²⁰⁸ Vgl. *BFH v. 16.12.1958, I 286/56 S, BStBl. III 1959, S. 77*; zum einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang gem. *BFH v. 28.02.1961, I 13/61 U, BStBl. III 1961, S. 383*; das sog. Hopfenurteil gem. *BFH v. 29.07.1965, IV 164/63 U, BStBl. III 1965, S. 648*; das sog. Kiesgrubenurteil gem. *BFH v. 16.09.1970, I R 184/67, BStBl. II 1971, S. 85*. Vgl. auch *Herzig/Mauritz, Hedges, WPg 1997, S. 147 f. m.w.N.*

2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

2.3.1 Aufspaltung

Die Atomisierungstendenzen im Bereich von IAS zur Berücksichtigung unterschiedlicher Nutzungsdauern mögen unter dem Periodisierungsaspekt zweckmäßig sein. Der entscheidende Nachteil dieser Atomisierung liegt in dem Fehlen objektiv nachprüfbarer Grenzen, die einer Atomisierung eines Vermögenswerts bis hin zu kleinsten Bestandteilen Einhalt gebieten.²⁰⁹ Dem steuerlichen Objektivierungserfordernis entspricht dagegen der von der Rechtsprechung eingeführte Nutzungs- und Funktionszusammenhang zur steuerlichen Abgrenzung einer Bilanzierungseinheit. Der Gedanke des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs vermeidet, dass die Einzelbewertung zu einer Atomisierung des Wirtschaftsgutbegriffs führt und ein begründetes, nicht beherrschbares Aktivierungschaos ausgelöst wird.²¹⁰ Es unterbindet insofern faktische Wahlrechte des Bilanzierenden hinsichtlich der Folgebewertung. Steuerlich ist daher die Atomisierungstendenz der IAS-Bilanzierung abzulehnen.

2.3.2 Zusammenfassung

In der Bildung zusammenfassender Bilanzierungseinheiten kann das Steuerrecht den IAS-Regeln im Grundsatz folgen, die insbesondere für den Bereich der Finanzinstrumente im Detail entwickelt worden sind, aber ein allgemeines Prinzip zum Ausdruck bringen, das für IAS und Steuerrecht in gleicher Weise gilt. Ein formales Verständnis des Einzelbilanzierungsgrundsatzes kollidiert mit dem IAS-Prinzip *substance over form*, das sich steuerlich zumindest partiell in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise niederschlägt, wonach ein wirtschaftlich einheitliches Geschäft bilanziell nicht separiert werden darf. Dies führt insbesondere im Zusammenhang mit der imparitätischen Behandlung von Gewinnen und Verlusten zur Vermeidung fiktiver Verluste und damit zum Ausweis eines zutreffenden Ergebnisses, an das auch die Bewertung anknüpfen kann.²¹¹ Berücksichtigt werden

²⁰⁹ Vgl. *Oestreicher*, Grundsätze, S. 249; *BFH* v. 26.11.1973, GrS 5/71, BStBl. II 1974, S. 132 f. Dies gilt insbesondere auch für die Nutzungsdauer als Abgrenzungskriterium, da jede Bewertungseinheit generell eine unterschiedliche Nutzungsdauer aufweist. Demnach müssten Wirtschaftsgüter in ebenso viele Abschreibungsgegenstände zerlegt werden, als unterschiedliche Nutzungsdauern solcher Teile gegeben wären.

²¹⁰ Vgl. *Döllerer*, ZGR 1975, Rechtsprechung, S. 298; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 234. *Moxter* führt hier auch den Vereinfachungsgedanken der einheitlichen Aktivierung an. Hierzu *BFH* v. 26.11.1973, GrS 5/71, BStBl. II 1974, S. 132. Zum Einen stellt sich die Frage, in welchem Ausmaß beispielsweise die Bestandteile des Flugzeuges aufgeteilt werden und zum anderen, ob dies nur für ein Flugzeug gilt, oder auch für Autos oder sonstige Anlagen.

²¹¹ Die zusammenfassende Bewertung kann steuerlich nicht den Ausweis unrealisierter Gewinne zur Folge haben, sie dient lediglich der Vermeidung des Ausweises von rein fiktiven, tatsächlich nicht eintretenden Verlusten. Im Vergleich zu anderen Unternehmen, die keine Sicherungsposition aufbauen, ergäbe sich eine falsche Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Jemand, der keine Sicherungsgeschäfte abschließt, hat keinen Bilanzausweis vorzunehmen, solange sich der Kurs nicht in der für den Bilanzierenden ungünstigen Weise geändert hat. Jemand,

muss allerdings, dass die bilanzielle Abbildung von Sicherungszusammenhängen hinsichtlich ihres Nachweises mit Schwierigkeiten behaftet ist. Weiter vertieft werden die Überlegungen zur Abgrenzung der Bewertungseinheiten in dem Kapitel zu den Finanzinstrumenten.

3 Abgrenzung von *asset* und aktivem Rechnungsabgrenzungsposten

Während das Steuerrecht auf der Aktivseite zwischen Wirtschaftsgütern und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzierungseinheiten unterscheidet, erfasst IAS auf der Aktivseite ausschließlich Bilanzierungseinheiten, die als *asset* zu qualifizieren sind. Das Verhältnis des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens zum *asset* ist klärungsbedürftig, wobei insbesondere geprüft werden muss, ob die duale Ausgestaltung der aktiven Bilanzierungseinheit im Steuerrecht wirklich erforderlich ist.

3.1 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Es bietet sich an, die Kriterien des *asset*-Begriffs mit den nachfolgenden Merkmalen des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG zu vergleichen,²¹² nämlich

- Ausgaben vor dem Bilanzstichtag,
- die Aufwand darstellen,
- für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag.

der das Risiko des Verlustes abgesichert hat, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit somit höher einzuschätzen ist, hätte in diesem Fall einen drohenden Verlust, der faktisch nicht existiert, auszuweisen, so dass bilanziell seine Leistungsfähigkeit sinkt. Vgl. hierzu ähnlich statt vieler *Anstett/Husmann*, Bewertungseinheiten, BB 1998, S. 1525; *Finne*, Kurssicherungen, BB 1991, S. 1296; *Herzig* in FS Baetge, Derivativebilanzierung, S. 41; *Wiedemann* in FS Moxter, Bewertungseinheit, S. 467.

²¹² Über die gesetzliche Bestimmung hinaus ist der Rechnungsabgrenzungsposten dabei von der Rechtsprechung weiter konkretisiert worden. Demnach werden die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als geleistete Ausgaben auf eine *bestimmte Zeitspanne* bezogene, noch *ausstehende Gegenleistungen* verstanden. Vgl. *BFH* v. 31.05.1967, I 208/63, BStBl. III 1967, S. 607; v. 07.03.1973, I R 48/69, BStBl. II 1973, S. 565; v. 11.07.1973, I R 140/71, BStBl. II 1973, S. 840; v. 04.03.1976, IV R 78/72, BStBl. II 1977, S. 380; v. 06.04.1993, VIII R 86/91, BStBl. II 1993, S. 709; v. 25.10.1994, VIII R 65/91, BStBl. II 1995, S. 312. Strittig ist dabei, ob es sich bei den geleisteten Ausgaben um Vorleistungen des einen Vertragspartners aus einem gegenseitigen Vertrag handeln muss, oder ob nur auf eine zeitbezogene Gegenleistung abgestellt werden kann. Ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten muss insofern jedoch berücksichtigen, dass bei Vermögensabgängen diesen konkrete und nicht konkrete Leistungsansprüche gegenüber stehen. Zu den konkreten zählen beispielsweise Mietvorauszahlungen oder Zeitschriftenabonnements, zu den nicht konkreten zählen beispielsweise Kammer- oder Mitgliedsbeiträge. Vgl. hierzu *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1999, S. 2140.

3.1.1 Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse

Da zur Begründung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens Ausgaben vor dem Bilanzstichtag angefallen sein müssen, ist das erste Kriterium des *asset*-Begriffs unstreitig erfüllt. Denn die Ausgaben vor dem Bilanzstichtag stellen ein vergangenes Ereignis dar, dem auch die Eigenschaft einer Ressource nicht abgesprochen werden kann. Denn das weite IAS-Verständnis der Ressource als Hülle umfasst auch Ausgaben, die in Zukunft zu Aufwand führen und damit zur zukünftigen Ertragsgenierung beitragen.

3.1.2 Künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss

Da Ausgaben, die für einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten qualifizieren, zu Aufwand nach dem Stichtag führen und damit zukünftige Erträge alimentieren, ist auch das IAS-Kriterium des künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses erfüllt. Diese Schlussfolgerung wird auch nicht durch die monetäre Nutzendefinition nach IAS beeinträchtigt, da ein mittelbarer Beitrag zur künftigen Nutzenstiftung ausreicht, der bei einer Alimentierung künftiger Erträge stets gegeben ist.

3.1.3 Wahrscheinlichkeit

Während nach IAS die Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses ausreicht, fordert der aktive Rechnungsabgrenzungsposten nach Steuerrecht den Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag.²¹³ Regelmäßig dürfte bei einem Aufwand, der sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag erstreckt, die mittelbare Verknüpfung mit einem künftigen Nutzenzufluss wahrscheinlich sein, zumindest bei einer kurzen Frist der bestimmten Zeit. Denn anderenfalls wäre die Ausgabe wohl nicht getätigt worden. Ein anderes Ergebnis kann sich jedoch einstellen, wenn die bestimmte Zeit langfristig ausgelegt ist und die bilanzielle Beurteilung Jahre nach dem Ausgabenanfall erfolgt.

Andererseits verhindert das Merkmal der bestimmten Zeit steuerlich selbst dann eine Aktivierung von Ausgaben, wenn kein Wirtschaftsgut vorliegt, aber mit Hilfe von Ausgaben eine Ressource

²¹³ Das Merkmal der bestimmten Zeit kann bei einem nicht bestimmbareren Gesamtzeitraum auch durch einen bestimmbareren Mindestzeitraum erfüllt werden. Dagegen besteht auch die Möglichkeit, sich an einen exakten Gesamtzeitraum zu orientieren, wonach der Zeitraum kalendermäßig genau bestimmt sein muss. Vgl. auch *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten, BB 1993, S. 465 f. mit Nachweisen zu der *BFH*-Rechtsprechung zum Mindestzeitraum, insbesondere aber *BFH* v. 23.02.1977, I R 104/75, BStBl. II 1977, S. 392; v. 09.12.1993, IV R 130/91, BStBl. II 1995, S. 202; v. 25.10.1994, VIII R 65/91, BStBl. II 1995, S. 312.

geschaffen wird, die wahrscheinlich zu einem zukünftigen Nutzenzufluss führt,²¹⁴ jedoch die Anforderung der bestimmten Zeit nicht erfüllt. Insbesondere in dieser objektivierungsbedingten Begrenzung der Aktivierung durch das Merkmal der bestimmten Zeit liegt die eigentliche Funktion der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung.

3.2 Beurteilung einer Übernahme der Wertung aus IAS

Auch der Vergleich von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und *asset* führt zu dem Ergebnis, dass in einer auf Objektivierung ausgerichteten steuerlichen Gewinnermittlung nicht an den *asset*-Begriff angeknüpft werden sollte, da er zu unbestimmt ist. Dagegen entspricht das Merkmal der bestimmten Zeit den Anforderungen einer steuerlichen Gewinnermittlung, die insbesondere auf Nachprüfbarkeit und Praktikabilität abstellen muss.

Allerdings soll nicht verkannt werden, dass im Rahmen der Auslegung des Merkmals „bestimmte Zeit“ sehr wohl Spielraum besteht, der auch mit Blick auf die Verwirklichung einer periodengerechten Gewinnabgrenzung genutzt werden kann.²¹⁵ Die Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des Merkmals bestimmte Zeit - die auch einen Mindestzeitraum akzeptiert - zielt in diese Richtung und trägt damit innerhalb der Objektivierungsgrenzen dem Ziel der periodengerechten Gewinnabgrenzung Rechnung. Der Mindestzeitraum darf allerdings nicht eine individuelle oder vage Schätzgröße darstellen, er muss sich erkennbar aus dem Sachverhalt ableiten lassen.²¹⁶

Zu prüfen bleibt allerdings, ob nicht auch die steuerliche Gewinnermittlung – wie IAS – mit einer einzigen Aktivierungseinheit auskommen kann, nämlich dem Wirtschaftsgut. Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung würde sicherlich zu einem Vereinfachungseffekt führen, da die Ausgaben sofort ergebniswirksam berücksichtigt werden

²¹⁴ Steuerlich müssen die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten sich an einen bestimmbareren Zeitraum nach dem Bilanzstichtag orientieren, d.h. ein unbestimmter Zeitraum ist aus steuerlicher Sicht entobjektivierend. Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1999, S. 2138; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 71.

²¹⁵ Vgl. *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten, BB 1993, S. 466 m.w.N.; eine Festlegung auf einen exakten Gesamtzeitraum bei der Bestimmung der „bestimmten Zeit“ stellt eine Überobjektivierung dar, die den Anspruch der zeitraumrichtigen Periodenabgrenzung zu sehr in den Hintergrund rücken lässt, so dass faktisch eine Entobjektivierung durch Nichtaktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten auf Grund eines zu hohen Anspruches die Konsequenz wäre.

²¹⁶ Als Beispiel für den Mindestzeitraum kann hier die Abschlussprämie für einen Bausparvertrag dienen. Die Gesamtlaufrzeit eines Bausparvertrages ist nicht exakt bestimmbar, durch den erstmaligen Vertragsabschluss ist aber ein Mindestzeitraum bestimmbar, so dass einer objektiven Abgrenzung nichts im Wege steht. Vgl. hierzu *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten, BB 1993, S. 465 und *BFH* v. 03.11.1982, I B 23/82, BStBl. II 1983, S. 132; v. 12.12.1990, I R 153/86, BStBl. II 1991, S. 479 ff. Ausgaben für Werbung fallen beispielsweise nicht unter den Mindestzeitraum. Vgl. auch *Ritzow*, Rechnungsabgrenzungsposten, StBp 1998, S. 12, i.V.m. *BFH* v. 22.01.1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488; *BFH* v. 09.12.1993, IV R 130/91, BStBl. II 1995, S. 202.

könnten und nicht durch die Bilanz geschleust werden müssten. Allerdings würde diese Vereinfachung erkauft mit einer Beeinträchtigung der periodengerechten Gewinnabgrenzung und der Einräumung eines erheblichen Gestaltungspotentials zur Beeinflussung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.²¹⁷ Um diesen Gestaltungsspielraum zu vermeiden, sollte steuerlich an den Rechnungsabgrenzungsposten festgehalten werden, da auch der Vereinfachungseffekt aus ihrer Abschaffung diesen Aspekt nicht aufwiegt.

II Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Unter dem Aspekt der konkreten Bilanzierungsfähigkeit wird die personelle Zuordnung von *assets* und Wirtschaftsgütern zum Bilanzierenden diskutiert.

1 Vorgehensweise nach IAS

1.1 Allgemeine Zuordnung

Gemäß F. 49 (a) besteht ein *asset* aus Ressourcen, über die das Unternehmen *verfügen* kann. Das Merkmal der *Verfügbarmacht* des Unternehmens ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Demnach ist zur Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen gemäß dem Prinzip *substance over form* (F. 35) das wirtschaftliche und nicht das formalrechtliche Eigentum an einem Vermögenswert für den Bilanzansatz maßgebend.²¹⁸ Das juristische Eigentum dient nicht als Abgrenzungsmerkmal für die konkrete Bilanzierungsfähigkeit.²¹⁹ Die personelle Zurechnung nach IAS richtet sich vielmehr nach der wirtschaftlichen Beurteilung der Nutzung eines Vermögenswertes.

²¹⁷ Die Aktivierung von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten als periodisierendes Element der Bilanzierung dient in diesem Zusammenhang der zeitlichen Zuordnung des Bilanzinhaltes, so dass die Gewinnermittlung auf der Grundlage des Realisationsprinzips vorgenommen wird. Vgl. *Federmann/Raupach* in H/H/R, EStG/KStG, § 5, Rz. 1935 f.; *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten, BB 1993, S. 467.

²¹⁸ Vgl. auch *Achleitner/Wollmert/van Hulle* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., A III, Rz. 6; *Alvarez/Wotschofsky/Miethig*, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 934; *Amman/Wulf*, Leasingbilanzierung, StuB 2000, S. 914; *Thiele* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 246, Rz. 581; *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasinggeschäfte, DStR 1999, S. 40; *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasing, BB 1998, S. 1468; *Mellwig*, Leasingverträge, DB Beilage 12/1998, S. 2 f.; *Vater*, Eldorado, DStR 2002, S. 2094.

²¹⁹ Das juristische Eigentum kann jedoch als überprüfbarer Nachweis für das wirtschaftliche Eigentum dienen. So steht in IAS 17.8 „... hängt eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung als von einer bestimmten formalen Vertragsform ab.“ Es dient aber nicht als widerlegbare Vermutung als Grundlage für das wirtschaftliche Eigentum.

1.2 Spezielle Zuordnung

Wie die wirtschaftliche Beurteilung konkret zu verstehen ist, wird in den einzelnen Standards präzisiert, wobei diese Präzision noch uneinheitlich erfolgt. So bestimmt sich beispielsweise die personelle Zuordnung beim Leasing gem. IAS 17.5 und .6 nach dem Umfang der *Risiken* und *Chancen* (*risk and reward-approach*), die dem Bilanzierenden aus einem *asset* zukommen. IAS 17.6 definiert: “A lease is classified as a finance lease if it transfers substantially all the risks and rewards incident to ownership.” Demnach wird das *asset* einem Bilanzierenden dann zugerechnet, wenn er *im Wesentlichen* alle Risiken und Chancen zu verantworten hat.²²⁰ Diese Sichtweise lässt sich aus der Informationsfunktion der Bilanzierung ableiten, dem Bilanzleser soll ein Bild über die sich im Unternehmen tatsächlich befindlichen Ressourcen vermittelt werden, aus denen zukünftige Zahlungszuflüsse generiert werden können.

IAS 39 beinhaltet neben dem *risk and reward-approach* des Leasingbeispiels zusätzliche Regeln zur personellen Zuordnung von Finanzinstrumenten. Bei den Finanzinstrumenten ist gem. IAS 39.35 ein finanzieller Vermögenswert dann dem Bilanzierenden nicht mehr zuzuordnen, wenn er die Verfügungsmacht über die vertraglichen Rechte verliert, aus denen der finanzielle Vermögenswert besteht. Dies kann dann der Fall sein, wenn neben der Ausübung oder Realisation von Rechten, Rechte auf einen Dritten übergegangen oder an ihn abgetreten worden sind.²²¹ Ein Übergang der Verfügungsmacht ist gem. IAS 41a dann anzunehmen, wenn es dem Erwerber möglich ist, das übertragene *asset* weiterzuverkaufen oder zu verpfänden. Dies kann im Rahmen des *Financial components-approach*²²² auch auf einzelne Komponenten zutreffen.²²³ Insgesamt kommt dem *risk and reward-approach*²²⁴ bei der Bilanzierung dabei gem. IAS 39.38 zwar Bedeutung zu,²²⁵ ein beim

²²⁰ Vgl. auch *Alvarez/Wotschofsky/Miethig*, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 935; *Kütting/Hellen/Brakensiek*, Leasinggeschäfte, DStR 99, S. 40; des Weiteren wird dieses Kriterium auch bei den Finanzinstrumenten gem. IAS 39.38c genannt.

²²¹ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow*, in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 101; *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1464; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 548; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 210.

²²² Der *Financial Components-Approach* beschäftigt sich mit der Veräußerung von Teilen an *assets*. Demnach sind die verbleibenden Rechte als eigenständige *assets* zu bilanzieren. Beispiele sind gem. IAS 39.48 die Trennung von Kapital- und Zinszahlungen bei Anleihen unter Zurückhaltung eines Teils hiervon oder der Verkauf eines Forderungsportfolios im Rahmen von *asset-backed securities* Transaktionen und Zurückbehaltung des Rechts zur Forderungsverwaltung und -abwicklung. Es wird dabei nicht mehr auf die Finanzaktiva als solche, sondern auf die aus diesen Finanzaktiva zukünftigen Vorteile und Verpflichtungen abgestellt. Vgl. hierzu *Findeisen*, Asset-Backed Securities, DB 1998, S. 481; *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1465; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 210.

²²³ Jedes Unternehmen hat nach Übertragung von Finanzaktiva nur die Finanzaktiva zu bilanzieren, über die es die tatsächliche Verfügungsmacht ausüben kann. Vgl. *Findeisen/Roß*, Transaktionen, DB 1999, S. 2225; *Kropp/Klotzbach*, Exposure Draft, S. 1013 f.; *Niemeyer*, Bilanzierung, S. 162; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 212.

²²⁴ Finanzielle Vermögenswerte werden nicht aus der Bilanz des Übertragenden ausgebucht, wenn er fast alle Risiken und Chancen behält, wie dies bei einem *Total Return-Swap* der Fall ist.

Veräußerer verbleibendes Risiko steht allerdings einer personellen Zuordnung des *asset* zum Erwerber nicht entgegen.²²⁶ Beim Rückbehalt eines Risikos ist der finanzielle Vermögenswert in die Veräußerung des Aktivwertes (Ausbuchung nach dem Verfügungsmachtkonzept) und in die Bildung einer segmentiert zu betrachtenden Risikoposition (Regress-Schuld) zu zerlegen (Segment- oder Komponentenansatz).²²⁷ Der ED-IAS 39 sieht zukünftig zur Ablösung des Verfügungsmachtkonzeptes ein *continuing-involvement-approach* vor. Die Ausbuchung von Finanzinstrumenten erfolgt demnach nur insoweit, als der Veräußerer nicht für deren Werthaltigkeit bürgt.²²⁸

2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

2.1 Allgemeine Zuordnung

Mit Blick auf die Nachprüfbarkeit der Zuordnung von Wirtschaftsgütern geht gem. § 39 Abs. 1 AO zunächst davon aus, dass der rechtliche Eigentümer gleichzeitig der wirtschaftliche Eigentümer ist, da das rechtliche Eigentum grundsätzlich die Verfügungsbefugnis über Ertrag und Substanz einräumt.²²⁹ Steuerlich erfordert die personelle Zuordnung des Wirtschaftsgutes gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO jedoch eine Orientierung an dem wirtschaftlichen und nicht am formalrechtlichen Eigentum. Demnach ist das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zuzuordnen, der die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausübt.²³⁰ Diese tatsächliche Herrschaftsmacht tritt somit wirtschaftlich an die Stelle des zivilrechtlichen Eigentums.²³¹ Grundsätzlich stimmt somit die personelle Zuordnung der Vermögenswerte nach IAS und Steuerrecht überein, da einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen ist, wobei in der tatsächlichen Umsetzung dennoch Differenzen auftreten können.²³² Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vermögenswert ist nach IAS und Steuerrecht für die personelle Zuordnung ausschlaggebend. Allerdings geht die steuerrechtliche Zuordnung zunächst davon aus, dass der juristische Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer ist. Das juristische Eigentum stellt in diesem Zusammenhang keine notwendige Voraussetzung für die Ak-

²²⁵ Vgl. *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1464; *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 61.

²²⁶ Vgl. *Lüdenbach*, Neuerung, BB 2002, S. 2114; *Niemeyer*, Bilanzierung, S. 162; beispielsweise beim *factoring* und bei *asset-backed securities* Gestaltungen.

²²⁷ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 573; *Lüdenbach*, Neuerung, BB 2002, S. 2114; *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 61. Die Behandlung eines Rest-Risikos unterliegt einer separaten Betrachtung, die nur bei einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit zu einer Rückstellung führt.

²²⁸ Vgl. *Kropp/Klotzbach*, Exposure Draft, S. 1015; *Lüdenbach*, Neuerung, BB 2002, S. 2114; *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 73.

²²⁹ Vgl. *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2351.

²³⁰ Die wirtschaftliche Herrschaftsausübung wird gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO in der Weise vollzogen, als dass der zivilrechtliche Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausgeschlossen wird.

²³¹ Vgl. *Hommel*, Grundsätze, S. 58.

²³² Siehe 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, 4. Leasing, S. 116 ff.

tivierung dar. Der Herausgabeanspruch auf Grund des zivilrechtlichen Eigentums besitzt lediglich eine Abgrenzungsfunktion, die für die personelle Zurechnung im Steuerrecht einen nachprüfbaren Anknüpfungspunkt beinhaltet, der durch die tatsächliche Herrschaftsausübung widerlegt werden kann.²³³ Diese Schutzfunktion des Zivilrechts kennt IAS nicht, so dass auf das rechtliche Eigentum kein Bezug genommen wird.

2.2 Spezielle Zuordnung

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht richtet sich dabei nach dem Umfang der Entscheidungsbefugnis, die dem Bilanzierenden über *Ertrag* und *Substanz* zukommt.²³⁴ Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers wird von der Rechtsprechung generell angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat oder wenn dem Eigentümer überhaupt kein Herausgabeanspruch mehr zusteht. Die Rechtsprechung bringt damit hinsichtlich der tatsächlichen Herrschaftsausübung inhaltlich zum Ausdruck, dass dem Bilanzierenden die Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz auf *Dauer* und *vollständig* zukommen muss.²³⁵ Im Rahmen des Leasings richtet sich die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums nach IAS dagegen im Wesentlichen an allen mit dem *asset* verbundenen *Risiken* und *Chancen* aus. Materiell beziehen sich beide Aussagen auf die tatsächliche Kontrolle und Herrschaftsausübung über den Vermögenswert. Es besteht somit zwar in der Begrifflichkeit ein Unterschied, inhaltlich sind die Aussagen jedoch weitgehend deckungsgleich, sie stellen jeweils auf die Herrschaftsausübung über den Vermögenswert ab. So gehört nach *Döllerer* zum Haben der *Substanz* die *Chance* der Wertsteigerung ebenso wie das *Risiko* der Wertminderung und des Verlustes der Sache.²³⁶ Der sog. *risk and reward-approach* entspricht somit weitgehend dem deutschen Konzept des wirtschaftlichen Eigentums,²³⁷ wenngleich dieses stärker substanzorientiert ausgeprägt ist.

²³³ Vgl. *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2346 ff. Eine alleinige Zuordnung zum rechtlichen Eigentümer widerspricht dem Leistungsfähigkeitsgedanken, da dadurch ein erhebliches Maß an Gestaltungsspielraum freigelegt wird. Eine vom wirtschaftlichem Gehalt losgelöste rechtliche Gestaltung würde insofern die Besteuerungsgrundlage bestimmen. Andersherum führt die wirtschaftliche Betrachtung im Zusammenhang mit den Objektivierungsanforderungen zu einer Entleerung des juristischen Eigentums.

²³⁴ Vgl. *Döllerer*, Leasing, BB 1971, S. 536; *Seeliger*, Begriff, S. 89.

²³⁵ Vgl. hierzu *BFH* v. 26.01.1970, IV R 144/66, BStBl. II 1970, S. 264; v. 22.08.1984, I R 198/80, BStBl. II 1985, S. 126; v. 12.09.1991, III R 233/90, BStBl. II 1992, S. 182. Zu der Bestimmung: „...Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz auf Dauer und vollständig...“ vgl. *Döllerer*, Leasing, BB 1971, S. 536; *Kütting/Hellen/Brakensiek*, Leasing, BB 1998, S. 1466; *Mayer*, Eigentum, WPg 2003, S. 926 f.

²³⁶ Siehe *Döllerer*, Leasing, BB 1971, S. 536; vgl. auch *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., I, Rz.432 f.; ähnlich *Mayer*, Eigentum, WPg 2003, S. 930; *Moxter*, Grundsätze S. 67.

²³⁷ Vgl. *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1464; *Hommel*, Grundsätze, S. 58 ff. m.w.N; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 38 ff.

Im Gegensatz zu IAS wird im Steuerrecht jedoch der Versuch unternommen, die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums einheitlich vorzunehmen. Damit wird vermieden, dass bei verschiedenen Bilanzpositionen unterschiedliche Abgrenzungskriterien herangezogen werden.²³⁸

Ein Unterschied ist allerdings beim Umfang der Herrschaftsausübung zu erkennen. Während die IAS-Bilanzierung zum Leasing auf das Kriterium *im Wesentlichen* abstellt, geht die steuerliche Bilanzierung in Richtung *Dauerhaftigkeit* und *Vollständigkeit*. Das Wesentlichkeitskriterium ist zum einen weniger umfassend, es beinhaltet nicht die steuerlichen Kriterien, wohingegen die steuerlichen Kriterien Dauerhaftigkeit und Vollständigkeit das Wesentlichkeitskriterium umfassen. Zum anderen lässt das Wesentlichkeitskriterium sich nicht mit der Genauigkeit präzisieren, wie dies bei den Anforderungen Dauerhaftigkeit und Vollständigkeit möglich ist.

²³⁸ Vgl. *Kropp/Klotzbach*, Exposure Draft, S. 1014.



<p style="text-align: center;">Gewinnermittlung</p> <p style="text-align: center;">Merkmal</p>	<p style="text-align: center;">Bilanzielle Zuordnung nach IAS</p>		<p style="text-align: center;">Bilanzielle Zuordnung nach Steuerrecht</p>
<p style="text-align: center;">allgemein</p>	<p>Die wirtschaftlichen Gegebenheiten bestimmen die personelle Zuordnung. Die Bestimmung der Verfügungsmacht richtet sich an dem Rahmengrundsatz <i>substance over form</i> aus.</p>	<p>Gemeinsamkeit: wirtschaftliche Betrachtungsweise</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Unterschied: Bedeutung der zivilrechtlichen Strukturen</p>	<p>Gem. § 39 Abs. 1 und 2 AO richtet sich die personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach dem wirtschaftlichen Eigentum, wobei das juristische Eigentum als Indizfunktion herangezogen wird.</p>
<p style="text-align: center;">speziell</p>	<p>Die Anforderungen an die wirtschaftlichen Gegebenheiten werden in den Standards nicht einheitlich fixiert. Von zentraler Bedeutung ist der <i>risk and reward-approach</i>, wonach die Verfügungsmacht über ein <i>asset</i> dann gegeben ist, wenn dem Bilanzierenden im Wesentlichen alle Chancen und Risiken aus dem <i>asset</i> zukommen.</p>	<p>Gemeinsamkeit: Abstellen auf die Herrschaftsausübung</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Unterschied: Umfang der Herrschaftsausübung</p>	<p>Das wirtschaftliche Eigentum ist dann gegeben, wenn der Bilanzierende die Entscheidungsbefugnis über die Substanz und den Ertrag auf Dauer und vollständig ausübt.</p>

Tabelle 2: Personelle Zuordnung von Vermögenswerten nach IAS und im Steuerrecht

3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

Mit der Anknüpfung an das wirtschaftliche Eigentum folgt das Steuerrecht dem Grundgedanken der IAS Bilanzierung „*substance over form*“.²³⁹ Im Interesse der Objektivierbarkeit geht die steuerlich notwendige Intensität der Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz allerdings über die Anforderung der IAS-Bilanzierung hinaus, woran auch weiterhin festgehalten werden sollte. Dem

²³⁹ Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern führt zur Zurechnung von Einkommen und beeinflusst somit die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Dementsprechend hat die steuerliche Zuordnung gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen. Vgl. *Costede*, Aktivierung, StuW 1995, S. 117.

wirtschaftlichen Eigentümer im Steuerrecht muss die Entscheidungsbefugnis über Substanz und Ertrag nicht nur im *Wesentlichen*, sondern nahezu *vollständig* und *auf Dauer* zukommen, so dass die Chance eines Gewinns und das Risiko eines Verlustes dem Steuerpflichtigen eindeutig und sicher zugeordnet werden kann.²⁴⁰ Des Weiteren sollte aus Objektivierungsgründen auf die Indizfunktion des rechtlichen Eigentums im Steuerrecht nicht verzichtet werden, da das rechtliche Eigentum grundsätzlich die Verfügungsbefugnis über Ertrag und Substanz einräumt, so dass hiermit ein objektiver Hinweis auf die Entscheidungsbefugnis geliefert wird.

Das rechtliche Eigentum als Indiz und die Kriterien Dauerhaftigkeit und Vollständigkeit der Herrschaft über Substanz und Ertrag grenzen bei der steuerlichen Gewinnermittlung Ermessensspielräume weitestgehend ein und sind somit steuerlich restriktiver ausgestaltet als das interpretationsfähige quantitative Wesentlichkeitskriterium der IAS-Bilanzierung.²⁴¹ Das Wesentlichkeitskriterium würde hinsichtlich der personellen Zuordnung Spielräume für die Steuerpflichtigen und dem Fiskus bieten,²⁴² die stark streitanfällig sind. Des Weiteren gebietet der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine möglichst einheitliche Konzeption des wirtschaftlichen Eigentums bei unterschiedlichen Lebenssachverhalten.

III Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder

1 Immaterielle Vermögenswerte

Der bilanzielle Nachweis von immateriellen Vermögenswerten (*intangible assets*) wird durch die fehlende körperliche Substanz und die daraus resultierende Flüchtigkeit erschwert.²⁴³ Immaterielle Vermögenswerte stellen im Rahmen der Einzelbewertung daher hohe Anforderungen an die Konkretisierung ihrer Existenz und ihrer Werthaltigkeit.²⁴⁴ Die Objektivierung ihres Ansatzes²⁴⁵ erfordert eine Abgrenzung ihres Gehalts, um über die Bilanzierungsfähigkeit dieser flüchtigen Werte

²⁴⁰ Vgl. *Döllerer*, Leasing, BB 1971, S. 536; *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2351, der Steuerpflichtige muss die werthaltige Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz dauerhaft ausüben. Vgl. auch *Moxter*, Grundsätze, S. 63 f. zur Objektivierungsanforderung der Vermögenszugehörigkeit im Handelsrecht.

²⁴¹ Vgl. *Vater*, Eldorado, DStR 2002, S. 2095 f.

²⁴² Vgl. *Kütting/Brakensiek/Hellen*, Leasinggeschäfte, DStR 99, S. 40.

²⁴³ Vgl. *Lamers*, Aktivierung, S. 266; *von Keitz*, Immaterielle Güter, S. 36.

²⁴⁴ Vgl. *Hommel*, Bilanzrechtskonzeptionen, ZfbF 1997, S. 346 f.; *Hommel* verweist in diesem Zusammenhang auf die Notwendigkeit der objektiven Bilanzierung und der daraus resultierenden eingeschränkten Aussagekraft der Bilanz. Die Konkretisierung der Bilanzierung liegt dabei im Spannungsbereich von Einzelbewertung und Gesamtbewertung. Vgl. dazu *Moxter*, Aktivierungsgrenzen, BB 1978, S. 821.

²⁴⁵ Vgl. *Moxter*, Immaterielle Anlagewerte, BB 1979, S. 1102; *Lamers*, Aktivierung, S. 266, *von Keitz*, Immaterielle Güter, S. 36. Die Ansatzobjektivierung klärt, ob ein *asset* oder Wirtschaftsgut überhaupt vorliegt.

urteilen zu können. Immaterielle Vermögenswerte umfassen Rechte²⁴⁶, wirtschaftliche Werte²⁴⁷, rein wirtschaftliche Vorteile²⁴⁸ und den Geschäfts- oder Firmenwert²⁴⁹ (*goodwill*). Während Rechte und wirtschaftliche Werte Gegenstand eines Rechtsgeschäfts sein können, lassen rein wirtschaftliche Vorteile sich rechtlich nicht schützen und können auch nicht Gegenstand eines Rechtsgeschäfts sein. Zur Klärung der Bilanzierungsproblematik von immateriellen Vermögenswerten wird zwischen der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit differenziert.

Zuvor sollen jedoch die bilanziellen Konsequenzen der fehlenden körperlichen Substanz immaterieller Vermögenswerte beleuchtet werden.

1.1 Merkmal der fehlenden körperlichen Substanz

Der *Mangel an physischer Substanz* ist das zentrale Merkmal eines immateriellen Vermögenswertes. Die wirtschaftliche Realität ist aber zunehmend gekennzeichnet durch Vermögenswerte, die weder ausschließlich als materiell oder immateriell qualifiziert werden können. Vermögenswerte setzen sich häufig sowohl aus materiellen und immateriellen Elementen zusammen.²⁵⁰ Diese Komplexität der Vermögenswerte erschwert die Einordnung in die bilanziellen Kategorien materielle oder immaterielle Vermögenswerte. IAS greift diese Problematik auf und ordnet in IAS 38.3 an, dass die Zuordnung danach zu beurteilen ist, welcher Funktionsbestandteil der wesentlichere ist. Im Gegensatz zur IAS-Bilanzierung wird diese Problematik im Bilanzsteuerrecht nicht ausdrücklich geregelt, vielmehr wird auf die *fehlende körperliche Substanz* von immateriellen Vermögenswerten

²⁴⁶ Bei Rechten ist der wirtschaftliche Vorteil vertraglich oder gesetzlich geschützt, der wirtschaftliche Vorteil ist rechtmäßig konkretisiert. Vgl. u.a. *Ellrot/Schmidt-Wendt* in Beck Bil Kom, § 247 HGB, Rz. 375; *von Keitz*, Immaterielle Güter, S. 6; *Kossack*, Bilanz, S. 24; *Küting/Dawo*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 398; *Reuleaux*, Jahresabschluss, S. 48; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, S. 112.

²⁴⁷ Wirtschaftliche Werte sind wirtschaftliche Vorteile, die nicht rechtlich geschützt sind, aber aufgrund ihrer Eigenart, Objekte von Rechtsgeschäften sein können. Vgl. u.a. *Ellrot/Schmidt-Wendt*, in Beck Bil Kom, § 247, Rz. 375; *Haller* in FS Coenenberg, Vermögenswerte, S. 566; *von Keitz*, Immaterielle Güter, S. 6; *Küting/Dawo*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 398; *Reuleaux*, Jahresabschluss, S. 48 ff.; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, S. 112.

²⁴⁸ Rein wirtschaftliche Vorteile lassen sich rechtlich nicht schützen, sie können somit auch nicht Gegenstand eines Rechtsgeschäfts sein. Sie lassen sich insofern nicht vom Unternehmenswert trennen und tragen somit wesentlich zum Firmen- und Geschäftswert bei. Vgl. u.a. *Haller* in FS Coenenberg, Vermögenswerte, S. 566; *von Keitz*, Immaterielle Güter, S. 6; *Kossack*, Bilanz, S. 24; *Küting/Dawo*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 398.

²⁴⁹ Vgl. *Haller* in FS Coenenberg, Vermögenswerte, S. 567; *Hommel*, Goodwill, RIW 2001, S. 803; *Moxter* in FS. Sieben, Geschäftswert, S. 477; *Moxter*, Grundsätze, S. 24; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, S. 118 und *BFH* v. 29.07.1982, IV R 49/78, BStBl. II 1982, S. 650; v. 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl. II 1994, S. 224; demnach ist der Geschäfts- oder Firmenwert der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über dem Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich Schulden hinaus innewohnt. Er bleibt insofern aus der Differenz zwischen Gesamtbewertung und Einzelbewertung als subjektiv bestimmbare Residualgröße bei der Ermittlung der Vermögenswerte übrig. Der Geschäfts- oder Firmenwert setzt sich dabei aus den für den zukünftigen Unternehmenserfolg notwendigen Interaktionen von nicht einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerten zusammen.

²⁵⁰ Vgl. *Kählert/Lange*, Abgrenzung, BB 1993, S. 614; FG Berlin v. 27.10.1982, EFG 1983, S. 439.

verwiesen. Basierend auf der Bilanzgliederung gem. § 266 II HGB wird lediglich eine Unterscheidung in materielle und immaterielle Vermögenswerte vorgenommen, ohne die Zuordnungsproblematik ausdrücklich zu adressieren.²⁵¹ Für Zweifelsfälle fehlt im Handels- und Steuerrecht eine ausdrückliche Zuordnungsregel.²⁵² Allerdings erfordert das steuerliche Objektivierungsgebot für die Abgrenzung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten die Heranziehung nachprüfbarer Kriterien, um faktische Wahlmöglichkeiten hinsichtlich des Ansatzes selbsterstellter Vermögenswerte einzuschränken.

Obgleich IAS diese Problematik ausdrücklich regelt, ermöglicht das *Wesentlichkeitskriterium* nach IAS 38.3 keine eindeutige Abgrenzung, da nicht konkretisiert wird, wie die Wesentlichkeit zu bestimmen ist, so dass die Zuordnung in Problemfällen vom subjektiven Ermessen des Bilanzierenden abhängt.²⁵³ Das IAS-Wesentlichkeitskriterium leistet somit keinen konkreten Beitrag zur Objektivierung der Zuordnung.

Hilfreich ist dagegen die in IAS 38.3 vorgesehene Ausrichtung an der Funktion, die eine Objektivierung der Zuordnung ermöglicht und damit auch steuerlich zur Lösung dieser Problematik herangezogen werden kann. Dient der körperliche Bestandteil ausschließlich dem Nachweis des immateriellen Wertes und fungiert er lediglich als Träger zur Speicherung der geistigen Leistung, so ist der Gegenstand insgesamt als immateriell zu bewerten. Dagegen ist der Posten als materieller Vermögenswert zu beurteilen, wenn die physische Substanz eine über die Trägerfunktion hinausgehende eigenständige Bedeutung hat.²⁵⁴

1.2 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

1.2.1 Vorgehensweise nach IAS 38

1.2.1.1 Konkretisierung der *asset*-Definition

Ausgehend von der *asset*-Definition im *framework* und in IAS 38.7 und .19 werden nach IAS 38.7 - .17 für die immateriellen Vermögenswerte (*intangible asset*) des Anlagevermögens zusätzliche An-

²⁵¹ Die Abgrenzung ist insofern von Bedeutung, als dass im Steuerrecht selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte im Gegensatz zu den selbsterstellten materiellen Vermögenswerten nicht aktiviert werden dürfen. Vgl. hierzu *Richter*, HdJ, Abt. II/2, Rz. 20.

²⁵² Vgl. *Richter*, HdJ, Abt. II/2, Rz. 21.

²⁵³ Vgl. *Baetge/von Keitz* in *Baetge et. al.*, Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 16. In IAS 38.3 f. wird die Zuordnung allerdings für die beiden Einzelfälle Computer-Software und technisches Wissen dargelegt.

²⁵⁴ Vgl. *Kählert/Lange*, Abgrenzung, BB 1993, S. 615; *Walter*, Aktivierungsfähigkeit, S. 144 f.

satzkriterien genannt, die unabhängig davon, ob es sich um selbstgeschaffene oder erworbene Vermögenswerte handelt, erfüllt sein müssen und somit der Ansatzobjektivierung dienen. Die zusätzlichen Ansatzkriterien des IAS 38.7 grenzen in erster Linie die immateriellen Vermögensgegenstände von anderen Vermögensgegenständen ab und stellen somit sicher, dass sie auf Grund ihres flüchtigen Charakters als Werte erkannt und bilanziert werden. Gemäß IAS 38.7 müssen immaterielle Vermögenswerte einen *identifizierbaren, nicht-monetären Vermögenswert ohne physische Substanz* bilden. Das zentrale Kriterium dieser drei Merkmale ist die *Identifizierbarkeit* von immateriellen Vermögenswerten, da es sich auf ihren flüchtigen Charakter bezieht. Dieses Kriterium bedarf der weiteren Erörterung, während die *mangelnde physische Substanz* bereits diskutiert wurde und das Kriterium *nicht monetär* nach IAS lediglich der Abgrenzung der immateriellen Vermögenswerte vom finanziellen Vermögen dient.²⁵⁵

Über die bereits erörterte *asset*-Definition hinaus fordert IAS 38.19 (a) für die Bilanzierung von *intangible assets* eine eindeutige Zuordnung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens zu dem betreffenden *asset*, eine Zuordnung zum Unternehmen insgesamt soll dagegen nicht ausreichen.²⁵⁶

1.2.1.2 Identifizierbarkeit

Das Ansatzkriterium der *Identifizierbarkeit* des IAS 38.10 trennt die immateriellen Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert.²⁵⁷ Nach IAS 38.11 ist ein immaterieller Vermögenswert dann vom Geschäfts- oder Firmenwert eindeutig zu unterscheiden, wenn der Vermögenswert separierbar ist.²⁵⁸ Die Separierbarkeit und damit Identifizierbarkeit nach IAS bezieht sich auf selbständig ver-

²⁵⁵ Vgl. Baetge/von Keitz in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 15. Nach IAS 38.7 sind monetäre Vermögenswerte im Bestand befindliche Geldmittel und Vermögenswerte, für die das Unternehmen einen festen oder bestimmbar Geldbetrag erhält. Die immateriellen Vermögenswerte sollen dem Unternehmen im operativen und nicht im finanziellen Bereich dienen, sie werden daher als *nicht monetär* bezeichnet. Diese Anforderung wird im Steuerrecht nicht explizit aufgegriffen, ist steuerlich aber implizit Bestandteil der Abgrenzung von immateriellen Vermögenswerten, da beispielsweise Beteiligungen und Forderungen nicht zu den immateriellen Vermögenswerten zählen, insofern besteht bei diesem Punkt zwischen IAS und Steuerrecht kein Unterschied.

²⁵⁶ Die restriktive Aktivierungsvoraussetzung führt im Endergebnis zu keinem Unterschied im Vergleich zu den Aktivierungsvoraussetzungen des *framework*, da IAS 38.19 diese Voraussetzung wiederum aufweicht und eine Aktivierung auch erlaubt, wenn das *asset* nur in Verbindung mit anderen *assets* Nutzenzuflüsse i.S.v. Cashflows erzeugen kann. Vgl. hierzu Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 292; Küting/Pilhofer/Kirchhof, Software, WPg 2002, S. 75.

²⁵⁷ Spezielle Ansatzvorschriften für die Aktivierung des Geschäfts- oder Firmenwert finden sich in IAS 22.

²⁵⁸ Vgl. Küting/Ulrich, Steuerung, DStR 2001, S. 959; Baetge/von Keitz in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 14. Ausschlaggebend für die Identifizierbarkeit ist, dass der künftige Nutzenzufluss des immateriellen Vermögenswertes vom Nutzenzufluss anderer Güter separiert werden kann. Wenn dies nicht möglich ist, so geht der Vermögenswert im Geschäfts- oder Firmenwert unter.

wertbare Rechte und selbständig verwertbare wirtschaftliche Werte.²⁵⁹ Die selbständige Verwertbarkeit ist nach IAS 38.11 gegeben, wenn der Vermögenswert zum Verkauf, zur Vermietung, zum Tausch oder zum Vertrieb herangezogen werden kann. Sofern kein explizites Ansatzgebot besteht, wie dies für Entwicklungskosten gem. IAS 38.45 - .50 der Fall ist, entziehen sich wegen mangelnder Separierbarkeit rein wirtschaftliche Vorteile²⁶⁰ der Aktivierung; für sie besteht ein explizites Ansatzverbot nach IAS 38.56 – .58.

1.2.2 Vergleich von IAS 38 und Steuerrecht

1.2.2.1 Immaterielle Vermögenswerte im Steuerrecht

Die Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffs gilt steuerlich auch für immaterielle Vermögenswerte, sie sind nur aktivierungsfähig,²⁶¹ wenn sie dem Postulaten der Greifbarkeit und selbständigen Bewertbarkeit genügen.²⁶² Das nach IAS dominierende *asset*-Kriterium des zukünftigen Nutzenzuflusses ist dagegen sehr viel weitläufiger. Greift man aber auf den speziellen IAS 38.7 zur Beurteilung der Bilanzierungsfähigkeit von immateriellen Vermögenswerten zurück, so sieht auch IAS eine restriktivere Behandlung des Ansatzes immaterieller Vermögenswerte vor.

1.2.2.2 Identifizierbarkeit

Auf Grund der restriktiven Auslegung des Wirtschaftsgutbegriffs hinsichtlich der Greifbarkeit und selbständigen Bewertbarkeit nimmt das Steuerrecht keine über diese Begrifflichkeiten hinausgehende Konkretisierung von immateriellen Vermögenswerten vor. Trotz der begrifflichen Unterschiedlichkeit weist die aus der Identifizierbarkeit abgeleitete selbständige Verwertbarkeit nach IAS 38 materielle Ähnlichkeiten mit der steuerlichen Kombination der Greifbarkeit und der selbständi-

²⁵⁹ Das Kriterium der Separierbarkeit ist kein notwendiges Kriterium, es ist allerdings ein wichtiges Indiz für die Identifizierbarkeit. Die aus der Separierbarkeit abgeleitete selbständige Verwertbarkeit engt die allgemeine Definition des *asset*-Begriffs dabei ein und objektiviert es dadurch. Vgl. auch *Baetge/ von Keitz* in *Baetge et. al.*, Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 14; *Hommel*, Anlagewerte, S. 198 ff.; *Fischer/Vielmeyer*, Internetauftritten, BB 2001, S. 1297 und S. 1301; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 286; *Küting/Ulrich*, Steuerung, DStR 2001, S. 959; *Küting/Dawo*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 401 kommen zudem noch zu dem Ergebnis, dass Rechte auch dann als identifizierbar anzusehen sind, wenn eine selbständige Verwertbarkeit ohne andere Vermögenswerte nicht möglich erscheint. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang demnach, dass die Rechte identifizierbar sind, was in der Regel der Fall sein dürfte.

²⁶⁰ Beispielsweise Ausgaben für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes, für die Gründung eines Unternehmens, für die Mitarbeiterschulung oder für Werbung.

²⁶¹ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 133 f.; *Döllerer*, Handelsbilanz, BB 1987, Beilage 12, S. 2; *Marx*, Objektivierungserfordernisse, BB 1994, S. 2381.

²⁶² Vgl. *BFH* v. 27.03.1963, I 201/62 U, BStBl. III 1963, S. 304, v. 18.06.1975, I R 24/73 BStBl. II 1975, S. 809, *Moxter*, Aktivierungsvoraussetzung, DB 1978, S. 1808. Ähnlich zum Vermögensgegenstand nach HGB *Küting/Ulrich*, Steuerung, DStR 2001, S. 956 f.

gen Bewertbarkeit auf.²⁶³ Fehlende Greifbarkeit ist beispielsweise bei Reklamefeldzügen, bei Konkurrenzliquidation²⁶⁴ oder bei bloßen Nutzungsvorteilen²⁶⁵ gegeben, die sich nicht in einer gesicherten Rechtsposition niederschlagen. Es handelt sich hierbei steuerlich um Positionen, die zu unbestimmt sind und in ihrer Bedeutung nicht genau umrissen werden können. Die fehlende selbständige Bewertbarkeit stellt sich z.B. bei einer Kundenkartei²⁶⁶ oder einem Kundenstamm²⁶⁷ ein, so dass eine Aktivierung als eigenständiger immaterieller Vermögenswert nicht gerechtfertigt ist und deren Wert im allgemeinen Geschäftswert aufgeht. Nach IAS 38 sind weder Ausgaben für Reklamefeldzüge noch Kundenkarteien²⁶⁸ oder die anderen oben aufgeführten Beispiele selbständig verwertbar, sie sind nicht zu aktivieren. IAS 38 und das Steuerrecht kommen somit zu dem übereinstimmenden Ergebnis, dass rein wirtschaftliche Vorteile nicht abstrakt bilanzierungsfähig sind.²⁶⁹ Dies gilt auch für den selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert. Die Abgrenzung über die Identifizierbarkeit der immateriellen Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert nach IAS 38.11 und einer weiteren Bestimmung zur Nichtaktivierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes nach IAS 38.36 fällt auch unter die interdependenten steuerlichen Bestimmungen der Greifbarkeit und selbständigen Bewertbarkeit.²⁷⁰ Zum einen ist es fraglich, ob das Greifbarkeitskriterium der steuerlichen Bilanzierung den originären Geschäfts- oder Firmenwert erfasst,²⁷¹ auch wenn er isolierbar und zusammen mit dem Betrieb übertragbar wäre. Zum anderen ist allerdings nur ein erworbener Geschäfts- oder Firmenwert hinsichtlich des konkreten Zugangswertes selbständig bewertbar,²⁷² so dass der selbstgeschaffene Firmenwert objektivierungsbedingt auch steuerlich nicht aktiviert werden darf.

²⁶³ Vgl. *Hommel*, Anlagewerte, S. 198 ff.

²⁶⁴ Vgl. *BFH* v. 31.03.1976, I R 85/74, BStBl. II 1976, S. 475.

²⁶⁵ Vgl. *BFH* v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 348.

²⁶⁶ Vgl. *BFH* v. 25.11.1981, I R 54/77, BStBl. II 1982, S. 189.

²⁶⁷ Vgl. *BFH* v. 14.02.1973, I R 89/71, BStBl. II 1973, S. 580.

²⁶⁸ Das Unternehmen besitzt zudem gem. IAS 38.16 nicht die Verfügungsmacht über den Kundenstamm, so dass auch unter diesem Aspekt die Aktivierung ausgeschlossen wird.

²⁶⁹ Bei diesen beiden Positionen wird dies im Rahmen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit nach IAS 38.51 und 57 nochmals ausdrücklich objektiviert, es besteht ein explizites Ansatzverbot.

²⁷⁰ Vgl. *Beker*, Geschäftswert, S. 552; *Hommel*, Anlagewerte, S. 235 ff.; *Moxter* in FS Semmler, Firmenwert, S. 855; *Söffing*, Geschäftswert, S. 306; *BFH* v. 04.09.1962, I 307/60 U, BStBl. III 1963, S. 6; v. 19.02.1965, III 342/61 U, BStBl. 1965 III, S. 248; v. 06.08.1971, III R 9/71, BStBl. II 1971, S. 677.

²⁷¹ Vgl. *BFH* v. 14.02.1978, VIII R 158/73, BStBl. II 1979, S. 99.

²⁷² Vgl. *Hommel*, Anlagewerte, S. 238; *BFH* v. 25.11.1976, IV R 90/72, BStBl. II 1977, S. 467.

1.2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 38

1.2.3.1 Immaterielle Vermögenswerte im Steuerrecht

Die Aktivierung von immateriellen Vermögenswerten im deutschen Handels- und Steuerrecht steht im Zeichen der Objektivierung. Bei der Diskussion der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit von Bilanzierungseinheiten wurde herausgearbeitet, dass für die steuerliche Bilanzierungseinheit auch zukünftig an dem tradierten Wirtschaftsgutbegriff festgehalten werden sollte. Insofern dienen bereits die Kriterien der Greifbarkeit, selbständigen Bewertbarkeit und Übertragbarkeit auch in einem eigenständigen Steuerrecht der Ansatzobjektivierung für immaterielle Vermögenswerte. Diese Kriterien des Steuerrechts sorgen für den Nachweis der realen ökonomischen Existenz immaterieller Vermögenswerte und bilden die Grundlage für die Erörterung der Frage, welche Unterschiede zur IAS-Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten bestehen.²⁷³ Als Minimalobjektivierung gilt dabei, dass immaterielle Wirtschaftsgüter nach deutschem Handels- und Steuerrecht nur beim Vorhandensein von bereits getätigten Ausgaben aktiviert werden können.²⁷⁴ In einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung besteht keine Veranlassung, von dieser Position abzuweichen.

1.2.3.2 Identifizierbarkeit

Nach IAS schließen - wie dargestellt - die fehlende selbständige Verwertbarkeit oder konkrete Bilanzierungsverbote die Aktivierung rein wirtschaftlicher Vorteile aus, sofern hierfür keine expliziten Ansatzgebote existieren. Steuerlich lassen sich die rein wirtschaftlichen Vorteile entweder selbständig bewerten, aber eine nachhaltige Werthaltigkeit ist auf Grund der fehlenden Greifbarkeit dann allerdings nicht nachweisbar,²⁷⁵ oder die rein wirtschaftlichen Vorteile sind greifbar, aber sie lassen sich nicht selbständig bewerten, da sie nicht abgrenzbar sind. Steuerrecht und IAS stimmen also in der bilanziellen Nichtaktivierung von rein wirtschaftlichen Vorteilen überein, da diese als Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwert anzusehen sind. Ein selbstgeschaffener Geschäfts- oder Firmenwert ist zudem nach IAS und Steuerrecht übereinstimmend nicht zu aktivieren. Insoweit

²⁷³ Wie im 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, 1. Abgrenzung *asset* und steuerliches Wirtschaftsgut, S. 52 ff. dargestellt, treten neben diesen steuerlichen Objektivierungsanforderungen zunächst einmal Differenzen im Zusammenhang mit dem nach IAS vom Unternehmen zu bestimmenden Nutzen- und Wahrscheinlichkeitskriterium auf, da das Wirtschaftsgut einen hinreichend konkretisierten zukünftigen Nutzen auf der Grundlage der Verkehrsansauffassung fordert. IAS 38.20 stellt diesbezüglich auf die subjektive Einschätzung des Unternehmens ab und fordert nicht wie das Steuerrecht die Übertragbarkeit des Gegenstandes. Diese unternehmensbestimmte Größe eröffnet dem Bilanzierenden Bewertungsspielräume beim Ansatz von *assets*, die steuerlichen Fremdvergleichsanforderungen nicht genügen. Insofern wäre es notwendig, die Beurteilung des zukünftigen Nutzens nach IAS durch einen gedachten Dritten zu objektivieren, um steuerlich einen nachweislich werthaltigen Vermögenswert zu aktivieren.

²⁷⁴ Vgl. *Moxter*, Aktivierungsvoraussetzung, DB 1978, S. 1808.

²⁷⁵ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 131.

ergeben sich keine Abweichungen zwischen den beiden Regelungsvorschriftensystemen. Die selbständige Verwertbarkeit auf der einen Seite und die Greifbarkeit und selbständige Bewertbarkeit auf der anderen Seite unterscheiden sich inhaltlich nicht, so dass beim IAS-Ansatz immaterieller Vermögenswerte auf der Grundlage der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit die notwendige steuerliche Objektivierung gegeben ist.²⁷⁶ Die nach IAS zu aktivierenden immateriellen Vermögenswerte erfüllen somit auch die Anforderungen, die das Steuerrecht an die abstrakte Aktivierung von Vermögenswerten stellt. IAS verweist allerdings bei der Beurteilung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens nicht explizit auf einen gedachten Dritten als Objektivierungsinstanz, so dass auch das immaterielle *asset* eine unternehmensbestimmte Position ist. Um die gebotene Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung zu gewährleisten, sollte steuerlich an der bisherigen Behandlung festgehalten werden.

1.3 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Die Problematik der konkreten Bilanzierungsfähigkeit konzentriert sich bei immateriellen Vermögenswerten nicht primär auf die Frage des wirtschaftlichen Eigentums.²⁷⁷ Von weitaus größerer Bedeutung sind bei immateriellen Vermögenswerten im Rahmen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit besondere Aktivierungsvoraussetzungen, die eine ausgeprägte Objektivierung fordern. Diese zusätzlichen Objektivierungshürden sind auf Grund des flüchtigen Charakters immaterieller Vermögenswerte erforderlich. Sie präzisieren nicht die *asset*- oder Wirtschaftsguteigenschaft, sondern stellen ein zusätzliches Aktivierungskriterium dar.²⁷⁸ Im Zentrum der Betrachtung steht dabei die Frage, ob eine hinreichende Konkretisierung nur durch das Merkmal des entgeltlichen Erwerbs erreichbar ist oder ob spezielle, vom entgeltlichen Erwerb abweichende Objektivierungskriterien bei nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögenswerten ausreichen können. Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit konzentriert sich bei den immateriellen Vermögenswerten auf Aktivierungs- und -verbote. So besteht nach IAS neben den erworbenen auch für selbst geschaffene immate-

²⁷⁶ Vgl. *Hommel*, Anlagewerte, S. 198 ff.

²⁷⁷ Die Ausführungen zur konkreten Bilanzierungsfähigkeit im vorgelagerten Prinzipienteil zu den Ausprägungen der Konzeptionsgrundsätze beziehen sich hauptsächlich auf die wirtschaftliche Zuordnung des *asset* oder des Wirtschaftsgutes zum Bilanzierenden. Der Bereich der wirtschaftlichen Zuordnung wird allerdings im Folgenden nicht weiter aufgegriffen, es wird diesbezüglich auf den 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, 4. Leasing, S. 116 ff. verwiesen. Der Aspekt der Verfügungsmacht über das Nutzenpotential wird in diesem Kapitel allerdings im Zusammenhang mit dem flüchtigen Charakter von immateriellen Vermögenswerten aufgegriffen.

²⁷⁸ Vgl. *Hommel*, Anlagewerte, S. 178 f. mit dem Hinweis, dass die herrschende Lehre das Prinzip des entgeltlichen Erwerbs dem Bereich der konkreten Bilanzierungsfähigkeit zuordnet. M.w.N. zur herrschenden Lehre auch *Hommel*, Bilanzrechtskonzeption, ZfbF 1997, S. 346 f.

rielle Vermögenswerte grundsätzlich ein Aktivierungsgebot, wenn bestimmte noch zu diskutierende Voraussetzungen erfüllt sind.

1.3.1 Vorgehensweise nach IAS 38

Erfüllt ein immaterieller Vermögenswert die Ansatzkriterien des *framework* und die der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit, so besteht gemäß IAS 38.18 ein Ansatzgebot, sofern weitere Ansatzkriterien nach IAS 38.19 - .55 erfüllt werden, die der Präzisierung der konkreten Bilanzierungsfähigkeit dienen. Dabei weist die IAS-Bilanzierung einen über das Entgeltlichkeitskriterium hinausgehenden Kriterienkatalog für unentgeltlich erlangte Vermögenswerte auf.²⁷⁹ Für Ausgaben, die mindestens eines dieser Kriterien nicht erfüllen, besteht nach IAS 38.51, .52 und .56 - .58 ein Ansatzverbot,²⁸⁰ diese Ausgaben sind sofort als Aufwand zu erfassen. Die Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände ist mit der Zielsetzung der IAS-Bilanzierung vereinbar, relevante Informationen für den Bilanzleser zu liefern. Die Periodisierung orientiert sich an dem Bestreben, Aufwand und Ertrag periodengerecht gegenüberzustellen. Mit dieser Zielsetzung verträgt sich die unterschiedliche Bilanzierung erworbener und selbstgeschaffener Vermögenswerte grundsätzlich nicht. Eine solche Differenzierung sieht das IAS-Regelwerk deswegen auch nicht vor. Vielmehr werden Aktivierungsverbote von selbstgeschaffenen Vermögenswerten wie beispielsweise beim originären Geschäfts- oder Firmenwert gem. IAS 38.36 - .38²⁸¹ und aus der Forschung entstandener immaterieller Vermögenswerte gem. IAS 38.42 ausdrücklich eingeführt. Solche Aktivierungsverbote werden nach IAS dann ausgesprochen, wenn grundsätzliche Zweifel an der Werthaltigkeit einer Bilanzposition bestehen.

1.3.1.1 Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit von immateriellen Vermögenswerten wird in der IAS-Welt durch ein Zusammenspiel unterschiedlicher Ansatzgebote und -verbote geordnet. Demnach bestimmt IAS 38.23-26 die Aktivierung von immateriellen Vermögensgegenständen, die *gesondert angeschafft* wurden. Im Fall des gesonderten Erwerbs durch einen fremden Dritten können die Anschaffungskosten über den gezahlten Kaufpreis für den immateriellen Vermögenswert zuverlässig ermittelt werden, eine Aktivierung hat somit zu erfolgen. Spezielle Objektivierungsanforderungen

²⁷⁹ Vgl. *Kütting/Ulrich*, *Steuerung*, DStR 2001, S. 959.

²⁸⁰ Vgl. *Baetge/von Keitz* in *Baetge et. al.*, *Rechnungslegung nach IAS*, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 14.

²⁸¹ Vgl. *Baetge/von Keitz* in *Baetge et. al.*, *Rechnungslegung nach IAS*, 1. Aufl., Teil B, E 50, Rz. 51 f.; *Werheim*, *Bilanzierung*, DStR 2000, S. 87. Die Aktivierung scheidet bereits am Kriterium der Identifizierbarkeit (IAS 38.37).

enthält IAS 38.39-55 abseits eines entgeltlichen Erwerbs für *selbst geschaffene* immaterielle Vermögenswerte. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass das Unternehmen die Verfügungsmacht über das zukünftige Nutzenpotential besitzt, d.h. das Unternehmen kann durch die Möglichkeit des Ausschlusses Dritter über den Nutzen uneingeschränkt verfügen.²⁸² Bei der Beurteilung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte ist sodann zwischen der Forschungs- und Entwicklungsphase zu unterscheiden, wobei zu beachten ist, dass Ausgaben für Forschung und Entwicklung selbst noch keine immateriellen Vermögenswerte darstellen, vielmehr können aus diesen rein wirtschaftlichen Vorteilen möglicherweise immaterielle Vermögenswerte entstehen.²⁸³ Für die Gegenwerte der angefallenen Forschungsausgaben existiert nach IAS ein Aktivierungsverbot, da eine hohe Unsicherheit über das Erfolgspotenzial dieser Aktivitäten besteht.²⁸⁴ Die Aufwendungen für die Entwicklung sind dagegen unter restriktiven Voraussetzungen als immaterieller Vermögenswert zu aktivieren. Insbesondere wird für eine Aktivierung gefordert, dass der zukünftige Nutzen aus der Entwicklungsphase nicht nur wahrscheinlich ist, sondern nachgewiesen werden muss.²⁸⁵ IAS 38.45 nennt diesbezüglich 6 Voraussetzungen, die nachgewiesen werden müssen:

- die technische Realisierbarkeit,
- die Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen,
- die Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen,
- die Erzielung eines voraussichtlichen künftigen Nutzen,
- die Fähigkeit, die Entwicklung abschließen zu können,
- die Fähigkeit, die Entwicklungsausgaben zuverlässig bewerten zu können.

²⁸² Vgl. *Kütting/Dawo*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 402. Beispielsweise kann das Unternehmen nicht über das Wissen seiner Mitarbeiter verfügen, da dieses Wissen an die einzelne Person geknüpft ist und sich somit der Kontrolle des Unternehmens entziehen kann. Auch der Kundenstamm erfüllt gem. IAS 38.16 nicht das Kriterium der Verfügungsmacht, da das Unternehmen für gewöhnlich einen unzureichenden Einfluss auf den wirtschaftlichen Nutzen aus der Kundenbeziehung hat.

²⁸³ Vgl. *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Kategorisierung, DB 2001, S 991.

²⁸⁴ IAS 38.42 - .44. Vgl. auch *Engel-Ciric*, DStR 2002, Spielräume, S. 781.

²⁸⁵ Vgl. *Baetge/von Keitz* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 38, Rz. 53; *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Kategorisierung, DB 2001, S. 992; *Fülbiel/Honold/Klar*, Vermögenswerte, RIW 2000, S. 836 ff.

1.3.1.2 Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert

Gemäß IAS 38.27 - .32 und IAS 22.26 - .31 besteht für im Rahmen eines Unternehmenserwerbs angeschaffte immaterielle Vermögenswerte ein Ansatzgebot. Der Unternehmenserwerb führt zu einem Allokationsproblem, wenn für das Unternehmen ein Gesamtkaufpreis gezahlt wird. Nach IAS 38.27 ist zur Identifizierung der immateriellen Vermögenswerte auf den *fair value*²⁸⁶ im Erwerbszeitpunkt abzustellen, da eine ausreichende Bewertungsobjektivierung durch ein entsprechend gezahltes Entgelt im Rahmen eines Gesamtkaufpreises nicht gesehen wird. Es ist deswegen entscheidend, dass neben dem Vorliegen eines *asset* ein sachgerechter Anschaffungswert gefunden wird, und dass der immaterielle Vermögenswert nicht im Geschäfts- oder Firmenwert aufgeht.²⁸⁷ Insofern ist die Möglichkeit der Ermittlung des *fair value* auch für die konkrete Aktivierungsfähigkeit von Bedeutung. IAS 38 differenziert dabei in Abhängigkeit von der Existenz eines aktiven Marktes. Das Modell des aktiven Marktes repräsentiert zwar verlässlich den *fair value*, ist aber bei immateriellen Vermögenswerten in der Realität praktisch irrelevant.²⁸⁸ Existiert aber kein aktiver Markt, was den Regelfall darstellen dürfte, entsprechen gem. IAS 38.29 die Anschaffungskosten dem Betrag, den das Unternehmen auf Basis der besten verfügbaren Information für das *asset* im Geschäftsverkehr zwischen sachverständigen und vertragswilligen Vertragspartnern unter Marktbedingungen zum Zeitpunkt des Erwerbs gezahlt hätte.

Eine weitere Objektivierungshürde besteht für den Geschäfts- oder Firmenwert. Nach IAS 22.41 ist beim entgeltlichen Erwerb eines Unternehmens ein Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen, soweit der Gesamtkaufpreis die Summe der identifizierbaren Vermögenswerte übersteigt. Für einen selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert ordnet IAS 38.36 ein Aktivierungsverbot an.

²⁸⁶ Siehe auch 4. Teil, 3. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, II. Folgebewertung, 2. Bewertung zum *fair value*, S. 182 ff.

²⁸⁷ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 31.

²⁸⁸ IAS 38.28 und .67.

1.3.2 Vergleich von IAS 38 und Steuerrecht

1.3.2.1 Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern wird im Steuerrecht beherrscht durch die Differenzierung zwischen entgeltlichem Erwerb und Selbsterstellung.²⁸⁹ Auf Grund der den immateriellen Wirtschaftsgütern innewohnenden Flüchtigkeit ist die Aktivierung steuerlich an die Voraussetzung des entgeltlichen Erwerbs geknüpft, da der Markt in Gestalt von Anschaffungskosten eine Bestätigung für ihren Wert abgibt.²⁹⁰ Die Unsicherheit der Wertbestimmung entfällt, wenn der Anlagewert aufgrund eines gegenseitigen Geschäfts Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden ist, die Bilanzierungsfähigkeit wird dadurch hinreichend konkretisiert.²⁹¹ Kodifiziert wird dieser Grundsatz durch ein explizites Aktivierungsgebot gem. § 5 Abs. 2 EStG für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter. Der Umkehrschluss führt in Verbindung mit dem Aktivierungsverbot nach § 248 Abs. 2 HGB für selbsterstellte und unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände zu einem Aktivierungsverbot. Während im Bereich des entgeltlichen Erwerbs Übereinstimmung zwischen IAS und Steuerrecht besteht, liegt der zentrale Unterschied bei den in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehenden, selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten, für die steuerlich ein Aktivierungsverbot gilt. In der IAS-Bilanzierung ist der entgeltliche Erwerb kein gesondertes Aktivierungskriterium.²⁹² Die IAS-Bilanzierung verweist hier insbesondere auf die Aktivierung von Entwicklungskosten, die zu einem selbsterstellten Vermögenswert führen können. Die Bilanzierung von Entwicklungsprojekten ist dabei an bestimmte Aktivierungsvoraussetzungen gebunden, die der Bewertungsobjektivierung dienen sollen.

1.3.2.2 Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert

Gemeinsam ist IAS und Steuerrecht, dass ein selbstgeschaffener Firmen- oder Geschäftswert mit einem Bilanzierungsverbot belegt ist und dass für die Anschaffung immaterieller Vermögenswerte

²⁸⁹ Vgl. *Kütting/Ulrich*, *Steuerung*, DStR 2001, S. 959.

²⁹⁰ Vgl. *BFH* v. 26.02.1975, I R 72/73, BStBl. II 1976, S. 13.

²⁹¹ Vgl. *BFH* v. 08.11.1979, IV R 145/77, BStBl. II 1980, S. 146. Als selbsterstellt gelten daraus folgernd solche Anlagewerte, bei denen es an Anschaffungskosten fehlt. Das Vorhandensein von Anschaffungskosten gilt somit als Voraussetzung, um die Anforderung der Entgeltlichkeit zu erfüllen. Vgl. hierzu *Moxter*, *Immaterielle Anlagewerte*, BB 1979, 1103. Herstellungskosten erfüllen das Kriterium der Entgeltlichkeit nicht. Ein selbsterstelltes Patent ist beispielsweise nicht entgeltlich erworben. Vgl. hierzu *Moxter*, *Bilanzrechtsprechung*, S. 29. Das Kriterium des entgeltlichen Erwerbs konkretisiert insbesondere das Merkmal der Greifbarkeit der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit. Die selbständige Bewertbarkeit liegt auf einer anderen Ebene und wird daher mit dem entgeltlichen Erwerb nicht angesprochen. Vgl. hierzu *Moxter*, *Aktivierungsvoraussetzungen*, DB 1978, S. 1808 f.

²⁹² Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*, S. 301; *Heuser/Theile*, *IAS Handbuch*, Rz. 293 ff.; *Engel-Ciric*, *Spielräume*, DStR 2002, S. 781; *Schulze-Osterloh*, *Einzelabschluss*, ZIP 2003, S. 95.

im Rahmen eines Unternehmenserwerbs ein Ansatzgebot besteht.²⁹³ Das Vorliegen von Anschaffungskosten bedeutet steuerlich zwar nicht gleichzeitig, dass immaterielle Vermögensgegenstände auch selbständig bewertbar sind, sie sind erst dann selbständig bewertbar, wenn sie isoliert betrachtet werden können, d.h. die reale ökonomische Existenz nachweisbar gegeben ist.²⁹⁴ Die Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts kommt nur dann in Betracht, wenn das gezahlte Entgelt nicht als Anschaffungskosten für einzelne Vermögensgegenstände anzusehen ist.²⁹⁵ Vorrangig ist der Ansatz der einzelnen materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände.²⁹⁶ Zu den Vermögensgegenständen zählen auch diejenigen immateriellen Vermögensgegenstände, die vom Veräußerer selbst erstellt worden sind, da sie durch den entgeltlichen Erwerb des Unternehmens nun auch entgeltlich erworben wurden.²⁹⁷ IAS verweist in diesem Zusammenhang auf die grundsätzliche Existenz eines *asset* und die Notwendigkeit einer sachgerechten Ermittlung des Anschaffungswertes. IAS bezieht sich dabei auf den *fair value*. Steuerlich richtet sich die Beurteilung nach den objektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend der tatsächlichen Durchführung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung und den besonderen Umständen des Einzelfalls.²⁹⁸ Beide Rechenwerke richten sich insofern an den wirtschaftlichen Gegebenheiten aus und nicht nach der im Kaufvertrag genannten Bezeichnung oder nach der Beurteilung durch den Erwerber, wobei die IAS mit der Bestimmung der Verlässlichkeit der Wertermittlung ein zusätzliches Aktivierungskriterium enthalten, das über das Steuerrecht hinaus geht. Des Weiteren besteht eine Gemeinsamkeit bei dem Aktivierungsgebot eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwert, das sich steuerlich aus der Rechtsprechung ableitet, wonach handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte steuerlich zu Aktivierungsgeboten werden.²⁹⁹ Der Geschäfts- oder Firmenwert wird dabei bei beiden Rechenwerken als Residualgröße aus dem Gesamtkaufpreis nach Berücksichtigung der aktivierungsfähigen materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Schulden ermittelt.

²⁹³ Vgl. zum steuerlichen Ansatzgebot der immateriellen Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenskaufs *Richter*, HdJ, Abt. II/2, Rz. 40.

²⁹⁴ Vgl. *Moxter*, Aktivierungsvoraussetzungen, DB 1978, S. 1808 f.

²⁹⁵ Vgl. z.B. *BFH* v. 07.11.1985, IV R 7/83, BStBl. II 1986, S. 176; v. 25.11.1981, I R 54/77, BStBl. II 1982, S. 189; v. 18.07.1972, VIII R 16/68, BStBl. II 1972, S. 884.

²⁹⁶ Vgl. *Heuer* in H/H/R, EStG/KStG, § 5, Rz. 1586.

²⁹⁷ Vgl. *Richter* in HdJ, Abt. II/2, Rz. 40.

²⁹⁸ Vgl. *BFH* v. 07.11.1985, IV R 7/83, BStBl. II 1986, S. 176; v. 07.06.1984, IV R 79/82, BStBl. II 1984, S. 584; v. 28.05.1979, I R 1/76, BStBl. II 1979, S. 734; v. 05.08.1970, I R 180/66, BStBl. II 1970, S. 804, v. 16.09.1970, I R 196/67, BStBl. II 1971, S. 175. Vereinbarungen nach dem erklärten Willen der Vertragspartner können somit durch den wirtschaftlichen Gehalt der tatsächlichen Durchführung widerlegt werden. Die Rechtsprechung bezieht dabei allerdings die Tatsache, dass für bestimmte, übernommene Teile nachweislich ein besonderer Betrag vereinbart wurde, aus Objektivierungsgründen mit ein. Vgl. hierzu *BFH* v. 25.11.1981, I R 54/77, BStBl. II 1982, S. 189; v. 26.07.1972, I R 146/70, BStBl. II 1972, S. 937; *Richter* in HdJ, Abt. II/2, Rz. 40.

²⁹⁹ Nach der *BFH*-Entscheidung des Großen Senats führen handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte zu Aktivierungspflichten in der Steuerbilanz. Vgl. *BFH* v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291. Grundlage für die steuerliche Ansatzpflicht ist somit der § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB, dieser stellt dem Bilanzierenden den Ansatz des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes frei.

1.3.2.3 Zwischenergebnis

Die Bewertungsobjektivierung führt somit insgesamt zu dem Ergebnis, dass unter Berücksichtigung der konkreten Bilanzierungsfähigkeit die IAS im Bereich der immateriellen Vermögenswerte umfangreichere Aktivierungsmöglichkeiten bieten als es nach deutschem Steuerrecht auf Grund der Zweiteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerb möglich ist. Unter Informationsaspekten mag dies in einer IAS-Bilanz zweckmäßig sein, für die Besteuerung ist ein solches Konzept ungeeignet.³⁰⁰

1.3.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 38

Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit des Steuerrechts kann auf eine Bewertungsobjektivierung der flüchtigen immateriellen Wirtschaftsgüter nicht verzichten, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Um diesem Objektivierungserfordernis gerecht zu werden, wird bei immateriellen Vermögenswerten zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb differenziert, wobei der entgeltliche Erwerb durch die Einschaltung des Marktvorganges und die Preisbildung zwischen unabhängigen Marktparteien das notwendige Mindestmaß an Objektivierung zumindest im Regelfall gewährleistet. Die unterschiedliche Vorgehensweise hat ihre Ursache in den unterschiedlichen Funktionen. Zur Erfüllung der Informationsfunktion reicht in der Abwägung zwischen *relevance* und *reliability* eine niedrigere Objektivierungshürde aus, während im Rahmen der Zahlungsbemessung in Verbindung mit dem Charakter des Steuerrechts als Eingriffsrecht eine höhere Objektivierungshürde erforderlich ist.

1.3.3.1 Gesondert angeschaffte und selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

Die IAS bestimmen, dass die gesondert angeschafften immateriellen Vermögenswerte zu aktivieren sind. Mit der gesonderten Anschaffung wird die steuerlich erforderliche Nachprüfbarkeit gewährleistet. Der entgeltliche Erwerb führt mit den Anschaffungskosten zu einem eindeutigen Zugangsbetrag, der den Zugang von immateriellen Vermögenswerten materiell konkretisiert. Der entgeltliche Erwerb zielt insofern auf die Greifbarkeit ab und gilt steuerlich als notwendiges Aktivierungskrite-

³⁰⁰ Vgl. Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Kategorisierung, DB 2001, S 989.

rium.³⁰¹ Die IAS erlauben aber auch den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte, womit ein erheblicher Auslegungs- und Gestaltungsspielraum geschaffen wird, der die Gefahr einer Selbsteinsteuern in sich birgt.³⁰² Trotz der vorhandenen Objektivierungsrestriktionen verbleiben auf zwei Ebenen faktische Bilanzierungsspielräume. Zum einen sind verschiedene Vorgänge nicht immer eindeutig der Forschungs- oder Entwicklungsphase zuzuordnen, so dass Spielräume für die Aktivierung bestehen. Zum anderen ergeben sich beim Nachweis des zukünftigen Nutzens Objektivierungsprobleme, da Entwicklungsaufwendungen - solange sie nicht durch einen Marktvorgang objektiviert werden - einer subjektiven Vermutung der Verwertbarkeit unterliegen und somit ein faktisches Aktivierungswahlrecht beinhalten.³⁰³ Letztendlich liegt es im subjektiven Ermessen des Bilanzierenden, ob und in welchem Umfang selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte in der Bilanz aktiviert werden.³⁰⁴ In diesem Zusammenhang kann es durch das IAS-Aktivierungsgebot auch selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte zu einer Vermeidung des Ausweises von bereits entstanden Verlusten kommen. Daher ist für die steuerliche Bilanzierung eine Bewertungsobjektivierung in der Form des entgeltlichen Erwerbsvorgangs unverzichtbar.³⁰⁵ Um die Objektivierung des immateriellen Vermögenswertes zu gewährleisten, kann steuerlich nur auf ein enges Verständnis des entgeltlichen Erwerbs abgestellt werden. Das Entgelt muss dabei eine einmalige Leistung als Gegenleistung des einen Vertragspartners für die Leistung des anderen Vertragspartners hinsichtlich des immateriellen Vermögenswertes bilden.³⁰⁶ Entgelte für die Erstellung von immateriellen Vermögenswerten genügen diesem Kriterium nicht, da der Zweck der Bewertungsobjektivierung nur durch einen einheitlichen, wertbestätigenden Marktvorgang konkretisiert wird, so dass die Unsicherheit der Wertbestimmung entfällt.³⁰⁷ Diese Aktivierungsvoraussetzung trägt strengen Objektivierungsanforderungen Rechnung, um Bilanzierungswahlrechte bei selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern zu vermeiden und eine rechtsichere Besteuerung zu gewährleisten. Allerdings erfordert dieses enge Verständnis des entgeltlichen Erwerbs auch, dass sich die handelnden Marktparteien wie unabhängige Dritte gegenüberstehen. Bei Geschäften zwischen Konzerngesellschaften ist diese Voraussetzung häufig nicht erfüllt.

³⁰¹ Vgl. Moxter, Aktivierungsvoraussetzungen, DB 1978, S. 1808 f.

³⁰² Vgl. Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Kategorisierung, DB 2001, S. 992.

³⁰³ Vgl. Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Kategorisierung, DB 2001, S. 992; Ballwieser in Beck'sches HdR, Bd. I, B 131, Rz. 41; von Keitz, Immaterielle Güter, S. 36 f.

³⁰⁴ Vgl. Euler, Stellungnahme, BB 2001, S. 2636; Förchle/Holland/Kroner, Rechnungslegung, S. 222; Dangel/Hofstetter/Otto, Analyse, S. 148; Engel-Ciric, Spielräume, DStR 2002, S. 781; Küting/Pilhofer/Kirchhof, Software, WPg, S. 85.

³⁰⁵ Vgl. Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Einzelabschluss, DB 2003, S. 1588.

³⁰⁶ Vgl. Moxter, Bilanzrechtsprechung, S. 29; Moxter, Grundsätze, S. 74.

³⁰⁷ Vgl. BFH v. 26.02.1975, I R 72/73, BStBl. II 1976, S. 13; v. 08.11.1979, IV R 145/77, BStBl. II 1980, S. 146.

1.3.3.2 **Anschaffung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenserwerbs und der Geschäfts- oder Firmenwert**

Die IAS sehen bei einem Erwerb von immateriellen Vermögenswerten im Rahmen eines Unternehmenserwerbs die Aktivierung immaterieller Werte vor. Würde steuerlich in diesem Fall auf die Aktivierung verzichtet werden, so würden diese Werte im derivativen Geschäfts- oder Firmenwert untergehen und das Einzelbewertungsprinzip würde missachtet werden.³⁰⁸ Durch die IAS-Aktivierung der immateriellen Vermögenswerte wird der vollständigen Darstellung der Vermögenslage des Bilanzierenden entsprochen, so dass das IAS-Vorgehen auch steuerliche Relevanz besitzt. Die Bewertungsobjektivierung ist in diesem Zusammenhang jedoch schwierig, da für das Unternehmen ein Gesamtkaufpreis gezahlt wird. Die Objektivierung durch ein spezifisches Entgelt für einen einzelnen Vermögenswert ist bei einem Unternehmenserwerb nicht möglich. Die IAS orientieren sich im Rahmen einer sachgerechten Wertermittlung an dem *fair value* und versuchen damit den Aktivierungsvorgang zu objektivieren. Steuerlich entspricht diese Marktorientierung den Objektivierungsanforderungen, so dass die IAS-Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten im Rahmen eines Unternehmenserwerbs dem geltenden Steuerrecht entspricht und somit übernommen werden kann.

Neben der Aktivierung der immateriellen Vermögenswerte bei einem Unternehmenserwerb stellt sich auch die Frage nach der Bilanzierung eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts nach IAS. Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist durch den Umsatzakt hinsichtlich des konkreten Zugangswertes steuerlich selbständig bewertbar und somit als Residualgröße objektivierbar. Durch den Realisationsvorgang erlangt der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert die steuerlich erforderliche Greifbarkeit, er ist daher als Wirtschaftsgut zu klassifizieren. Steuerlich muss in Übereinstimmung mit der IAS-Bilanzierung der Geschäfts- oder Firmenwert somit als Residualgröße bilanziert werden. Die Ermittlungsmethode als Residualgröße ist allerdings nicht frei von subjektiven Ermessensspielräumen.³⁰⁹ Ein subjektiver Ermessensspielraum ergibt sich im Zusammenhang mit dem Unternehmenskauf bei nahezu allen Aktiv- und Passivposten, da nur ein Gesamtkaufpreis vorliegt. Bei der Abgrenzung des Geschäfts- oder Firmenwertes kommt es daher auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten an, insbesondere welcher Kaufpreisteil nachweislich auf die

³⁰⁸ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 31.

³⁰⁹ Vgl. *Moxter* in FS Semler, Firmenwert, S. 853 ff.; *Moxter* in FS Sieben, Geschäftswert, S. 478; *Hommel*, Goodwill, RIW 2001, S. 803.

Einzelwirtschaftsgüter entfällt,³¹⁰ so dass der oben diskutierten sachgerechten Wertermittlung dieser Posten eine bedeutende Rolle für die Höhe des verbleibenden Residualwerts zukommt.

1.3.3.3 Fazit

Es ist festzustellen, dass im Bereich der immateriellen Vermögenswerte bei der konkreten Bilanzierungsfähigkeit im Gegensatz zur abstrakten Bilanzierungsfähigkeit ein entscheidender Unterschied zwischen IAS und Steuerrecht besteht. Während IAS neben entgeltlich erworbenen auch die Aktivierung von selbstgeschaffenen Vermögenswerten zulässt, können steuerlich nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden, um die notwendige Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung zu gewährleisten. Die IAS-Aktivierung beinhaltet die Gefahr einer Entobjektivierung des bilanziellen Mengengerüsts auf der Aktivseite, die dem Bilanzierenden Ermessensspielräume eröffnet und somit einer rechtssicheren Besteuerung entgegensteht.³¹¹ Es lässt sich zwar feststellen, dass mit Differenzierung zwischen entgeltlich und unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögenswerten eine Störung des Gleichmäßigkeitspostulats droht, da wirtschaftlich ansonsten vergleichbare Verhältnisse ungleich besteuert werden. Aber diese Ungleichheit ist der Preis für eine rechtssichere Besteuerung auf die nicht verzichtet werden kann.³¹² Im Zusammenhang mit einem Unternehmenserwerb bestehen dagegen keine Bedenken, auch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der Vorgehensweise nach IAS zu folgen.

2 Sachanlagevermögen

2.1 Vorgehensweise nach IAS 16 und 40

Die Behandlung des Sachanlagevermögens nach IAS ist in zwei Standards verankert. Während IAS 16 den Normalfall des Sachanlagevermögens vorgibt, ist IAS 40 dem Spezialfall der Immobilien gewidmet, die als Finanzinvestitionen gehalten werden (*investment property*). Neben der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit konzentrieren sich die Ausführungen in diesem Abschnitt auf die nachträglichen Ausgaben für diese Vermögensgegenstände und auf die Problematik der Komponentenbilanzierung.

³¹⁰ Vgl. *BFH* v 18.07.1972, VIII R 16/68, BStBl. II 1972, S. 884; *Hommel*, Goodwill, RIW 2001, S. 802.

³¹¹ Vgl. *Moxter*, Rechnungslegungsmythen, BB 2000, S. 2145.

³¹² Vgl. *Moxter*, Aktivierungsvoraussetzung, DB 1978, S. 1807 f.

2.1.1 Aktivierung von Sachanlagen und von Immobilien mit Anlageabsicht

Sachanlagen sind nach IAS 16.6 materielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen für die Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistung, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke besitzt und die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden. Zudem fallen unter IAS 40 Immobilien, die als Finanzinvestitionen gehalten werden (*investment property*), es existiert somit neben IAS 16 noch ein weiterer Standard zum Sachanlagevermögen. Es handelt sich dabei um Immobilien, die langfristig zum Zweck der Wertsteigerung³¹³ oder zur Vermietung und Verpachtung im Besitz des Unternehmens sind. Immobilien, die vom Unternehmen im Rahmen der Leistungserstellung selbst genutzt werden, fallen unter IAS 16. Begründet wird der eigene Standard für *investment properties* mit dem Ziel, die Folgebewertung dieser Vermögenswerte stärker an der Behandlung von Finanzinstrumenten auszurichten. Die IAS streben insofern eine bessere Berichterstattung über den Erfolgsbeitrag dieser Immobilien an. Da bei diesen langfristigen Anlagegütern der *fair value* einen höheren Informationsgehalt besitzt, lässt IAS 40 in diesem Bereich die Folgebewertung zum *fair value* zu.³¹⁴ Für die Sachanlagen konkretisiert IAS 16.7 und für die Immobilien konkretisiert IAS 40.15 als Aktivierungsvoraussetzung, dass dem Unternehmen ein wahrscheinlicher zukünftiger Nutzen zufließen und dass der zu aktivierende Wert sich zuverlässig ermitteln lassen muss. Diese Anforderungen sind mit den Kriterien des *asset* des Rahmenkonzeptes identisch und beinhalten keine zusätzlichen Anforderungen an die Bilanzierung.

2.1.2 Behandlung von nachträglichen Ausgaben

Nach IAS 16.23 und IAS 40.22 sind nachträgliche Ausgaben für schon bilanzierte *assets* zum vorhandenen Buchwert hinzu zu aktivieren, wenn es wahrscheinlich ist, dass *über die ursprüngliche Leistungsfähigkeit* hinaus dem Unternehmen zukünftiger Nutzen zufließen wird.³¹⁵ Die zutreffende Behandlung von nachträglichen Ausgaben hängt gem. IAS 16.26 und IAS 40.23 auch von den Umständen beim Zugang des *asset* ab. So sind nachträgliche Ausgaben zu aktivieren, wenn im Kaufpreis des *asset* bereits berücksichtigt wurde, dass künftige Ausgaben erforderlich sind, um den Gegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Als Beispiel wird explizit ein renovierungsbedürftiges Gebäude genannt. Darüber hinaus konkretisiert IAS 16.24 für Sachanlagen, die keine Immobilien nach IAS 40.22 sind, die Aktivierungspflicht von nachträglichen Aufwendungen. Verbesserungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines *asset* werden danach angenommen, wenn

³¹³ IAS 40.5.

³¹⁴ Vgl. hierzu auch *Lüdenbach/Hoffman*, IAS, S. 435.

³¹⁵ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 16, Rz. 25.

- gem. IAS 16.24 (a) die Nutzungsdauer verlängert und damit die Kapazität einer Anlage erhöht wird,
- gem. IAS 16.24 (b) die Produktionsqualität einer Anlage verbessert wird,
- gem. IAS 16.24 (c) es zu einer wesentlichen Senkung der ursprünglichen Betriebskosten kommt.

Daneben bestimmt IAS 16.25, dass Reparatur- und Instandhaltungsausgaben zur Wiederherstellung oder Bewahrung des wirtschaftlichen Nutzens einer Sachanlage als sofort abzugsfähiger Aufwand erfasst werden müssen, da mit ihrem Anfall kein zusätzlicher, über den ursprünglichen Zustand hinausgehender Nutzen verbunden ist. So führen nachträgliche Ausgaben für Wartung und Überholung von Sachanlagen grundsätzlich sofort zu Aufwand, da der originäre Zustand lediglich wiederhergestellt, nicht aber erhöht wird.³¹⁶

2.1.3 Komponentenbilanzierung

Wie bereits an anderer Stelle erörtert,³¹⁷ weist IAS bei der *asset*-Bilanzierung gem. IAS 16.12 gewisse Atomisierungstendenzen auf. Bei unterschiedlichen Nutzungsdauern einzelner Komponenten oder unterschiedlicher Nutzenstiftung für das Unternehmen ist es unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, die gesamten Ausgaben für einen Vermögenswert auf seine Komponenten aufzuteilen und jede Komponente einzeln zu bilanzieren.³¹⁸ Die Konsequenz dieser Vorgehensweise zeigt sich insbesondere bei der Erneuerung und dem Austausch der Komponenten, worauf auch IAS 16.27 verweist. Die Erneuerung oder der Austausch einer Komponente führt jeweils zur Aktivierung der Ausgabegegenwerte, die bei Verzicht auf die Atomisierung regelmäßig sofort zu Aufwand geführt hätten.

Die Allokation des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Komponenten kann gem. SIC 23 auch zur gesonderten Aktivierung des Gegenwerts für die Kosten einer Großinspektion und Generalüberholung führen. Diese Kosten sind bei der erstmaligen Bilanzierung von den Anschaffungskosten zu separieren, sofern gem. SIC 23.5 (b) und (c) mit diesem *asset* dem Unternehmen wahrscheinlich

³¹⁶ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 16, Rz. 26; *Wohlgemut*, HdJ, Abt. I/9, Rz. 118.

³¹⁷ Siehe 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, 2. Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierung, S. 63 ff.

³¹⁸ IAS 16.12 und .27 nennt als Beispiel einen Hochofen, der nach einer bestimmten Zeit auszufüttern ist, oder Flugzeugteile wie Sitze und Bordküchen, die über die Lebensdauer des Flugzeugs mehrfach ausgetauscht werden.

künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt und die Ausgaben sich verlässlich ermitteln lassen.³¹⁹ Die Atomisierung führt dabei zu der Notwendigkeit, dass die entsprechenden Ausgaben für die einzelnen *assets* aus dem Gesamtpreis herausgetrennt werden. Sind dabei beispielsweise die Kosten für die Generalüberholung in dem Kaufpreis nicht explizit aufgeführt, so können diese gem. SIC 23.10 auch geschätzt werden.³²⁰ Wurde in Höhe der Kosten der Generalüberholung ein *asset* aktiviert und abgeschrieben, so ist gem. SIC 23.5 i.V.m. IAS 16.27 bei der Durchführung der Generalüberholung anstelle des abgeschrieben ein neues *asset* zu aktivieren.³²¹

2.2 Vergleich von IAS 16 und 40 und Steuerrecht

2.2.1 Aktivierung von Sachanlagevermögen

Übereinstimmung besteht zwischen IAS und Steuerrecht dahingehend, dass es sich beim Sachanlagevermögen um materielle Ausgabengegenwerte handelt, die beweglich oder unbeweglich sein können. Allerdings verzichtet das Steuerrecht auf die bei IAS vorgesehene Herausstellung der *investment properties*, was jedoch im Bereich der Bilanzierung nicht zu Abweichungen vom Steuerrecht führt.

2.2.2 Behandlung der nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten

Anschaffungskosten werden im geltenden Steuerrecht über § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB bestimmt. Zu den Anschaffungskosten zählen danach auch die nachträglichen Anschaffungskosten, diese werden zu dem Wirtschaftsgut hinzuaktiviert. Grundsätzlich müssen die nachträglichen Anschaffungskosten in keinem zeitlichen Bezug zur Anschaffung stehen und können auch noch Jahre nach der Anschaffung anfallen.³²²

Auch die Herstellungskosten umfassen im geltenden Steuerrecht in Anlehnung an § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen, die für die *Herstellung*³²³, für die *Erweiterung* eines Wirtschaftsgutes³²⁴

³¹⁹ Das bis zur ersten Generalüberholung verfügbare und im Kaufpreis enthaltene Nutzungspotenzial wird nach SIC 23.8 schneller aufgezehrt als die übrigen Anschaffungskosten. Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 328; *Schildbach*, Aufwandsrückstellung, StuB 2002, S. 795.

³²⁰ Vgl. *Schildbach*, Aufwandsrückstellung, StuB 2002, S. 795.

³²¹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 328; *Schildbach*, Aufwandsrückstellung, StuB 2002, S. 795.

³²² Vgl. *Ellrott/Schmidt-Wendt* in Beck Bil Kom, § 255, Rz. 110.

³²³ Zu den Herstellungskosten gehören die Aufwendungen, die für die Herstellung des Wirtschaftsgutes aufgewendet werden. Neben dem gewöhnlichen Herstellungsvorgang, der für die erstmalige Errichtung eines Wirtschaftsgutes die Bilanzierung bestimmt, können auch in Ausnahmefällen Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten als Neuherstellung beurteilt werden, nämlich dann, wenn das Wirtschaftsgut seine Brauchbarkeit vollständig eingebüsst hat und wenn durch die Instandsetzungsarbeiten und Verwendung der übrigen, noch nutzbaren Teile ein

oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung³²⁵ entstehen. Nachträgliche Herstellungskosten beziehen sich auf Ausgaben, die im Zusammenhang mit Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten des Wirtschaftsgutes anfallen. Die aktivierungspflichtigen nachträglichen Herstellungskosten müssen dabei vom sog. Erhaltungsaufwand abgegrenzt werden. Um als nachträgliche Herstellungskosten qualifiziert zu werden, ist den drei Kriterien gemein, dass die Ausgaben jeweils zu einer wesentlichen Verbesserung oder Veränderung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsgutes führen müssen.³²⁶

neues Wirtschaftsgut entsteht, vgl. hierzu *Pezzer*, Instandsetzung, DB 1996, S. 850; *BFH* v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632 m.w.N. Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führen auch dann zu Herstellungskosten, wenn das Wirtschaftsgut in einen neuen Funktions- und Zweckzusammenhang überführt wird, vgl. hierzu *Pezzer*, Instandsetzung, DB 1996, S. 854; *Ellrott/Schmidt-Wendt* in Beck Bil Kom, § 255, Rz. 378; *BFH* v. 29.06.1965, VI 236/64 U, BStBl. III 1965, S. 507; v. 02.08.1983, VIII R 104/79, BStBl. II 1983, S. 728; v. 31.03.1992, IX R 175/87, BStBl. II 1992, S. 808.

³²⁴ Eine Erweiterung liegt dann vor, wenn die Substanz eines Wirtschaftsgutes vermehrt wird oder wenn nachträgliche Bestandteile eingebaut werden, die bisher nicht vorhanden waren. Bei einem Gebäude stellt dies beispielsweise eine Aufstockung, ein Anbau oder eine Vergrößerung der Nutzfläche dar (vgl. *Pezzer*, Instandsetzung, DB 1996, S. 850; *BFH* v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632 m.w.N.). Es ist diesbezüglich unerheblich, welchen Umfang die Erweiterungsmaßnahmen annehmen; auch geringfügige Aufwendungen führen zu Herstellungskosten, die zu aktivieren sind. Die Substanzmehrung muss sich dabei allerdings auf das Wirtschaftsgut als Ganzes und nicht nur auf ein einzelnes Teil beziehen (vgl. *Ellrott/Schmidt-Wendt* in Beck Bil Kom, § 255, Rz. 380.) Als Ganzes meint die zweckbestimmte Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes. Bezieht sich die Erweiterung nur auf einen Teil des Wirtschaftsgutes, wie beispielsweise beim Einbau zusätzlicher Heizkörper im Rahmen einer Heizungsumstellung in einem Wohngebäude, so liegt Erhaltungsaufwand vor. Das regelmäßige oder unregelmäßige Ersetzen einzelner Bestandteile oder Reparaturen, durch die die Nutzungsfähigkeit des gesamten Wirtschaftsgutes erhalten bleibt, ist demgegenüber als Erhaltungsaufwand zu betrachten und als Aufwand sofort abzugsfähig (vgl. *Pougin*, Abgrenzung, DB 1983, S. 241).

³²⁵ Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die zeitnah zur Anschaffung, d.h. innerhalb von drei Jahren anfallen und im Verhältnis zum Kaufpreis hoch sind, bildeten lange Zeit nach der Rechtsprechung des *BFH* aktivierungspflichtige Herstellungskosten (vgl. *BFH* v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl. III 1966, S. 672; v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl. II 1990, S. 53; v. 30.07.1991, IX R 123/90, BStBl. II 1992, S. 30 m.w.N.; v. 23.09.1992, X R 10/92, BStBl. II 1993, S. 338; *BFH* v. 09.05.1995, IX R 5/93, BStBl. 1996, S. 588 m.w.N.; v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632 m.w.N.). Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung mit der Richtlinie 157 Abs. 4 EStR als sog. „anschaffungsnahen Aufwand“ an. Mit seinen jüngsten Urteilen hat der *BFH* die Auffassung, dass die Höhe und die zeitliche Nähe zur Anschaffung für die Beurteilung als Herstellungskosten bedeutsam sind, aufgegeben und stellt vielmehr auf eine gesamte Betrachtung der Substanz des Wirtschaftsgutes ab (*BFH* v. 12.09.2001, IX R 39/97, BB 2002, S. 1350; v. 12.09.2001, IX R 52/00, DStR 2002, S. 1039; v. 20.08.2002, IX R 70/00, INF 2003, S. 123; v. 03.12.2002, IX R 64/99, INF 2003, S. 203.). Demnach sind Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Bestandteilserneuerung hinausgehen und den Gebrauchswert des Wirtschaftsgutes insgesamt deutlich erhöhen, als Herstellungskosten zu qualifizieren. Unerheblich ist dabei die Höhe der Aufwendungen. Auf diese Rechtsprechung hat das BMF seinerseits reagiert und diese Rechtsprechung mit dem BFM-Schreiben vom 18.07.2003 (IV C 3, S 2211, 94/03) übernommen (DB 2003, S. 1652 ff.).

³²⁶ Alle weiteren Aufwendungen sind dagegen als Erhaltungsaufwendungen zu erfassen. Die Grenze ist dabei fließend, so dass zur Klärung dieser Frage die Rechtsprechung in der Vergangenheit insbesondere die Abgrenzung zwischen nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Immobilien konkretisiert hat. Die Abschreibungssätze bei der Bewertung von Gebäuden sind sehr niedrig, so dass dem Steuerpflichtigen durch eine sofortige Aufwandsverrechnung ein erheblicher Zinsvorteil zu kommen würde. Auf Grund der hohen Bedeutung bei der Folgebewertung hat die Rechtsprechung sich daher hauptsächlich mit Immobilien beschäftigt. Es zählen dazu u.a. folgenden Urteile: *BFH* v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl. III 1966, S. 672; v. 30.07.1991, IX R 123/90, BStBl. II 1992, S. 30 m.w.N.; v. 23.09.1992, X R 10/92, BStBl. II 1993, S. 338; v. 09.05.1995, IX R 5/93, BStBl. 1996, S. 588; v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632; v. 09.05.1995, IX R 88/90, BStBl. II 1996, S. 628; v. 09.05.1995, IX R 69/92, BStBl. II 1996, S. 630, v. 09.05.1995; v. 09.05.1995, IX R 2/94, BStBl. II 1996, S. 637; v. 19.09.1995, IX R 37/93, DB 1995, S. 2575; v. 12.09.2001, IX R 39/97, BB 2002, S. 1350; v. 12.09.2001, IX R 52/00, DStR 2002, S. 1039.

Obwohl die nach deutschem Recht notwendige Trennung zwischen nachträglichen Anschaffungskosten und nachträglichen Herstellungskosten nach IAS entbehrlich ist, und obwohl sich die Ansatzpunkte für die Abgrenzung unterscheiden,³²⁷ besteht bei den nachträglichen Ausgaben zwischen IAS und Steuerrecht eine grundlegende Übereinstimmung. Entsprechend der nutzenorientierten Abgrenzung des *asset*-Begriffs kommt eine Aktivierung nur in Betracht, wenn dem Unternehmen über die ursprüngliche Leistungsfähigkeit des *asset* hinaus zukünftiger Nutzen zufließt. Die dagegen aus der gegenständlichen Abgrenzung des steuerlichen Wirtschaftsguts folgende Anbindung der Aktivierung nachträglicher Ausgaben an die Kriterien der *Herstellung*, der *Erweiterung* oder an *eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung* dient aber letztendlich auch dem Ziel, einen über das ursprüngliche Nutzenpotenzial hinausgehenden Nutzen für das Unternehmen zu schaffen. Nachträgliche Herstellungskosten werden nach IAS und Steuerrecht somit jeweils nur dann aktiviert, wenn der Wesensgehalt des Vermögensgegenstandes deutlich verändert oder verbessert wird,³²⁸ so dass sich aus der terminologischen Abweichung zwischen IAS und Steuerrecht regelmäßig keine materiellen Konsequenzen ergeben dürften.

Die Höhe der nachträglichen Ausgaben ist für beide Rechenwerke ohne Bedeutung.³²⁹ Auch steht es der Aktivierung nach IAS und Steuerrecht nicht entgegen, wenn schon beim Erwerb eines Vermögenswertes erkennbar ist, dass nach dem Erwerb künftige Ausgaben anfallen werden, um den Vermögenswert überhaupt nutzen zu können.³³⁰ Als weitere Gemeinsamkeit gilt, dass Reparatur- und Instandhaltungsausgaben nach IAS und Steuerrecht jeweils als Aufwand zu behandeln sind. Ohne Bedeutung für die Aktivierung nachträglicher Ausgaben ist nach beiden Rechenwerken zusätzlich auch der zeitliche Bezug der Ausgaben zum ursprünglichen Anschaffungsvorgang. Allerdings könnte hier die im Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 16.07.2003 vorgesehene Rege-

³²⁷ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 16, Rz. 27 f.; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 327; *Ordelleide* in Beck'sches HdR, B 162, Rz. 262 f. Die Unterscheidung ist nach IAS auf Grund derselben Grundsätze für Anschaffungs- und Herstellungskosten entbehrlich. Die Hinzuaktivierung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwand wird nach IAS für die Sachanlagen durch Beispiele konkretisiert, während dies bei den Finanzinvestitionen in Immobilien nicht geschieht. Das Steuerrecht kann nicht eine solch detaillierte Regelung für die Hinzuaktivierung von nachträglichen Herstellungskosten des Sachanlagevermögens vorsehen. Allerdings ist wiederum die sich im deutschen Steuerrecht aus der Rechtsprechung entwickelte Konkretisierung nachträglicher Herstellungskosten in der IAS Bilanzierung in dieser Detaillierung nicht anzutreffen.

³²⁸ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 327.

³²⁹ Diese Aussage gilt in Bezug auf *BFH* v. 12.09.2001, IX R 39/97, BB 2002, S. 1350; v. 12.09.2001 IX R 52/00, DStR 2002, S. 1039; v. 20.08.2002, IX R 70/00, INF 2003, S. 123; v. 03.12.2002, IX R 64/99, INF 2003, S. 203. Der von der Finanzverwaltung vorgegebene „anschaffungsnahe Aufwand“ gem. R 157 Abs. 4 EStR stellt dagegen auf die Höhe der Ausgaben ab und steht insofern im Widerspruch zu dieser getätigten Aussage. Dies gilt auch für den Entwurf des Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) vom 16.07.2003, demnach der bisher in den Richtlinien aufgeführte anschaffungsnahe Aufwand gesetzlich im § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG kodifiziert werden soll.

³³⁰ Vgl. *Ordelleide* in Beck'sches HdR, B 162, Rz. 275 und IAS 16.26.

lung zum „anschaffungsnahen Aufwand“ eine steuerliche Regelung begründen, die den IAS fremd ist.

2.2.3 Komponentenbilanzierung

Ein gravierender Unterschied zwischen IAS und steuerlicher Gewinnermittlung findet sich im Bereich der Komponentenbilanzierung, die nach IAS in den aufgezeigten Grenzen zulässig ist.³³¹ Für die Aktivierung der steuerlichen Wirtschaftsgüter gilt, dass sie objektivierungsbedingt einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang bilden müssen, der Atomisierungstendenzen entgegensteht und eine Aufblähung der Aktivierungsobjekte zugunsten einer umfassenden Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffs vermeidet. Eine Aufteilung des Wirtschaftsgutes in einzelne Bestandteile ist steuerlich ausgeschlossen.

Neben den abweichenden Aktivierungskriterien nach IAS und Steuerrecht entfaltet die Komponentenbilanzierung insbesondere bei nachträglichen Ausgaben bedeutende Konsequenzen. Während der Austausch oder die Erneuerung einzelner Komponenten steuerlich mit Blick auf das umfassende Wirtschaftsgut regelmäßig sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand begründet, werden in diesen Fällen nach der Logik der IAS-Komponentenbilanzierung die Ausgaben als Erwerb eines eigenständigen Sachanlagevermögens aktiviert. Insbesondere ist es nach deutschem Steuerrecht nicht möglich, die Kosten für eine Generalüberholung zu aktivieren, da diese Kosten sofort als Aufwand zu erfassen sind.

2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 16 und 40

2.3.1 Aktivierung von Sachanlagevermögen

Die in den IAS-Regeln vorgesehene Herauslösung bestimmter Immobilien aus dem Sachanlagevermögen mit dem Ziel, die bilanzielle Behandlung dieser *investment properties* stärker den Finanzinvestitionen annähern zu können, ist für steuerliche Zwecke nicht zielführend. Denn wegen der stärker gegenständlichen Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffs kommt es für die steuerbilanzielle Behandlung eines Wirtschaftsgutes primär auf seine Beschaffenheit an. Im Zusammenhang mit dem *asset*-Begriff, der entscheidend auf den zukünftigen Nutzen abstellt, kommt dagegen nach IAS der Verwendung und nicht der gegenwärtigen Beschaffenheit eines Vermögenswerts die entscheidende

³³¹ Siehe 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, 2. Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierung, S. 63 ff.

Bedeutung zu. Steuerlich besteht keine Veranlassung, dieser Sonderbehandlung der *investment properties* zu folgen.

2.3.2 Behandlung von nachträglichen Ausgaben

Wie dargestellt, sind nach IAS nachträgliche Ausgaben für schon bilanzierte *assets* zu aktivieren, wenn es wahrscheinlich ist, dass über die ursprüngliche Leistungsfähigkeit hinaus dem Unternehmen zukünftiger Nutzen zufließt. Dies ist nach den genannten Beispielen dann der Fall, wenn das *asset* eine wesentliche Verbesserung seines Zustandes erfährt, d.h. der zukünftigen Funktion des *asset* eine höhere Bedeutung beigemessen wird. Auch für die steuerliche Aktivierung nachträglicher Ausgaben ist entscheidend, dass der Wesensgehalt des Wirtschaftsgutes deutlich verändert oder verbessert wird.³³² Auch die Zeitnähe oder die Höhe der Aufwendungen sind nach IAS und Steuerrecht keine sachlich begründeten Aktivierungskriterien und können daher nicht als Grundlage für die Hinzuaktivierung von Ausgaben dienen, da sie nicht zwingend eine wesentliche Verbesserung des Vermögenswertes begründen. Der sog. „anschaffungsnahe Aufwand“, wie im Entwurf des Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) vom 16.07.2003 enthalten, ist insofern nicht nur den IAS-Regeln fremd, sondern sollte daher auch für das deutsche Steuerrecht nochmals überdacht werden. Mit Ausnahme dieses Spezialfalls kann also im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung auf die IAS-Regeln zurückgegriffen werden.

Die in IAS 16.24 genannten Beispiele zur Verbesserung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines *asset* genügen auch den steuerlichen Aktivierungskriterien und würden in einem eigenständigen Steuerrecht eine Aktivierung rechtfertigen.³³³ Das Gleiche gilt für das Beispiel des Kaufes eines renovierungsbedürftigen Hauses. Auch hier führen die Renovierungsarbeiten steuerlich zu nachträglichen Herstellungskosten, die zu aktivieren sind.³³⁴ Es kann daher festgestellt werden, dass auf der Basis der bekannten Kriterien *Herstellung*, *Erweiterung* und *eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung* die IAS Vorgehensweise hinsichtlich nachträglicher Herstellungskosten

³³² Vgl. *Wohlgemut* in HdJ, Abt. I/9, Rz. 51.

³³³ Bei diesen Beispielen handelt es sich um die Verlängerung der Nutzungsdauer einschließlich einer Kapazitätserweiterung, um die Verbesserung der Produktionsqualität einer Maschine und um eine wesentlichen Senkung der ursprünglich berechneten Betriebskosten.

³³⁴ *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 255 HGB, Rz. 24, *Wohlgemut*, HdJ, Abt. I/9, Rz. 42, S. 39; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255, Rz. 48; *Stobbe* in *H/H/R*, § 6 EStG, Rz. 670 ff. insbesondere 684 ff.; *Glanegger* in *Schmidt*, EStG, § 6 EStG, Rz. 88 und 210, *Rose/Telkamp*, Abbruch, DB 1977, S. 1917 ff. Des Weiteren handelt es sich bei Abbruchkosten um Anschaffungskosten, wenn ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude in der Absicht erworben wird, das Gebäude abzureißen; denn es war das Ziel des Beschaffungsvorgangs, ein unbebautes Grundstück zu erhalten. Vgl. *A/D/S*, 6. Aufl., § 255 HGB, Rz. 5, *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255 HGB, Rz. 8; *Glanegger* in *Schmidt*, EStG, § 6 EStG, Rz. 91.

ten unter Ausschluss der nachfolgend diskutierten Atomisierungstendenzen steuerlich übernommen werden kann.

2.3.3 Komponentenbilanzierung

Für steuerliche Zwecke kann die Komponentenbilanzierung nicht empfohlen werden, da nachprüf-
bare Grenzen für eine solche Aktivierung nicht erkennbar sind. Die Komponentenbilanzierung er-
öffnet einen erheblichen Bilanzierungsspielraum, da im Zeitpunkt der Anschaffung bestimmt wer-
den kann, ob es beispielsweise eine zukünftige Generalüberholung separat aktiviert oder in das *as-
set* eingebunden werden soll.³³⁵ Dagegen sieht der steuerlich zu beachtende einheitliche Nutzungs-
und Funktionszusammenhang eine eigenständige Bilanzierung einzelner Bestandteile eines Vermö-
genswerts nicht vor, so dass auch beim regelmäßigen Ersatz, Austausch oder Erneuerung eines Be-
standteils regelmäßig keine Aktivierung in Betracht kommt. Es gilt dabei die Betrachtungsweise,
dass diese Maßnahmen grundsätzlich die Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes während seiner üblichen
Gesamtnutzungsdauer gewährleisten und nicht verlängern.³³⁶ Aus Objektivierungsgründen kann
eine Komponentenbilanzierung steuerlich nicht befürwortet werden, da es an einer nachprüf-
baren Grenze für die Atomisierung fehlt und die Gefahr nicht von der Hand zu weisen ist, dass ein Akti-
vierungschaos droht. Auch die Abgrenzungsproblematik zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand
würde sich bei einer Komponentenbilanzierung verschärfen, da sich - wegen der kleineren
Einheiten - sehr viel häufiger die Frage stellt, ob nachträgliche Ausgaben als Herstellungsaufwand
zu qualifizieren sind. Die Ausgaben für den Ersatz von bestimmten Bestandteilen müssen steuerlich
als Aufwand der Periode verbucht werden. Nur so werden Ermessensspielräume eingeschränkt und
damit ein Gleichmaß der Besteuerung gewährleistet.

3 Finanzinstrumente

3.1 Vorgehensweise nach IAS 32 und 39

Ein Finanzinstrument ist gem. IAS 32.5 und IAS 39.8

³³⁵ Vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 8, Rz. 46 f.

³³⁶ Vgl. *Pezzer*, Instandsetzung, DB 1996, S. 854; *Pougin*, Abgrenzung, DB 1983, S. 241 f., *BFH* v. 30.05.1974, IV R 56/72, BStBl. II 1974, S. 520. Als Beispiel lässt sich hier der Austauschmotor eines LKW anführen. Der neue Motor ist ein fester Bestandteil des LKW in seinem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und die Kosten des Austauschmotors sind somit als Erhaltungsaufwand zu behandeln.

ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.

Von der *asset*-Definition des Rahmenkonzeptes unterscheidet sich diese Definition insbesondere dahingehend, dass nicht explizit auf einen *wahrscheinlichen künftigen Nutzenzufluss* Bezug genommen wird. Dieser Verweis unterbleibt, da Finanzinstrumente bereits dann zu bilanzieren sind, wenn das Unternehmen Vertragspartei bezüglich der Rechte aus einem Vermögenswert geworden ist. Die Finanzinstrumente der Aktivseite einer IAS-Bilanz werden durch *finanzielle Vermögenswerte* abgebildet.

Finanzielle Vermögenswerte umfassen nach IAS 32.5 und IAS 39.8:

- flüssige Mittel (Kassenbestände);
- das Recht, flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten;
- das Recht, Finanzinstrumente mit einem anderen Unternehmen unter potenziell vorteilhaften Bedingungen austauschen zu können; oder
- ein als Aktivum gehaltenes Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens.

Da *finanzielle Vermögenswerte* konkret auf den Zufluss von künftigen Zahlungsmitteln abstellen, bestimmen sie sich über den mittelbaren oder unmittelbaren Austausch von Zahlungsmitteln.³³⁷ Sie verkörpern im Gegensatz zu den realwirtschaftlichen Vermögenswerten einen Rechtsanspruch auf den Zufluss von Zahlungsmitteln.³³⁸ Daher grenzen sie sich durch ihren weiter fortgeschrittenen Geld-Werdungsprozess von den materiellen und immateriellen Vermögenswerten eines Unternehmens ab und werden in der IAS-Bilanz als Finanzinstrumente ausgewiesen.³³⁹ Zu den finanziellen Vermögenswerten zählen dabei grundsätzlich alle originären und derivativen Finanzinstrumente ab dem Zeitpunkt ihres Vertragsabschlusses.³⁴⁰ Originäre Finanzinstrumente umfassen beispielsweise das gesamte Geldvermögen, Guthaben bei Kreditinstituten oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.³⁴¹ Als typische Beispiele für derivative Finanzinstrumente werden gem. IAS 39.13 Futures, Forwards, Swaps oder Optionen genannt.

³³⁷ Vgl. *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1461; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 127.

³³⁸ IAS 32.11.

³³⁹ Vgl. *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1461 f.; ähnlich *Herzig/Mauritz*, Marktbewertungspflicht, BB 1997, Beilage 5, S. 3 und 9.

³⁴⁰ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 529.

³⁴¹ Vgl. jeweils mit weiteren Beispielen *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1461; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 128.

3.1.1 Kategorisierung

IAS 39.10 definiert vier Kategorien *finanzieller Vermögenswerte*. Zu den vier Kategorien zählen:

- zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte (*financial assets held for trading*):³⁴² Finanzinstrumente, die hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurden, einen Gewinn aus kurzfristigen Preisschwankungen zu erzielen. Derivative Finanzinstrumente³⁴³, die nicht zu Sicherungszwecken eingesetzt werden, sind dieser Kategorie zuzuordnen.³⁴⁴
- bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen (*held-to-maturity investments*): Finanzinstrumente mit festen oder bestimmbareren Zahlungen sowie einer festen Laufzeit, die das Unternehmen bis zur Endfälligkeit halten wird.
- vom Unternehmen ausgereichte Kredite und Forderungen (*loans and receivables originated by the enterprise*): Finanzinstrumente, die vom Unternehmen durch die direkte Bereitstellung von Bargeld, Waren oder Dienstleistungen an einen Schuldner geschaffen wurden.
- zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte (*available-for-sale financial assets*): Finanzinstrumente, die nicht zu den drei erstgenannten Finanzinstrumenten zählen. Es handelt sich insofern um eine Auffangposition.

Diese Einteilung ist im Rahmen der Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte materiell von Bedeutung.³⁴⁵ Während der erstmalige Ansatz der finanziellen Vermögenswerte gem. IAS 39.66 einheitlich zu den Anschaffungskosten erfolgt, wird die Folgebewertung der einzelnen Posten nicht einheitlich vorgenommen. In IAS 39.69 ist unter dem Aspekt des zutreffenden Vermögens- und Ertragsausweises grundsätzlich der *fair-value*-Ansatz vorgesehen. Es wird gem. IAS 39.70 davon ausgegangen, dass für die finanziellen Vermögenswerte wegen ihrer Marktnähe der *fair-value* verlässlich ermittelbar ist. Gem. IAS 39.73 sind allerdings bestimmte finanzielle Vermögenswerte zu

³⁴² In den IASB-Änderungsvorschlägen des *Improvement Projects* zu IAS 39 ist gem. ED-IAS 39.10 vorgesehen, dass zukünftig auch sämtliche „normalen“ Forderungen und Verbindlichkeiten als Handelswerte gewillkürt werden können. Vgl. hierzu auch *Lüdenbach*, Neuerung, BB 2002, S. 2116.

³⁴³ Derivative Finanzinstrumente werden gem. IAS 39.10 folgendermaßen definiert:

- der Wert des Finanzinstruments ist abhängig von der Veränderung eines Basisobjektes wie beispielsweise eines Zinssatzes,
- für das Finanzinstrument wird eine vergleichsweise geringe anfängliche Netto-Investition fällig,
- das Finanzinstrument wird zu einem späteren Zeitpunkt beglichen.

Die Bilanzierung der Derivate ist dabei im hohen Maße zweckbestimmt. Entweder werden Spekulationszwecke verfolgt oder es soll ein risikobehaftetes Grundgeschäft abgesichert werden. Vgl. *Gebhardt*, BFuP 1996, S. 562 f.

³⁴⁴ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 524.

³⁴⁵ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 516; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 128.

fortgeführten Anschaffungskosten und nicht zum *fair-value* zu bewerten.³⁴⁶ Aus der unterschiedlichen Folgebewertung resultiert ein ungleicher Erfolgsausweis, so dass die Kategorisierung die Höhe des zukünftigen Gewinns wesentlich beeinflusst und damit für das Unternehmen von hoher Bedeutung ist.

3.1.2 Bilanzwirksamkeit

Finanzielle Vermögenswerte sind gem. IAS 39.27 bilanziell zu berücksichtigen, wenn das Unternehmen Vertragspartei wird. Dies beinhaltet grundsätzlich auch die Bilanzierung schwebender Geschäfte.³⁴⁷ Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist allerdings nicht für alle Finanzinstrumente in gleicher Weise von Relevanz. Während gem. IAS 39.29 (b) beispielsweise Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entsprechend der herrschenden Praxis erst dann angesetzt werden dürfen, wenn mindestens eine der Vertragsparteien die zugesagte Lieferung oder Leistung erbracht hat, sind derivative Finanzinstrumente gem. IAS 39.29 (c) mit dem Tag anzusetzen, an dem die vertragliche Verpflichtung eingegangen wird. Sie sind nicht erst am Schlusstag zu bilanzieren, an dem der Austausch tatsächlich vorgenommen wird. Entscheidend ist dabei, dass der Bilanzleser zeitnah über die wirtschaftlichen Gegebenheiten informiert werden soll, da derivative Finanzinstrumente auf Grund ihrer geringen Nettoinvestition und der starken Hebelwirkung beträchtliches wirtschaftliches Gewicht entfalten können.³⁴⁸ Sie sind deswegen bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als bilanzwirksame Geschäfte zu berücksichtigen.³⁴⁹ Bei marktgerechten Bedingungen haben unbedingte Finanzderivate bei Vertragsabschluss einen Wert von null.³⁵⁰ Für bedingte Finanzderivate fällt dagegen eine Optionsprämie an, die gem. IAS 39.29d entsprechend zu bilanzieren ist.³⁵¹

³⁴⁶ Ausgenommen von der *fair-value* Bewertung sind gem. IAS 39.37 *loans and receivables originated by the enterprise, held-to-maturity investments* und finanzielle Vermögenswerte, für die kein notierter Marktpreis auf einem aktiven Markt zur Verfügung steht.

³⁴⁷ Die Bilanzierung schwebender Geschäfte ist kein Grundsatz des Rahmenkonzeptes. Die Bilanzierung schwebender Geschäfte lässt sich lediglich aus den Anforderungen an die Finanzinstrumente gem. IAS 32 und 39 ableiten. Vgl. *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 29.

³⁴⁸ Vgl. *Niemeyer*, Bilanzierung, S. 93.

³⁴⁹ Vgl. *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 4.

³⁵⁰ Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von Termingeschäften wird man davon ausgehen können, dass Leistung und Gegenleistung sich ausgleichend gegenüberstehen. Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass der Marktwert bei Vertragsabschluss Null beträgt. Vgl. *Gebhardt*, Finanzinstrumente, BFuP 1996, S. 565; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 596. Bedingte Derivate haben somit zum Zeitpunkt der Anschaffung einen Wert i.H. der gezahlten Prämie; ähnlich *Bellavite-Hövermann/Barckow* in *Baetge et. al.*, Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 35; *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 28, Rz. 232.

³⁵¹ Vgl. *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, 2003, § 28, Rz. 232.

3.1.3 Sicherungsbeziehungen

Die Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente und die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe erfordern bei der Existenz von Sicherungsbeziehungen spezielle Rechnungslegungsregeln, die in IAS 39.121 – .165 verankert sind. Ein gesondertes *hedge-accounting* wäre dann nicht notwendig, wenn sowohl das Grundgeschäft als auch das Sicherungsgeschäft grundsätzlich zum *fair value* bewertet würde, da sich die beiden Positionen einer Sicherungsbeziehung in der Erfolgsermittlung gegeneinander aufrechnen würden.³⁵² Allerdings werden nicht alle Finanzinstrumente im Rahmen der Folgebewertung zum *fair value* bewertet, so dass erst das *hedge-accounting* für eine symmetrische Erfassung der Wertänderung beim Grund- und Sicherungsgeschäft sorgt.³⁵³ Die ansonsten geltenden Bewertungsvorschriften bei den Grundgeschäften hinsichtlich der fortgeführten Anschaffungskosten werden dann zu Gunsten der bei den Sicherungsgeschäften vorzunehmenden Folgebewertung geändert.³⁵⁴

Um die bestehenden Sicherungsbeziehungen bilanziell abbilden zu können, müssen sowohl die Bilanzposten der zum *hedge-accounting* heranzuziehenden Grundgeschäfte als auch die möglichen Sicherungsinstrumente ausgemacht, genau definiert und dokumentiert werden (IAS 39.142 (a)). Als Sicherungsinstrumente (*hedging instruments*) sind dabei gem. IAS 39.122 in der Regel derivative Finanzinstrumente vorgesehen.³⁵⁵ Gesicherte Grundgeschäfte (*hedge items*) können gem. IAS 39.127 bilanzwirksame Vermögensgegenstände oder Schulden (*recognised assets or liabilities*), eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung (*unrecognised firm commitment*) oder eine vorhergesehene Transaktion (*forecasted transactions*)³⁵⁶ sein.

IAS kennt gem. IAS 39.137 (a), (b) und (c) drei Arten des *hedge-accountings*. Unter einem *fair-value-hedge* werden alle Sicherungszusammenhänge subsumiert, die Vermögensgegenstände gegen Marktwertänderungen absichern. Es werden beispielsweise fixe Zinszahlungen mittels eines *swaps*

³⁵² Vgl. *Göttgens*, Accounting, BFuP 1995, S. 151; *Herzig* in FS Baetge, Derivatebilanzierung, S. 44; *Herzig/Mauritz*, Marktbewertungspflicht, BB 1997, Beilage 5, S. 5; *Steiner/Tebroke/Wallmeier*, Finanzderivate, WPg 1995, S. 535 ff. m.w.N.

³⁵³ Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 249.

³⁵⁴ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 152; *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1467; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 516 und 587; *Lüdenbach* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 28, Rz. 4; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 372 und 376.

³⁵⁵ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 591; *Lüdenbach* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, 2003, § 28, Rz. 4. Zur Absicherung von Währungsrisiken können in Ausnahmefällen auch originäre Finanzinstrumente als Sicherungsinstrument dienen.

³⁵⁶ Bei den sog. *forecasted transactions* handelt es sich um antizipative *hedges*. Hierzu zählen beispielsweise die Absicherung von Kursrisiken eines *erwarteten* Kaufs oder Verkaufs in Fremdwährung, für die eine feste Verpflichtung noch nicht besteht. Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 601; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 378.

in variable Zinszahlungen getauscht. Grund- und Sicherungsgeschäft werden dabei zum *fair-value* bilanziert, so dass Wertschwankungen gem. IAS 39.153 ergebniswirksam erfasst werden.³⁵⁷ Ein *cash-flow-hedge* sichert dagegen das Risiko der Schwankungen von Zahlungsströmen, die entweder direkt einzelnen Bilanzpositionen zugeordnet werden können oder sich auf vorhersehbare Transaktionen beziehen. Auch hier werden Grund- und Sicherungsgeschäft zum *fair value* bilanziert. Der sich aus der Bewertung ergebende Erfolg ist gem. IAS 39.158 hinsichtlich der Absicherung in einen effektiven und einen nicht effektiven Teil zu unterteilen. Der effektive Teil des Erfolges wird gem. IAS 39.158 (a) erfolgsneutral im Eigenkapital ausgewiesen, während der ineffektive Teil derivativer Finanzinstrumente gem. IAS 39.158 (b) erfolgswirksam in der GuV gezeigt wird.³⁵⁸ Der *cash-flow-hedge* tauscht dabei beispielsweise variable Zinszahlungen in fixe Zinszahlungen. *Fair-value-hedges* und *cash-flow-hedges* unterscheiden sich insofern hinsichtlich der Richtung ihrer Zahlungsstromänderungen.³⁵⁹ Des Weiteren besteht nach IAS noch die Möglichkeit der Abbildung von Sicherungsbeziehungen, die der Absicherung von Wechselkursänderungen bei Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit (*hedge of a net investment in a foreign entity*) dienen.

Die Bildung von Sicherungszusammenhängen steht allerdings nicht in der freien Entscheidung des Bilanzierenden, sie unterliegt gem. IAS 39.142 gewissen Voraussetzungen. Dazu gehören und gem. 39.142 (a) die formale Dokumentation des Sicherungsgeschäfts, gem. 39.142 (b) eine hohe Wirksamkeit der Absicherung³⁶⁰ und gem. IAS 39.142 (c) bei einem *cash-flow-hedge* eine hohe Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Transaktionen. Die Voraussetzungen zum *fair-value-hedge* sind erfüllt, wenn das Sicherungsinstrument gem. IAS 39.127 ein einzelnes *asset* bzw. eine einzelne *liability* oder eine Mehrzahl von *assets* oder *liabilities* mit gleichartigen Risikostrukturen absichert.³⁶¹ Die Absicherung von einer aus einem Portfolio entstandenen Nettoposition (*macro hedge*)

³⁵⁷ Vgl. dazu *IDW*, Sicherungsgeschäfte, WPg 2001, S. 346. Bei einem perfekten *hedge* gleichen sich die Ergebnisse aus dem Sicherungs- und Grundgeschäft aus, so dass sich insgesamt keine Gewinn- oder Verlustauswirkungen ergeben. Vgl. hierzu *Graf Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 252.

³⁵⁸ Vgl. *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 377.

³⁵⁹ Die unterschiedlichen Zahlungsstromänderungen lassen sich folgendermaßen darstellen: variabel in fix oder fix in variabel. Vgl. dazu *IDW*, Sicherungsgeschäfte, WPg 2001, S. 346.

³⁶⁰ Gem. IAS 39.146 gilt ein Sicherungsgeschäft als hoch wirksam, wenn das Unternehmen zu Beginn und über die gesamte Laufzeit des Sicherungsgeschäfts davon ausgehen kann, dass Änderungen des *fair value* oder des *cash-flow* eines gesicherten Grundgeschäfts nahezu vollständig durch eine Änderung des *fair value* oder des *cash-flow* des Sicherungsinstruments kompensiert werden und die tatsächlichen Ergebnisse in einer Bandbreite von 80 bis 125 Prozent liegen.

³⁶¹ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow*, in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 160; *IDW*, Entwurf, WPg 2001, S. 1186; *IDW*, Einzelfragen, WPg 2002, S. 820; *Lüdenbach* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 28, Rz. 246.

darf dagegen bilanziell nicht abgebildet werden.³⁶² Im Falle eines *macro hedges* kann aber wiederum die Sicherungsbeziehung einzelner, disaggregierter *assets* oder *liabilities* mit einem Sicherungsinstrument bilanziell berücksichtigt werden.³⁶³ Für den *cash-flow hedge* gilt dieser konkrete Zusammenhang gem. IAS 39.142 (a) und 163 wie beim *fair-value-hedge* auch. Es ist beim *hedging* nach IAS im Ergebnis die eindeutige Zuordnung von Zahlungen aus dem Sicherungsinstrument zu den abzusichernden Zahlungen notwendig.³⁶⁴

3.2 Vergleich von IAS 32 und 39 und Steuerrecht

Die Kategorie der Finanzinstrumente nimmt im deutschen Bilanz- und Steuerrecht keine Sonderstellung ein. Erwähnung finden Finanzinstrumente einzig im Rahmen einer Spezialvorschrift für Kreditinstitute gem. § 340c Abs. 1 HGB, wo Finanzinstrumente gleichberechtigt neben Wertpapieren des Handelsbestands, Devisen und Edelmetallen stehen. Insofern gelten im deutschen Bilanzrecht für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.³⁶⁵ Abweichend von IAS 39 existieren im deutschen Bilanzrecht keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften für die Bilanzierung dieser Finanzinstrumente,³⁶⁶ sie werden nicht explizit von den realwirtschaftlichen Sachverhalten separiert. Dies ist steuerlich auch nicht notwendig, da in der Folgebewertung der rechtliche Anspruch auf den Zufluss von Zahlungsmitteln nicht mit dem *fair value*, sondern höchstens mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird. Finanzinstrumente nach IAS werden auch in der deutschen Rechnungslegung bilanziert, sie sind im Rahmen des Bilanzgliederungsschemas gem. § 266 Abs. 2 HGB in verschiedenen Posten an unterschiedlichen Stellen in der Bilanz zu finden, z.B. als flüssige Mittel, Forderungen oder Anteile. Sie alle sind mit einem Rechtsanspruch auf einen mittelbaren oder unmittelbaren Zahlungsmittelzufluss verknüpft.

Nach *Bellavite-Hövermann/Barckow* wird im Folgenden anhand der Aktivseite des HGB-Bilanzgliederungsschemas aufgezeigt, welche Bilanzposten nach deutschem Verständnis unter die *finanziellen Vermögenswerte* gem. IAS 39 fallen. Bilanzposten, die identisch mit Finanzinstrumente nach IAS sind, sind fett und die identisch sein können, sind kursiv gedruckt.

³⁶² Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 161.

³⁶³ Vgl. *IDW*, Entwurf, WPg 2001, S. 1186; *IDW*, Einzelfragen, WPg 2002, S. 820. Der am 21.08.2003 veröffentlichte IASB-Standardentwurf zur Überarbeitung von IAS 39 sieht allerdings weniger restriktive Vorschriften für die Bildung von Sicherungszusammenhängen vor. Demnach sollen zukünftig für *fair-value-hedges* auch *macro-hedges* erlaubt sein. Vgl. hierzu DB 2003, Kurznachrichten Internationale Rechnungslegung, S. 1918.

³⁶⁴ Vgl. *IDW*, Zweifelsfragen, WPg 2001, S. 1499.

³⁶⁵ Vgl. *Bertsch/Kärchner*, Steuerbilanz, S. 734.

³⁶⁶ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 14.

A. Anlagevermögen
I. Immaterielle Vermögenswerte
II. Sachanlagen
III. Finanzanlagen
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundenen Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. Sonstige Ausleihungen
B. Umlaufvermögen
I. Vorräte
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. <i>Sonstige Vermögensgegenstände</i>
III. Wertpapiere
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Eigene Anteile
3. Sonstige Wertpapiere
IV. Kassenbestand, Bankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks
C. Rechnungsabgrenzungsposten

Abbildung 4: Abgleich finanzieller Vermögenswerte nach IAS und aktiver Bilanzposten nach deutschem Steuerrecht

Quelle: Bellavite-Hövermann/Barcko, in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Auflage, IAS 39, Rz. 16.

Gem. IAS 32.5 und IAS 39.8 sind folgende Positionen einer Handels- und Steuerbilanz als finanzielle Vermögenswerte zu qualifizieren:³⁶⁷

- Ausleihungen des Bilanzgliederungsschemas A.III.2, 4 und 6, da sie das Recht zum Empfang von Barmitteln oder anderweitigen Vermögenswerten beinhalten;
- Wertpapiere des Anlagevermögens des Bilanzgliederungsschemas A.III.5 stellen ein als Aktivum gehaltenes Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens dar;
- Forderungen des Bilanzgliederungsschemas B.II.1, 2 und 3 stellen Rechte dar, flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten;

³⁶⁷ Vgl. Bellavite-Hövermann/Barckow in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 16.

- sonstiger Vermögensgegenstand des Bilanzgliederungsschemas B.II.4 ist ein vertraglich zugestandenes Recht auf einen möglicherweise vorteilhaften Austausch von Finanzinstrumenten. Unter den sonstigen Vermögensgegenständen können, müssen aber nicht finanzielle Vermögenswerte fallen. So zählen zu den finanziellen Vermögenswerten beispielsweise Optionsprämien, da sie ein Recht auf einen Austausch von Finanzinstrumenten unter potenziell vorteilhaften Bedingungen gewährleisten. Dagegen sind Forderungen aus Steuerrückerstattungen keine Finanzinstrumente, da sie nicht auf vertraglichen Regelungen beruhen;
- Wertpapiere des Umlaufvermögens des Bilanzgliederungsschemas B.III.1 und 3 beinhalten ein Recht, flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten;
- Kassenbestand, Bankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks des Bilanzgliederungsschema B.IV. sind flüssige Mittel.

3.2.1 Kategorisierung

Nachdem bestimmte Bilanzposten als finanzielle Vermögenswerte im Sinne der IAS-Bilanzierung identifiziert wurden, stellt sich die Frage, wie sie hinsichtlich der vier beschriebenen IAS-Kategorien einzuordnen sind.

- Die zu Handelszwecken gehaltenen finanziellen Vermögenswerte (*financial assets held for trading*) werden nach deutschem Bilanzverständnis dem Umlaufvermögen zugerechnet.³⁶⁸ Zwar fehlen nach deutschem Bilanzrecht Kriterien, die den Handelsbestand abgrenzen, dem Umlaufvermögen werden allerdings keine Vermögenswerte zugeordnet, die zum dauerhaften Verbleib im Unternehmen bestimmt sind.³⁶⁹ Die Zuordnung gilt steuerlich allerdings nicht für Finanzderivate, da diese als schwebende Geschäfte im deutschen Steuerrecht bilanzunwirksam sind.
- Die bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinstrumente (*held-to-maturity investments*) werden nach deutschem Verständnis dem Anlagevermögen zugeordnet, wobei für diese Zuordnung nicht zwingend das Halten bis zur Endfälligkeit erforderlich ist, vielmehr genügt bereits die Absicht, den Vermögenswert auf Dauer zu halten.³⁷⁰
- Die vom Unternehmen ausgereichten Kredite und Forderungen (*loans and receivables originated by the enterprise*), die nicht zu Handelszwecken gehalten werden, finden sich in der

³⁶⁸ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 57.

³⁶⁹ Vgl. *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 128.

³⁷⁰ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow*, in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 61; *Gebhardt/Naumann*, Grundzüge, DB 1999, S. 1466; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 130 f.

deutschen Bilanzierung im Anlagevermögen bei den Ausleihungen und im Umlaufvermögen bei den Forderungen wieder.³⁷¹

- Die Residualgröße der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte kann nicht eindeutig dem Anlage- oder Umlaufvermögen zugeordnet werden, weil diese finanziellen Vermögenswerte im deutschen Bilanzgliederungsschema keine eindeutige Entsprechung finden.³⁷²

3.2.2 Bilanzwirksamkeit

Für die angesprochenen Vermögenswerte gilt steuerlich, dass sie trotz ihres fortgeschrittenen Geldwerdungsprozess nach dem Realisationsprinzips nicht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sondern erst dann bilanziert werden, wenn mindestens eine der Vertragsparteien die zugesagte Lieferung oder Leistung erbracht hat. Nach IAS gilt dagegen unter Berücksichtigung der aufgeführten Abweichungen der Grundsatz, dass für die Aktivierung finanzieller Vermögenswerte der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ausschlaggebend ist.

Es ist dabei festzustellen, dass der Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach IAS und Steuerrecht identisch ist. Dagegen ist bei der bilanziellen Berücksichtigung schwebender Geschäfte als Unterschied herauszustellen, dass die nach IAS 39 bilanzwirksamen derivativen Finanzinstrumente im deutschen Steuerrecht generell bilanzunwirksam³⁷³ sind.³⁷⁴ Insofern stehen sich der informationsorientierte IAS-Ansatz und der vorsichtsgeleitete steuerliche Ansatz auf Grund ihrer divergierenden Zwecksetzung konträr gegenüber.

³⁷¹ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 66.

³⁷² Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow* in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 67; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 132.

³⁷³ Schwebende Geschäfte sind auf Leistungsaustausch bezogene, gem. 320 ff. BGB zweiseitige verpflichtende Verträge, bei denen die Sach- oder Dienstleistungspflicht noch nicht erfüllt wurde und somit eine Gleichwertigkeit zwischen Ansprüchen und Verpflichtungen angenommen wird. Entscheidend für die Existenz eines schwebenden Geschäftes ist insofern die synallagmatische Verknüpfung einer beiderseitigen Leistungspflicht der Vertragspartner. Demnach sind Derivategeschäfte als schwebende Geschäfte zu charakterisieren, da zwischen dem Vertragsabschluss und dem Erfüllungszeitpunkt typischer Weise ein zeitlicher Abstand besteht. Ausschlaggebend für die steuerliche Bilanzunwirksamkeit sind dabei Vorsichtsüberlegungen. Da das Geschäft noch nicht realisiert ist, ist es zunächst noch mit solchen Risiken behaftet, so dass es nicht bilanziert werden darf. Das Vorsichtsprinzip dominiert somit das steuerliche Vollständigkeitsgebot, d.h. die sich aus dem Vollständigkeitsgebot ergebende Bilanzierungsnotwendigkeit von schwebenden Geschäften wird durch die vorsichtige Bilanzierung zurückgedrängt. Schwebende Geschäfte sind allerdings zunächst einzeln zu bewerten und daraufhin zu untersuchen, ob ggf. ein Verpflichtungsüberschuss zu erwarten steht, der dann durch Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste handelsrechtlich zu berücksichtigen wäre. Bedingte und unbedingte Finanzgeschäfte unterscheiden sich dabei in ihrem Bilanzansatz nicht. Vgl. *Bertsch/Kärchner*, Steuerbilanz, S. 740; *Döller*, Bilanzierung, BB 1974, S. 1541; *Gebhardt*, Finanzinstrumente, BFuP 1996, S. 565; *Göttgens/Prahl*, Bilanzierung, WPg 1993, S. 505; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 239 ff.; *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 107 ff.; *Kuhner* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 246, Rz. 831; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, § 249, Rz. 63 ff.;

Trotz dieses wesentlichen Gegensatzes in der bilanziellen Erfassung schwebender Geschäfte kommt es zwischen IAS und Steuerrecht bei der Behandlung von Optionsprämien bedingter Finanzderivate allerdings zu einem Gleichlauf. In der Vergangenheit war es im deutschen Steuerrecht zwar strittig, ob Optionsprämien zu bilanzieren sind,³⁷⁵ der BFH hat jedoch mit seinem Urteil³⁷⁶ vom 18.12.2002 klargestellt, dass der Optionsinhaber die Prämie als aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut zu behandeln hat.³⁷⁷ Auch nach IAS werden übereinstimmend mit dem Steuerrecht Optionsprämien bilanziell erfasst. Steuerlich wird die Bilanzierung allerdings nicht wie nach IAS unter Informationsaspekten vorgenommen, vielmehr wird lediglich davon ausgegangen, dass auf Grund des Vollständigkeitsgebots der Ansatz eines Wirtschaftsgutes geboten und nach dem Realisationsprinzip ein sofortiger Gewinnausweis der Optionsprämie nicht zulässig ist.³⁷⁸ Darüber hinaus bilanziert IAS aber zusätzlich auch noch die Option selbst, was steuerlich wiederum unzulässig ist, so dass am Bilanzstichtag der steuerliche Ausweis auf die Optionsprämie reduziert ist und nach IAS die weitere Entwicklung des Derivates berücksichtigt wird.³⁷⁹

A/D/S, § 249 HGB, Rz.78 ff; *Moxter*, Grundsätze, S. 50 f.; *Graf Waldensee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 245; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 453; *Woerner*, Grundsatzfragen, FR 1984, S. 490; *Woerner*, Gewinnrealisation, BB 1988, S. 771; BFH v 16.11.1982, VIII R 95/81, BStBl. II 1983, S. 361; v. 08.12.1982, I R 142/81, BStBl. II 1983, S. 369; v. 24.08.1983, I R 16/79, BStBl. II 1984, S. 273; v. 19.07.1983, VIII R 160/79, BStBl. II 1984, S. 56; v. 25.01.1984, I R 7/80, BStBl. II 1984, S. 344.

³⁷⁴ Vgl. *Bellavite-Hövermann/Barckow*, in Baetge et. al., Rechnungslegung nach IAS, 2. Aufl., IAS 39, Rz. 84; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 529; *Lüdenbach* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 28, Rz. 3 und Rz. 28. Wobei die Bilanzierung von Finanzderivaten dem deutschen Handelsrecht auf der Passivseite allerdings vertraut ist, da sich schwebende Geschäfte bei negativer Entwicklung bilanziell in einer Drohverlustrückstellung niederschlagen. Vgl. hierzu *Herzig/Mauritz*, Marktbewertungspflicht, BB 1997, Beilage 5, S. 5.

³⁷⁵ Nach Auffassung der Finanzverwaltung BMF-Schreiben /NV vom 03.09.1996, IV B 2 - S 2133 - 17/96 und des FG München (v. 28.11.2000, 7 K 2035/98, EFG 2001, S. 274) war die Optionsprämie beim Stillhalter im Zeitpunkt der Einräumung der Option erfolgswirksam auszuweisen. Demgegenüber wurde von der h.M. und vom Finanzgericht Hamburg (v. 06.12.2001, VI 227/99, EFG 2002, S. 559) die Auffassung vertreten, dass hinsichtlich der Optionsprämie beim Stillhalter bilanziell bis zur Ausübung, zum Verfall oder zur Glattstellung eine Erfolgsneutralisation durch Passivierung vorzunehmen ist. Vgl. *Herzig/Briesemeister*, Optionsgeschäfte, DB 2002, S. 1570 m.w.N.

³⁷⁶ Vgl. BFH v. 18.12.2002, I R 17/02, BFH/NV 2003, S. 702.

³⁷⁷ Spiegelbildlich ist die Optionsprämie beim Stillhalter zu passivieren. Gemäß des BFH-Urteils vom 18.12.2002 m.w.N. fordert das Gebot der vollständigen Bilanzierung gem. § 246 Abs. 1 HGB den Ausweis der Verpflichtung des Stillhalters, da die vollständige Verpflichtung erst mit der Ausübung oder dem Verfall der Option erfüllt wird. Des Weiteren entspricht die erfolgsneutrale Vereinnahmung der Prämie auch dem Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Demnach ist der mit der Prämie verbundene Ertrag erst dann realisiert, wenn die damit im Zusammenhang stehende Leistung erbracht wird, da eine Realisierung des Gewinns erst dann eintritt, wenn der Verpflichtete den Vertrag „wirtschaftlich erfüllt“ hat. Ein Erfolgsausweis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Prämie ist somit nicht sachgerecht.

³⁷⁸ Vgl. *Herzig/Briesemeister*, Optionsgeschäfte, DB 2002, S. 1578 m.w.N.

³⁷⁹ Dieser Unterschied gilt insbesondere seit dem steuerlichen Verbot für die Bildung von Drohverlustrückstellungen gem. § 5 Abs. 4a EStG.

3.2.3 Sicherungsbeziehungen

Ähnlich wie nach IAS sind auch im Steuerrecht Sicherungszusammenhänge bilanziell zu beachten. So herrscht in der deutschen Steuerrechtsliteratur weitestgehend Einigkeit darüber, dass ein formales Verständnis des Einzelbewertungsprinzips nicht sachgerecht ist und daher die bilanzielle Berücksichtigung von bestimmbareren Sicherungszusammenhängen als notwendig erachtet wird.³⁸⁰ Dies gilt insbesondere für den idealtypischen Fall des *micro-hedges*, bei dem sich ein Grund- und ein Sicherungsgeschäft spiegelbildlich gegenüberstehen.³⁸¹ IAS 39 geht hier noch einen Schritt weiter, es werden über diesen *Eins-zu-Eins*-Zusammenhang auch Sicherungsbeziehungen zugelassen, bei denen mehrere Grundgeschäfte mit vergleichbarem Risikoprofil abgesichert werden. Während es allerdings nach IAS eindeutige Bestimmungen zum Nachweis des Sicherungszusammenhangs gibt, sind diese im Steuerrecht nirgendwo kodifiziert. Es existiert daher auch keine einheitliche Regelung, wie dieser Nachweis geführt werden muss.³⁸² Es hat sich allerdings herauskristallisiert, dass der Sicherungszusammenhang eindeutig dokumentiert³⁸³ und effektiv³⁸⁴ sein muss. Diese beiden Merkmale gehören auch zu den zentralen Anforderungen des *hedge-accounting* nach IAS, so dass beim Nachweis des Sicherungszusammenhangs im Kern Gemeinsamkeiten zwischen IAS und Steuerrecht zu erkennen sind. Allerdings bleibt anzumerken, dass es der Steuerpflichtige bei diesem Lösungsansatz nach wie vor in der Hand hat, diesen Nachweis zu führen oder darauf zu verzichten, und damit ein faktisches Wahlrecht besitzt.³⁸⁵

³⁸⁰ Vgl. *Anstett/Husmann*, Bewertungseinheiten, BB 1998, S. 1525; *Benne*, Einzelbewertung, DB 1991, S. 2602 ff.; *Berger/Ring* in Beck Bil Kom, § 253, Rz. 77; *Bertsch/Kärcher*, Steuerbilanz, S. 737 f.; *Göttgens/Prahl*, Bilanzierung, WPg 1993, S. 507 f.; *Herzig* in FS Beatege, Derivatebilanzierung, S.52 ff.; *Herzig/Mauritz*, Analyse, Zfbf 1998, S. 100 ff.; *Kuhner* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 246, Rz. 876; *Moxter*, Grundsätze, S. 29 m.w.N.; *Prahl/Naumann*, Finanzinstrumente, WPg 1992, S. 715 ff.; *Windmüller/Breker*, Optionsgeschäfte, WPg 1995, S. 398.

³⁸¹ *Micro-hedges* bestehen idealtypisch aus zwei gegenläufigen Geschäften, bei denen die zukünftigen Verluste/Gewinne des einen Geschäfts aus etwaigen Preisänderungen durch gegenläufige Gewinne/Verluste des zweiten Geschäftes ausgeglichen werden.

³⁸² Vgl. Tabelle in *Herzig/Mauritz*, Hedges, WPg 1997, S. 145.

³⁸³ Vgl. beispielsweise *Bertsch/Kärcher*, Steuerbilanz, S. 741; *Gebhardt*, Finanzinstrumente, BFuP 1996, S. 572; *Göttgens/Prahl*, Bilanzierung, WPg 1993, S. 508; *Herzig/Mauritz*, Hedges, WPg 1997, S. 146; *Kuhner* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 246, Rz. 868.

³⁸⁴ Grundsätzlich wird zunächst die Existenz von Grund- und Sicherungsgeschäft gefordert, so dass das Sicherungsgeschäft eine hinreichende Risikominderung durch eine negative Korrelation hinsichtlich des Marktpreisrisikos des Grundgeschäft leisten kann. Eine perfekte Absicherung mit vollkommen negativer Korrelation der Wertentwicklung von Grund- und Sicherungsgeschäft ist jedoch nur selten möglich. Eine effektive Absicherung sollte somit auch bei solchen Sicherungsgeschäften gelten, bei denen die Marktwertentwicklung des Grund- und Sicherungsgeschäfts sich während der Laufzeit nicht exakt umgekehrt proportional entwickeln Vgl. *Bertsch/Kärcher*, Steuerbilanz, S. 741; *Gebhardt*, Finanzinstrumenten, BFuP 1996, S. 572; *Herzig/Mauritz*, Hedges, WPg 1997, S. 146; *Kuhner*, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 246, Rz. 867 ff. Der *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft e.V.*, Finanzinstrumenten, DB 1997, S. 638 f, bezieht Effektivität auf einen objektiven einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang.

³⁸⁵ Die subjektive Bestimmung des Saldierungsbereichs kann durch die beiden folgenden, einsetzbaren Arten faktischer Wahlrechte erreicht werden:

- durch Verzicht beziehungsweise durch Vornahme einer Erklärung von Bewertungseinheiten;

Des Weiteren kennt das deutsche Steuerrecht nicht explizit die IAS-Differenzierung zwischen der Absicherung von Vermögenswerten gegen Marktwertänderungen (*fair-value-hedge*) und der Absicherung von zukünftigen Zahlungsstromschwankungen (*cash-flow-hedge*). Sofern es sich bei der Absicherung des Grundgeschäftes nicht um künftige Transaktionen handelt, sind beide Absicherungsarten steuerlich zu berücksichtigen. Die bilanzielle Relevanz der Absicherung von Grundgeschäften, die künftige Transaktionen (antizipatives *hedging*) umfassen, ist dagegen nach deutschem Handels- und Steuerbilanzrecht strittig. Ganz überwiegend wird eine bilanzielle Berücksichtigung auf Grund einer fehlenden vertraglichen Konkretisierung und der daraus resultierenden Entobjektivierung abgelehnt.³⁸⁶

Ein deutlicher Unterschied besteht zwischen IAS 39 und Steuerrecht in der bilanziellen Abbildung des Sicherungszusammenhangs. IAS 39 wählt bei der Darstellung von Sicherungsbeziehungen eine Abbildungsmethode für den Jahresabschluss, die im Gegensatz zu dem vorsichtsbedingten, stichtagsbezogenen deutschen Konzept die informationsorientierte Darstellung der Risikokompensation in den Vordergrund rückt.³⁸⁷ Nach IAS erfolgt das *hedge-accounting* in der Weise, dass unter Informationsaspekten Grund- und Sicherungsgeschäft getrennt bilanziert werden und für beide Geschäfte in der Folgebewertung der *fair value* herangezogen wird. Trotz der isolierten Betrachtung von Grund- und Sicherungsgeschäft wird die Wertentwicklung des Sicherungszusammenhangs bilanziell vollständig berücksichtigt,³⁸⁸ so dass bei perfekter negativer Korrelation von Sicherungs- und Grundgeschäft im Ergebnis keine Erfolgswirkungen zu verzeichnen sind. Sofern die Wertentwicklung von Sicherungs- und Grundgeschäft allerdings nicht perfekt negativ korreliert - was der Normalfall sein dürfte - werden die aus der Sicherungsbeziehung resultierenden Gewinne oder Verluste entsprechend bilanziell aufgedeckt.

- durch mehr oder weniger starkes Abweichen von den für erforderlich gehaltenen Voraussetzungen für die Anerkennung von Bewertungseinheiten.

Vgl. *Gebhardt*, Finanzinstrumente, BFuP 1996, S. 571; *Gebhardt/Breker*, Einzelabschluss, DB 1991, S. 1535 ff.; *Herzig/Mauritz*, Hedges, ZfbF 1998, S. 102.

³⁸⁶ Vgl. *Förschle* in Beck Bil Kom, § 246, Rz. 134; *Glaum/Förschle*, Finanzinstrumente, DB 2000, S. 1533 f.; *Kuhner* in B/K/T, Bilanzrecht, § 246, Rz. 873; *Scharpf*, Financial Instruments, FB 2000, S. 378; *Steiner/Tebroke/Wallmeier*, Finanzderivate, WPg 1995, S. 533 und 540. Der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der *Schmalenbach Gesellschaft e.V.*, Finanzinstrumente, DB 1997, S. 641 kommt dagegen auch zu dem Ergebnis, dass antizipative *hedges* im Steuerrecht durchaus zulässig sein könnten.

³⁸⁷ Vgl. *Göttgens*, Accounting, BFuP 95, S. 147.

³⁸⁸ Vgl. *Göttgens*, Accounting, BFuP 95, S. 159 f.

Im Steuerrecht wird dagegen eine kompensatorische Bilanzierung von Bewertungseinheiten angestrebt.³⁸⁹ Die kompensatorische Bilanzierung trägt dem Umstand Rechnung, dass derivative Finanzinstrumente als schwebende Geschäfte aus Vorsichtsüberlegungen im deutschen Bilanzrecht bilanzunwirksam sind, sie aber zur Beurteilung eines wirtschaftlichen Sachverhalts hinsichtlich der Absicherung eines Grundgeschäfts dennoch bilanziell herangezogen werden. Das Realisations- und Imparitätsprinzip wird sodann auf die Gesamtposition angewendet, so dass eine Abwertung (Teilwertabschreibung) oder Rückstellungsbildung (Rückstellung für drohende Verluste) erst dann erforderlich ist, wenn der Wert der Gesamtposition unter die Anschaffungskosten fällt.³⁹⁰ Des Weiteren bilden im Steuerrecht die Anschaffungskosten bei der Folgebewertung von aktiven Bilanzpositionen die Wertobergrenze, so dass Gewinne aus Sicherungsbeziehungen erst bei Realisation des Geschäfts bilanziell erfasst werden.³⁹¹ Hinzu kommt, dass auf Grund des steuerlichen Verbots der Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 5 Abs. 4a EStG Verluste aus Sicherungsgeschäften steuerlich nicht berücksichtigt werden können, so dass ein Verlustausweis im Rahmen der kompensatorischen Bilanzierung nur eingeschränkt vollzogen wird.³⁹² Es ist weiter zu berücksichtigen, dass bei Bilanzpositionen der Aktivseite unabhängig von der Qualifizierung zum Anlage- oder Umlaufvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 Teilwertabschreibungen nur bei voraussichtlich *dauerhaften* Wertminderungen vorgenommen werden können, so dass der antizipierende Verlustausweis zusätzlich eingeschränkt wird.³⁹³ Als Gegensatz zwischen IAS und Steuerrecht ist somit zu erkennen, dass die nach IAS aus zu bilanzierenden Sicherungszusammenhängen resultierende realisierbare Gewinne³⁹⁴ und Verluste vollständig aufgedeckt werden, während steuerlich aus Sicherungszusammenhängen resultierende Gewinne und Verluste gerade nicht gezeigt werden.³⁹⁵

³⁸⁹ Der Bilanzierungseinheit liegt dabei lediglich eine gedankliche Verschmelzung von Grund- und Sicherungsgeschäft zu einer Risikoeinheit zu Grunde. Die kompensatorische Bilanzierung ermöglicht sodann die Vermeidung des Ausweises von rein fiktiven, tatsächlich mit Sicherheit nicht eintretenden Verlusten, sie hat nicht den Ausweis unrealisierter Gewinne zur Folge. Vgl. *Anstett/Husmann*, Bewertungseinheiten, BB 1998, S. 1523 f.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 38; *Göttgens*, Accounting, BFuP 95, S. 159 f. Es lässt sich allerdings nicht eindeutig feststellen, ob es sich bei der kompensatorischen Bewertung im deutschen Steuerrecht um eine Pflicht oder um ein Wahlrecht handelt.

³⁹⁰ Vgl. *Anstett/Husmann*, Bewertungseinheiten, BB 1998, S. 1523 f.; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 243 und 255 f.; *Groh*, Fremdwährungsgeschäfte, DB 1986, S. 873; *Herzig* in FS Beatge, Derivatebilanzierung, S. 43; *Franke/Menichetti*, Risikomanagement, DBW 1994, S. 193 ff.; *Kuhner* in B/K/T, Bilanzrecht, § 246, Rz. 875.

³⁹¹ Vgl. *Graf Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 255.

³⁹² Das Verbot von Drohverlustrückstellungen bei gleichzeitiger Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen bedeutet eine steuersystematische Inkonsequenz, da realisierbare Verluste asymmetrisch behandelt werden. Vgl. *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 314; *Moxter*, Verluste, DStR 1998, S. 514; zu den Drohverlustrückstellungen vgl. *Kuhner*, B/K/T, Bilanzrecht, § 246, Rz. 901; *Strahl* in Korn, EStG, § 5, Rz. 604 ff.

³⁹³ Vgl. BMF v. 25.02.2000, IV C 2 – S 2171 b – 14/00, BStBl. I 2000, S. 372 ff.; *Dietrich*, Teilwertabschreibung, DStR 2000, S. 1633; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 250; *Kessler*, Teilwertabschreibung, DB 1999, S. 2585.

³⁹⁴ Sofern sie nicht erfolgsneutral im Eigenkapital auszuweisen sind.

³⁹⁵ Vgl. ähnlich *Graf Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 255.

3.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 32 und 39

Die Sonderstellung der Finanzinstrumente in der IAS-Welt ergibt sich insbesondere aus der Notwendigkeit, in der Folgebewertung bei Finanzinstrumenten einen *fair value*-Ansatz praktizieren zu können. Begründet wird dies mit dem fortgeschrittenen Geldwertungsprozess bei Finanzinstrumenten. Da steuerlich das strenge Realisationsprinzip bei Finanzinstrumenten genauso wie bei den übrigen Vermögenswerten zu beachten ist, kommt der höhere *fair value*-Ansatz steuerlich grundsätzlich nicht in Betracht. Damit erübrigen sich auch im Steuerrecht umfangreiche Sonderregelungen zum Bereich der Finanzinstrumente.

Auch der Grundsatz, schwebende Geschäfte nicht anzusetzen, wird von IAS 39 im Bereich der Finanzinstrumente insbesondere mit dem Ziel durchbrochen, Wertveränderungen dieser schwebenden Geschäfte bilanziell abbilden zu können. Da Wertsteigerungen steuerlich aber erst bei Umsatzrealisation berücksichtigt werden dürfen und Wertminderungen durch eine steuerlich gegenwärtig nicht anerkannte Drohverlustrückstellung nicht abgebildet werden, besteht auch in diesem Punkt keine Veranlassung, steuerlich der Vorgehensweise nach IAS zu folgen. Im Übrigen wäre es auch wenig überzeugend, nur schwebenden Geschäften im Bereich der Finanzinstrumente eine steuerliche Sonderbehandlung angedeihen zu lassen, die für schwebende Geschäfte in anderen Feldern nicht in Betracht kommt.

Sehr viel differenzierter ist die Situation bei den Sicherungsbeziehungen zu beurteilen, die auch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nicht unberücksichtigt bleiben können. Die steuerliche Begrenzung auf den *Eins-zu-Eins*-Zusammenhang hat den Vorteil der eindeutigen Nachprüfbarkeit, aber den eklatanten Nachteil der weitgehenden wirtschaftlichen Irrelevanz. Denn in der wirtschaftlichen Realität erfolgen Absicherungen inzwischen nur noch ausnahmsweise nach dem Modell des reinen *micro-hedge*, vielmehr ist die Realität durch umfassendere Risikoabsicherungen gekennzeichnet, denen sich auch die steuerliche Gewinnermittlung nicht verschließen sollte. Denn ansonsten besteht die Gefahr, dass aus einem größerem Sicherungsverband buchmäßige Verluste mit steuerlicher Wirkung geltend gemacht werden, obgleich diese Verluste wegen der Absicherung nicht effektiv eintreten.³⁹⁶ In diesem Punkt könnte es von Interesse sein, eine Ausweitung des steuerlich relevanten Sicherungszusammenhangs zu erwägen und dabei die IAS-Lösung hinsichtlich der Absi-

³⁹⁶ Der Gewinn sollte zwar vorsichtig ermittelt werden, er ist jedoch nicht übervorsichtig zu ermitteln, so dass es nicht zum Ausweis eines unzutreffenden Gewinns kommt. Vgl. *Herzig/Mauritz*, *Hedges*, *ZfB* 1998, S. 105.

cherung von mehreren Grundgeschäften mit gleichgerichtetem Risikoprofil in die Überlegung mit einzubeziehen.

Kein geeignetes Vorbild für die steuerliche Gewinnermittlung beinhaltet die IAS-Regelung, wonach der Sicherungszusammenhang eindeutig dokumentiert sein muss, wengleich sich diese Anforderung in der steuerlichen Realität bereits durchgesetzt hat. Gegen diese Lösung spricht aber, dass es der Steuerpflichtige mit der Ausgestaltung der Dokumentation in der Hand hat, bestimmte Vorgänge in den bilanziell relevanten Sicherungszusammenhang einzubeziehen oder herauszunehmen.³⁹⁷ Dieses faktische Wahlrecht kann nicht befriedigen. Zur Überwindung der aufgezeigten Problematik im Zusammenhang mit Sicherungsbeziehungen könnte steuerlich eine Prüfung der IAS-Lösung in Erwägung gezogen werden, für die Bestandteile der Sicherungsbeziehung eine *fair-value*-Bewertung vorsehen, so dass es quasi automatisch zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten kommt.³⁹⁸ Aber diese komplexe Problematik bedarf einer vertieften Untersuchung, die den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.

4 Leasing

Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen thematisiert im Rahmen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit die personelle Zuordnung von Leasingobjekten zum Leasinggeber oder -nehmer.

4.1 Vorgehensweise nach IAS 17

Dem Prinzip *substance over form* folgend, kommt es für die personelle Zuordnung des Leasingobjektes nach IAS nicht auf das zivilrechtliche Eigentum an, sondern auf den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung.³⁹⁹ Nach IAS 17 ist die wirtschaftliche Zuordnung des Leasingobjektes abhängig von der Qualifizierung des Leasingverhältnisses als Finanzierungs- oder Operating-Leasing. Der Umfang, in welchem Risiken und Chancen aus dem Leasinggegenstand beim Leasinggeber oder -nehmer liegen, gibt Aufschluss über diese Zuordnung. Werden im Wesentlichen alle mit dem Gegenstand verbundenen Risiken und Chancen auf den Leasingnehmer übertragen, liegt nach dem *risk and reward*-Ansatz gem. IAS 17.3 ein Finanzierungsleasing vor und das Leasingobjekt ist beim

³⁹⁷ Vgl. Graf Waldерsee in FS Weber, Bilanzierung, S. 250.

³⁹⁸ Vgl. Herzig in FS Moxter, Derivativebilanzierung, S. 54 ff.

³⁹⁹ Vgl. Amman/Wulf, Leasingbilanzierung, StuB 2000, S. 914; Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 356; Alvarez/Wotschofsky/Miethig, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 934; Küting/Hellen/Brakensiek, Leasinggeschäfte, DStR 99, S. 40, Küting/Hellen/Brakensiek, Leasing, BB 1998, S. 1468; Mellwig, Leasingverträge, DB 1998, S. 2 f.; Vater, Eldorado, DStR 2002, S. 2094.

Leasingnehmer zu aktivieren. Ein Operating-Leasingverhältnis ist im Umkehrschluss dann gegeben, wenn es sich nicht um ein Finanzierungsleasing handelt und der Leasinggegenstand beim Leasinggeber bilanziert wird. In IAS 17.8 werden zur Qualifizierung von Leasingverträgen als Finanzierungsleasing Zuordnungsbeispiele angeführt,⁴⁰⁰ die im Wesentlichen auf vier Kriterien abstellen, wobei die Erfüllung eines Kriteriums grundsätzlich ausreicht, um die Bilanzierung beim Leasingnehmer vorzunehmen:

- der vereinbarte Eigentumsübergang nach IAS 17.8a; das juristische Eigentum am Leasingobjekt geht mit dem Auslaufen des Leasingvertrages auf den Leasingnehmer über.⁴⁰¹
- die Vereinbarung einer günstigen Kaufoption nach IAS 17.8b; der dem Leasingnehmer angebotene Kaufpreis liegt deutlich unter dem beizulegenden Zeitwert des Leasingobjektes, weshalb der Leasingnehmer die Option faktisch nicht ausschlagen kann.⁴⁰²
- die Überlassung des Leasingobjektes für eine Laufzeit, die den *überwiegenden Teil* der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausmacht (IAS 17.8c).⁴⁰³
- Barwerttest nach IAS 17.8d; der Barwert der Leasingraten während der Mindestlaufzeit des Leasingvertrages entspricht mindestens dem *fair value* des Leasinggegenstandes.⁴⁰⁴
- Spezialleasing nach IAS 17.8e.⁴⁰⁵

4.2 Vergleich von IAS 17 und Steuerrecht

4.2.1 Ausrichtung am wirtschaftlichen Eigentum

In Übereinstimmung mit IAS stellt auch das Steuerrecht für die bilanzielle Zuordnung des Leasinggegenstandes auf das wirtschaftliche Eigentum ab, wobei der steuerliche Ausgangspunkt allerdings

⁴⁰⁰ Diese Kriterien dienen als Indiz für die Zuordnung; nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kann trotz des Vorliegens eines Kriteriums allerdings ein Operating-Leasing vorliegen. In IAS 17.8 werden Beispiele und in IAS 17.9 werden Indikatoren für das Vorliegen eines Finanzierungsleasing genannt. Die Indikatoren des IAS 17.9 haben in der Beurteilung des Leasingverhältnisses lediglich klarstellenden Charakter, in der Sache wird kein neues Zuordnungskriterium geschaffen. Auf eine Diskussion der Indikatoren wird daher verzichtet.

⁴⁰¹ Durch den Übergang des juristischen Eigentums zum Ende der Laufzeit gehen alle Chancen und Risiken auf den Leasingnehmer über, so dass ihm im Wesentlichen die Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz zukommt.

⁴⁰² Die Vereinbarung einer günstigen Kaufoption ist daher als Finanzierungsleasing zu klassifizieren, auf den Leasingnehmer gehen im Wesentlichen alle mit dem Objekt verbundenen Risiken und Chancen über.

⁴⁰³ Die Zuordnung des überwiegenden Teils der wirtschaftlichen Nutzungsdauer gewährt dem Leasingnehmer im Wesentlichen alle mit dem Objekt verbundenen Risiken und Chancen, mit der Folge, dass das Leasingobjekt ihm zuzuordnen ist.

⁴⁰⁴ Vgl. *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2352; *Mellwig*, Leasingverträge, DB 1998, S. 6. Die wirtschaftliche Begründung des Barwertkriteriums liegt in der Indikatoreneigenschaft für den Übergang des Investitionsrisikos vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer, d.h. mit wachsendem Anteil des Barwertes der Leasingraten während der Mindestlaufzeit am *fair value* des Leasingobjektes nähert sich das Leasinggeschäft unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einem Kaufvertrag an, d.h. auch hier gehen die Risiken und Chancen aus dem Objekt auf den Leasingnehmer über.

⁴⁰⁵ Die Leasinggegenstände haben eine spezielle Beschaffenheit, so dass sie nur der Leasingnehmer nutzen kann.

stärker rechtlich ausgerichtet ist, während IAS eine stärker wirtschaftlich geprägte Ausgangsposition einnimmt. Steuerlich ist bei der Zuordnung des Leasingvertrages zwischen dem Typus des Mietvertrages (Zuordnung zum Leasingnehmer) und des Ratenkaufvertrages (Zuordnung zum Leasingnehmer) abzuwägen,⁴⁰⁶ während IAS sich für die personelle Zuordnung an den Risiken und Chancen aus dem Leasinggegenstand orientiert. Allerdings ist die konkrete Zuordnung trotz dieser unterschiedlichen Ausgangspunkte oft deckungsgleich. Im Gegensatz zur ausdrücklichen Fixierung der Abgrenzungskriterien in IAS 17 sind dem deutschen Steuergesetz explizit keine Abgrenzungskriterien für die Zuordnung von Leasinggegenständen zu entnehmen, diese Aufgabe erfüllen Rechtsprechung und Leasingerlasse.⁴⁰⁷ Sie basieren dabei auf dem Gedanken, dass dem Bilanzierenden die Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz des Wirtschaftsgutes auf Dauer und vollständig zukommen muss.⁴⁰⁸ Allerdings werden die Kriterien Laufzeit des Leasingvertrages und Verwertungsrechte nach Ablauf des Leasingvertrages von IAS und Steuerrecht gleichermaßen genutzt.

4.2.2 Konkrete Abgrenzungskriterien

Eine Gegenüberstellung der Abgrenzungskriterien für die personelle Zuordnung von Leasinggegenständen erfolgt in Abbildung 5, die neben den bereits diskutierten IAS-Kriterien die zentralen steuerlichen Abgrenzungskriterien enthält, nämlich:⁴⁰⁹

- spezieller Zuschnitt auf die Verhältnisse des Leasingnehmers;⁴¹⁰
- Verlängerungsmiete bzw. Anschlusskaufpreis am Ende der Grundmietzeit entspricht höchstens dem Marktpreis;⁴¹¹
- bei kurzer Grundmietzeit attraktive Anschlussverwertung für den Leasingnehmer;⁴¹²
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd deckungsgleich.⁴¹³

⁴⁰⁶ Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 724.

⁴⁰⁷ Zur Rechtsprechung vgl. BFH v. 30.11.1989, IV R 97/86, BFH/NV 1991, S. 432; v. 09.12.1999, III R 74/97, BFH/NV 2000, S. 658; v. 09.12.1999 III R 74/97, BStBl. II 2001, S. 311; v. 30.05.1985, I R 146/81, BStBl. II 1984, S. 825. Zu den Leasingerlassen vgl. folgende vier Erlasse des BMF: Vollarmortisationserlass für Mobilien vom 19.04.1971, BStBl. I 1971, S. 264; Vollarmortisationserlass für Immobilien vom 21.03.1972, BStBl. I 1972, S. 188; Teilarmortisationserlass für vom 22.12.1975, DB 1976, S. 172; Teilarmortisationserlass für Immobilien vom 23.12.1991, BStBl. I 1992, S. 13.

⁴⁰⁸ Vgl. *Mellwig*, Leasingverträge, DB 98, S. 11.

⁴⁰⁹ Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 725.

⁴¹⁰ Vgl. BFH v. 30.11.1989, IV R 97/86, BFH/NV 1991, S. 432.

⁴¹¹ Vgl. BFH v. 09.12.1999, III R 74/97, BStBl. II 2001, S. 311.

⁴¹² Vgl. BFH v. 30.05.1985, I R 146/81, BStBl. II 1984, S. 825.

⁴¹³ Vgl. BFH v. 09.12.1999, III R 74/97, BFH/NV 2000, S. 658.

Fallgruppen	IAS	Steuerrecht
1	a) vereinbarter Eigentumsübergang b) Spezialleasing	a) - b) Spezieller Zuschritt auf die Verhältnisse des Leasingnehmers
2	günstige Kaufoption	a) Verlängerungsmiete bzw. Anschlusskaufpreis am Ende der Gesamtlaufzeit höchstens zum Marktpreis b) bei kurzer Gesamtlaufzeit attraktive Anschlussverwertung beim Leasingnehmer
3	Laufzeit Leasingvertrag überwiegender Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Gesamtlaufzeit annähernd deckungsgleich
4	Barwerttest	-

Abbildung 5: Gegenüberstellung der Abgrenzungskriterien für die personelle Zuordnung nach IAS und Steuerrecht

Die Abbildung 5 signalisiert, dass in den *Fallgruppen 1-3* zumindest eine gewisse Entsprechung der Abgrenzung nach IAS und Steuerrecht besteht, während es an Entsprechung in der *Fallgruppe 4* fehlt.

In *Fallgruppe 1* führt das IAS-Kriterium vereinbarter Eigentumsübergang nach Ablauf des Leasingvertrages unstreitig auch steuerlich zur Begründung von wirtschaftlichen Eigentum. Denn auf den Leasingnehmer geht mit dem Beginn des Leasingvertrages dauerhaft und vollständig der Ertrag und die Substanz des Leasingobjektes über. Der Leasinggeber ist nach Abschluss des Leasingvertrages von jeglichem Einfluss auf den Leasinggegenstand ausgeschlossen, die tatsächliche Entscheidungsbefugnis des Leasingnehmers verdrängt auch für steuerbilanzielle Zwecke das rechtliche Eigentum des Leasinggebers.⁴¹⁴ Ebenso führt das steuerliche Kriterium des Zuschritts auf die Verhältnisse des Leasingnehmers bei normalem Geschäftsgang auch nach IAS entsprechend dem Beispiel des Spezialleasings zur Begründung von wirtschaftlichem Eigentum beim Leasingnehmer, da auf Grund mangelnder Drittverwendungsmöglichkeiten die Vermutung nahe liegt, dass die Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz zum Leasingnehmer überwechselt und dieser dafür ein entsprechendes finanzielles Äquivalent leistet.

⁴¹⁴ Vgl. Alvarez/Wotschofsky/Miethig, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 936; Bender, Leasing Standards, EWS 2000, S. 22; IDW, Handbuch, Bd I, E, Rz. 25; Küting/Brakensiek/Hellen, Leasinggeschäfte, DStR 99, S. 42; Mellwig, Leasingverträge, DB 1998, S. 4.

Nicht ganz so zwingend ist die Entsprechung der Abgrenzungskriterien in *Fallgruppe 2*. Die günstige Kaufoption nach IAS 17.8b nutzt in Übereinstimmung mit dem Steuerrecht den Grundgedanken, dass ein wirtschaftlicher Zwang zur Ausübung einer günstigen Option besteht, womit die Dispositionsbefugnis und damit das wirtschaftliche Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht.⁴¹⁵ Allerdings ist nach IAS unbestimmt, wann eine günstige Kaufoption vorliegt, da kein Grenzwert fixiert wird, der die Kaufoption als günstig qualifiziert, dies liegt vielmehr im Ermessen des Bilanzierenden.⁴¹⁶ Hier sind die steuerlichen Abgrenzungskriterien deutlich präziser und umfassender; es wird neben der Kaufoption auch die Verlängerungsmiete einbezogen und der Marktpreis als Obergrenze eingeführt, um die Vorteilhaftigkeit der Kaufoption oder Verlängerungsmiete zu beurteilen. Der Restbuchwert nach linearer Abschreibung als Schätzwert für den Marktpreis bildet in diesem Zusammenhang einen nachprüfbaren Grenzwert, an dem sich die bilanzielle Zuordnung in nachprüfbarer Weise ausrichten kann.⁴¹⁷ Auch der steuerliche Fall der kurzen Grundmietzeit mit attraktiver Anschlussverwertung beim Leasingnehmer ist mit dem Vorgehen nach IAS grundsätzlich kompatibel. Steuerlich wird diese Fallvariante in den Leasingerlassen durch das Kriterium einer Grundmietzeit von weniger als 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer konkretisiert.⁴¹⁸ Wenn in dieser Zeit Vollamortisation erreicht wird oder eine attraktive Anschlussverwertung beim Leasingnehmer gegeben ist, dürfte auch IAS von einem Finanzierungsleasing ausgehen und die Bilanzierung beim Leasingnehmer vornehmen.⁴¹⁹

Auch in *Fallgruppe 3* wird nach IAS und Steuerrecht der gleiche Abgrenzungsgedanke für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums herangezogen, nämlich das Verhältnis der Laufzeit des Leasingvertrages zur Nutzungsdauer des Leasingobjektes. Aber auch in diesem Punkt ist das IAS-Kriterium unbestimmt. Auf den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer abzustellen, ohne die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu objektivieren,⁴²⁰ eröffnet dem Bilanzierenden einen

⁴¹⁵ Vgl. *Mellwig*, Leasingverträge, DB 98, S. 8.

⁴¹⁶ Vgl. *Alvarez/Wotschofsky/Miethig*, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 936; *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasing, BB 1998, S. 1469; *Mellwig*, Leasingverträge, DB 1998, S. 5.

⁴¹⁷ Vgl. *Alvarez/Wotschofsky/Miethig*, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 937; *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2352. Bisher unterstellt bereits der Vollamortisationserlass für Mobilien vom 19.04.1971, BStBl. I 1971, S. 264 den späteren Kauf, wenn der festgelegte Optionspreis unter dem linearen Restbuchwert oder unter dem niedrigeren gemeinen Wert im Zeitpunkt der Veräußerung liegt. Die steuerliche AfA stimmt zwar generell nicht mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer überein, ist aber unter Objektivierungsaspekten eine notwendige Abgrenzung.

⁴¹⁸ Beim Unterschreiten der 40%-Grenze wird von steuerlicher Seite unterstellt, dass dem Leasingnehmer nach Ablauf des Leasingvertrages die Übernahme zu sehr günstigen Bedingungen zugesichert wurde, so dass dem Leasingnehmer nachhaltiger Ertrag und Substanz aus dem Objekt zukommt.

⁴¹⁹ Vgl. *Engel-Ciric* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 15, Rz. 32.

⁴²⁰ Nach IAS wird bewusst auf eine Quantifizierung verzichtet, so dass eine starre Anwendung der Regelung vermieden wird. Vgl. *Engel-Ciric* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 15, Rz. 22; *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasing, BB 1998, S. 1468.

nicht unerheblichen Gestaltungsspielraum. Hier ist das Steuerrecht deutlich restriktiver und klarer nachprüfbar.⁴²¹ Durch das Abstellen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nicht *überwiegend* (IAS), sondern nahezu vollständig deckungsgleich mit der Grundmietzeit sein muss (90 %-Kriterium),⁴²² wird eine stärker objektivierte Abgrenzung herbeigeführt. Vor diesem Hintergrund kann es im Steuerrecht und nach IAS zu unterschiedlichen personellen Zuordnungen von Leasingobjekten kommen. In der Regel umfasst dabei das IAS-Kriterium der wirtschaftlichen Nutzungsdauer einen längeren Zeitraum als das steuerliche Kriterium der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Eine 90%-ige Vertragslaufzeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht somit eventuell nicht dem *überwiegenden* Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, so dass im Steuerrecht eine Zuordnung beim Leasingnehmer vorgenommen werden muss, während das Leasingobjekt nach IAS beim Leasinggeber verbleibt.⁴²³ Anders gewendet kann unter dem Aspekt, dass das von IAS genannte Kriterium *überwiegend* nicht weiter quantifiziert ist,⁴²⁴ die personelle Zuordnung eines Leasingobjektes bezüglich des Mindestlaufzeitbeispiels nach IAS als Finanzierungsleasing gewertet werden, während im Steuerrecht sowohl das 90%-Kriterium übersprungen als auch unterschritten werden kann und somit die Zuordnung zum Leasingnehmer oder –geber möglich wäre.⁴²⁵

Mit dem Barwertfaktor führt IAS schließlich ein Abgrenzungskriterium ein, dem jegliche steuerliche Entsprechung fehlt, da die aus steuerlicher Sicht erforderliche Objektivierung nicht gewährleistet ist, da bereits eine Normierung des relevanten Diskontierungsfaktors fehlt. Neben diesen Objektivierungsproblemen weist das Barwertkriterium nicht auf einen Übergang der Entscheidungsbezugnis über den Ertrag und die Substanz des Leasingobjektes auf den Leasingnehmer hin, so dass dieses Kriterium für die steuerliche Bilanzierung als ungeeignet erscheint.⁴²⁶

⁴²¹ Vgl. *Engel-Ciric* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 15, Rz. 23.

⁴²² Der Vollarmortisationserlass für Mobilien vom 19.04.1971, BStBl. 1971, S. 264 rechnet das Leasingobjekt dem Leasingnehmer zu, wenn sich die Grundmietzeit über einen wesentlichen Teil, d.h. 90% der Nutzungsdauer erstreckt, unabhängig davon, ob sich eine Kaufoption anschließt oder nicht. Es wird dabei unterstellt, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit der steuerlichen Abschreibungsdauer übereinstimmt.

⁴²³ Vgl. *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasing, BB 1998, S. 1469; *Mellwig*, Leasingverträge, DB 1998, S. 9.

⁴²⁴ Demnach könnte nach SIC 12.10 der überwiegende Teil im Sinne einer 50%-Grenze interpretiert werden. Es wird allerdings auch eine 75%-Grenze diskutiert. Vgl. *Alvarez/Wotschofsky/Miethig*, Leasingverhältnisse, WPg 2001, S. 937; *Engel-Ciric* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 15, Rz. 22; *Helmschrott*, Einfluss, WPg 2000, S. 426; *Vater*, Eldorado, DStR 2002, S. 2094.

⁴²⁵ Liegen beispielsweise die betriebsgewöhnliche und die wirtschaftliche Nutzungsdauer eng beieinander, so kann das Überschreiten des überwiegenden Teils noch unter dem 90%-Kriterium liegen, so dass nach IAS die Zuordnung zum Leasingnehmer und im Steuerrecht zum Leasinggeber vorgenommen wird.

⁴²⁶ Vgl. *Mellwig*, Leasingverträge, DB 1998, S. 6; *Mellwig/Weinstock*, Leasingobjekte, DB 1996, S. 2347 ff.

4.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 17

Wie im Grundlagenteil zur konkreten Bilanzierungsfähigkeit dargestellt, muss das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht für die Beurteilung der Zuordnung eines Leasingobjektes maßgebend sein. Das rechtliche Eigentum als Indiz und die eindeutigen quantitativen Kriterien Dauerhaftigkeit und Vollständigkeit der Entscheidungsbefugnis über Substanz und Ertrag bilden dabei das Fundament für die Qualifizierung als Finanzierungs- oder Operating-Leasing.

Die Untersuchung des Leasings hinsichtlich der IAS-Zuordnungsbeispiele zeigt, dass die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums und die daraus resultierende personelle Zuordnung in der konkreten Anwendung nach IAS und Steuerrecht nicht in jedem Fall zum selben Ergebnis kommen. Die unterschiedliche Beurteilung folgt aus der Tatsache, dass bei der IAS-Bilanzierung Objektivierungsaspekte in den Hintergrund treten, um dem Bilanzleser notwendige Informationen zukommen zu lassen. Die steuerbilanzielle Aktivierung erfordert dagegen ein hohes Maß an Objektivierbarkeit, so dass erst der dauerhafte und vollständige Übergang von Ertrag und Substanz eines Objektes zur Zuordnung beim Leasingnehmer führen kann. Da die Leasingerlasse in der Vergangenheit diesen Anforderungen genügten, ist zu empfehlen, diese für eine Neukonzeption der steuerlichen Rechnungslegung nicht aus den Augen zu verlieren, um eine Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung zu gewährleisten.

5 Teilgewinnrealisierung

5.1 Vorgehensweise nach IAS 11

Bei langfristiger Auftragsfertigung besteht nach IAS 11.22 die Möglichkeit, eine Gewinnrealisation entsprechend dem Fertigungsfortschritt vorzunehmen. IAS 11.22 nennt als Voraussetzung für diese Vorgehensweise die verlässliche Schätzung des sich aus dem Fertigungsauftrag ergebenden Ergebnisses, die abhängig von dem zugrunde liegenden Vertragstypus ist. Nach IAS 11.23 setzt eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses von Festpreis-Verträgen (*fixed price contract*)⁴²⁷ voraus, dass:

- der Fertigungserlös zuverlässig bestimmt werden kann,
- der Zufluss des mit dem Auftrag verbundenen Nutzens wahrscheinlich ist,
- die noch bis zur Fertigstellung anfallenden Auftragskosten sowie der Fertigstellungsgrad zum Bilanzstichtag zuverlässig ermittelbar sind und

⁴²⁷ Festpreis-Verträge beinhalten einen fixen Auftragspreis, der noch durch Preisgleitklauseln erweitert werden kann, um Kostensteigerungen gerecht zu werden. Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 235.

- die Auftragskosten eindeutig abgrenzbar und zuverlässig bestimmbar sind, sodass eine Vergleichbarkeit der bislang angefallenen Kosten mit früheren Schätzungen möglich ist.

Bei Kosten-plus-Verträgen (*cost plus contract*)⁴²⁸ ist eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses gem. IAS 11.24 gegeben, wenn:

- der Zufluss des mit dem Auftrag verbundenen Nutzens wahrscheinlich ist und
- die Auftragskosten eindeutig abgrenzbar und zuverlässig bestimmbar sind.

Liegt ein Mischtypus dieser beiden Vertragstypen vor, müssen sowohl die Voraussetzungen nach IAS 11.23 als auch die nach IAS 11.24 geprüft werden (IAS 11.6).

Ist eine verlässliche Schätzung möglich, muss der Bilanzierende die sog. *percentage-of-completion-method* anwenden, um den jeweiligen Periodenerfolg zu ermitteln. Die erwarteten Auftrags Erlöse sowie die erwarteten Auftragskosten werden mit dem Leistungsfortschritt multipliziert und gegenübergestellt. Aus der Differenz dieser beiden Größen (Periodenerlös und Periodenaufwand) ergibt sich der Periodenerfolg.⁴²⁹

$$\begin{array}{lclcl} \text{Erwartete Auftrags Erlöse} & \times & \text{Leistungsfortschritt} & = & \text{Periodenerlös} \\ \text{Erwartete Auftragskosten} & \times & \text{Leistungsfortschritt} & = & \underline{./.\text{ Periodenaufwand}} \\ & & & & \text{Periodenerfolg} \end{array}$$

Ist das Ergebnis hingegen nicht verlässlich schätzbar, so sind nach IAS 11.32 die Auftragskosten sofort als Aufwand zu behandeln. Ein Ertrag wird dann auf die Höhe der Auftragskosten beschränkt, für die abzusehen ist, dass sie auch gedeckt sind. Wenn erwartet wird, dass die Erträge die Kosten nicht decken, sind die Umsatzerlöse auch weiterhin in Höhe der voraussichtlich gedeckten Kosten in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Der erwartete Verlust ist gem. IAS 11.33 sofort zu antizipieren.⁴³⁰ Ab dem Zeitpunkt, zu dem die Schätzung verlässlich möglich ist, muss nach IAS 11.35 zwingend auf die Teilgewinnrealisierung nach der *percentage-of-completion-method* gewechselt werden. Diese Methode führt dazu, dass zumindest die vollen Selbstkosten aktiviert werden und zum Realisationszeitpunkt nur ein Gewinnsprung in Höhe des Auftragsgewinns eintritt.⁴³¹

⁴²⁸ Diese beinhalten eine Erstattung der angefallenen Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags.

⁴²⁹ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 231 f.; Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 488.

⁴³⁰ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 234; Seeberg in Baetge et al., IAS, IAS 11, Rz. 17 ff.

⁴³¹ Vgl. Backhaus in FS Ludewig, Gewinnrealisierung, S. 26 f.; Kahle, Auftragsfertigung, StuB 2001, S. 1203 f.

Für die Anwendung der *percentage-of-completion-methode* sind über die erwarteten Auftrags Erlöse als weitere Komponenten die Auftragskosten und der Leistungsfortschritt zu ermitteln. In die Auftrags Erlöse gehen nach IAS 11.11 ff. neben dem ursprünglich vereinbarten Kaufpreis Erhöhungen des Kaufpreises ein, die sich aus Änderungswünschen des Vertragspartners ergeben oder die auf von ihm zu vertretenden Mehrkosten basieren. Auch Anreizzahlungen erhöhen den Gesamterlös aus dem Fertigungsauftrag.⁴³²

Die Auftragskosten werden in IAS 11.16 ff. aufgeführt. Hierunter fallen direkte Vertragskosten (Einzelkosten), indirekte Kosten (Gemeinkosten) sowie sonstige Kosten, die dem Kunden vertragsmäßig in Rechnung gestellt werden. Die direkten und indirekten Kosten entsprechen materiell den Herstellungskosten. Hinzu kommen beispielsweise Kosten für Garantien, Nachbesserungen und Nachforderungen Dritter. Zu den sonstigen Kosten gehören laut IAS 11.19 z.B. Verwaltungs- sowie Forschungs- und Entwicklungskosten.⁴³³ Die Auftragsbezogenheit der Kostenzurechnung gebietet es nach IAS 11.20, dass Kosten nicht zu den Auftragskosten zählen, die nicht in Verbindung zu dem Fertigungsauftrag stehen und diesem nicht zugerechnet werden können.

Der Grad der Fertigstellung kann über eine indirekte Messung (inputorientiert) sowie eine direkte Messung (outputorientiert) ermittelt werden. Nach IAS 11.30 wird sich die konkrete Methode nach der Auftragsgestaltung richten, sie muss daher den Grad der Fertigstellung verlässlich wiedergeben. Eine indirekte Messung erfolgt beispielsweise über die in der Praxis gebräuchliche *cost-to-cost-method*, wobei die bis zum Stichtag angefallenen Kosten ins Verhältnis zu den erwarteten Gesamtkosten gesetzt werden.⁴³⁴ Eine weitere Möglichkeit besteht in dem Gegenüberstellen von Inputfaktoren, z.B. der erbrachten Leistung. Die *efforts-expended-method* ermittelt das Verhältnis der erbrachten Leistung zur erwarteten Gesamtleistung. Die *physical-observation-method* basiert auf einer direkten Messung des Fertigstellungsgrads, indem die erreichte physikalische Leistung zu der geschuldeten Gesamtleistung ins Verhältnis gesetzt wird.⁴³⁵

Gem. IAS 11.11 ff. sind die Auswirkungen von Vertragsänderungen sowie Änderungen in den Schätzungen der Auftragskosten direkt in der Periode ihres Auftretens zu erfassen. Sie werden nicht erfolgswirksam berücksichtigt, sondern sind direkt in die Berechnung einzubeziehen. Wird aus dem

⁴³² Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 235; Seeberg in Baetge et al., IAS, IAS 11, Rz. 22 ff.

⁴³³ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 234; Seeberg in Baetge et al., IAS, IAS 11, Rz. 30 ff.

⁴³⁴ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 499.

⁴³⁵ Dies wäre z.B. beim Bau eines mehrgeschossigen Hochhauses die Anzahl der Geschosse im Verhältnis zu der Gesamtzahl der Geschosse.

Fertigungsauftrag ein Gesamtverlust erwartet, so ist dieser jedoch direkt nach IAS 11.36 als Aufwand zu behandeln und nicht erst bei Realisation des Fertigungsauftrags.

Die Anwendung der *percentage-of-completion-method* führt dazu, dass der unfertige Auftrag mit der Summe der bisher angefallenen und aktivierten Herstellungskosten zuzüglich eines Gewinnanteils zu Buche steht. Die zu aktivierenden Herstellungskosten plus Gewinnanteil der betrachteten Periode erhöhen den ausgewiesenen Bilanzwert.⁴³⁶

5.2 Vergleich von IAS 11 und Steuerrecht

Die Vorgehensweise der IAS zeigt für den Fall erwarteter Verluste die gleiche Grundausrichtung wie das Steuerbilanzrecht. Erwartete Verluste sind sofort zu antizipieren. Für den Fall erwarteter Gewinne gehen die IAS jedoch über das steuerbilanzielle Verständnis des Realisationsprinzips hinaus, da lediglich realisierbare Gewinne antizipiert werden. Die Anwendung der *percentage-of-completion-method* wird steuerlich wegen der strikten Ausrichtung am Realisationsprinzip abgelehnt.⁴³⁷ Das Realisationsprinzip verbietet eine Teilgewinnrealisierung, da erst im Zeitpunkt der Übergabe der Lieferung oder Leistung ein Anspruch auf Gegenleistung entsteht. Erst dann, wenn alle wesentlichen Risiken, die einem Anspruch auf die Gegenleistung entgegenstehen können, auf den Kunden übergegangen sind, darf der gesamte Gewinn ausgewiesen werden. Diese Vorgehensweise entspricht der *completed-contract-method*. Sie unterscheidet sich von der *percentage-of-completion-method* dadurch, dass nicht alle auftragsbezogenen Kosten aktiviert werden dürfen wie z.B. Vertriebskosten sowie dazugehörige Verwaltungskosten.⁴³⁸ Es kann nach der *completed-contract-method* in den einzelnen Perioden vor Fertigstellung zum Ausweis eines höheren Aufwands kommen als bei der *percentage-of-completion-method*. Diesem höheren Aufwand in den einzelnen Perioden der Fertigung steht im Realisationszeitpunkt ein Gewinnausweis gegenüber, der nicht nur die Gewinnkomponente umfasst, sondern auch die zuvor als Aufwand erfassten Selbstkosten. Dieser Unterschiedsbetrag aus nicht aktivierungsfähigen Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie dem nicht aktivierten Gewinnanteil führt zu einer verfälschten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage. Insbesondere die Ertragslage wird nach *completed-contract-method* im Zeitablauf

⁴³⁶ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 232.

⁴³⁷ Vgl. BFH v. 18.12.1956, I 84/56 U, BStBl. III 1957, S. 27 f.; v. 05.05.1976, I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 541 ff.; v. 08.12.1982, I R 142/81, BStBl. II 1983, S. 369 ff.

⁴³⁸ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 231; Elrott/Schmidt-Wendt, Beck Bil Kom, § 255, Rz. 456; Kahle, Auftragsfertigung, StuB 2001, S. 1203; Krawitz, Auftragsfertigung, DStR 1997, S. 889; Richter, Gewinnrealisierung, S. 147.

sehr erratisch dargestellt.⁴³⁹ Es besteht allerdings bei der *percentage-of-completion-method* ebenso die Gefahr, dass schon vor der Realisation Gewinne ausgewiesen werden, die sich im Nachhinein bei Realisation des Fertigungsauftrags als überhöht herausstellen. Dies kann ebenfalls zu einer verfälschten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage führen.⁴⁴⁰

Steuerlich ist eine Teilgewinnrealisierung nur in Einzelfällen zulässig, wenn eine Teilabrechnung des Fertigungsauftrags durchgeführt wird, die sich auf selbständig abgrenzbare Teilabschnitte erstreckt und eine verbindliche Abnahme der Teillieferung durch den Kunden vorliegt.⁴⁴¹ Insofern ist ein partieller Gefahrenübergang gegeben, der nicht zu einer Durchbrechung des Realisationsprinzips führt, da für diesen Teilbereich der Auftragsfertigung das Risiko abgebaut ist und ein Anspruch auf die Gegenleistung besteht. Die in den Folgeperioden auftretenden Risiken berühren die Gewinnrealisierung für die bereits abgenommenen Teilabschnitte nicht, wenn das Risiko der Gesamterfüllung einer Teilabrechnung nicht entgegen steht. Denn ob das fertiggestellte Objekt seine Funktion erfüllt, ist bei Abrechnung einzelner Teilabschnitte noch nicht absehbar. Trägt der Auftragnehmer hierfür jedoch das Risiko, darf eine Teilabrechnung nicht erfolgen.⁴⁴²

5.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 11

Der steuerlichen Anwendung der *percentage-of-completion-method* steht das Realisationsprinzip entgegen. Ein Ertrag gilt erst dann als realisiert, wenn mit dem Leistungs- bzw. Lieferungsübergang auch ein Übergang der damit verbunden Gefahren und Risiken stattgefunden hat. So lange noch ein Restrisiko besteht, dass der ausgewiesene Gewinn in dieser Höhe nicht eintritt, ist auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht mit hinreichender Sicherheit gegeben. Zu den Risiken gehören beispielsweise Kalkulationsrisiken, die der Ermittlung der Auftragskosten und somit einer sicheren Gewinnermittlung entgegen stehen. Die Ermittlung eines sicheren risikofreien Gewinns wird darüber hinaus dadurch erschwert, dass die Gefahr besteht, den Fertigungsauftrag nicht fristgerecht fertig zu stellen (Terminrisiko) oder dass die Funktionsfähigkeit der Gesamtanlage gewährleistet werden muss (Gesamtfunktionserfüllungsrisiko). Auch von der Abnehmerseite her besteht ein Risiko, dass der erwartete Gewinn sich nicht einstellt, da der Abnehmer inzwischen nicht mehr zah-

⁴³⁹ Vgl. *Backhaus* FS Ludewig, Gewinnrealisierung, S. 26; *Bodarwé*, Bewertung, DB 1971, S. 1973 ff.; *Kußmaul*, Rechnungslegungssysteme, StB 2000, S. 431; *Richter*, Gewinnrealisierung, S. 147 ff. m.w.N.; *Stewing*, Auftragsfertigung, BB 1990, S. 103.

⁴⁴⁰ Vgl. *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, M 1009, S. 1742.

⁴⁴¹ Vgl. *BFH* v. 18.12.1956, I 84/56 U, BStBl. III 1957, S. 27; v. 05.05.1976, I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 542 f.

⁴⁴² Vgl. *Kahle*, Auftragsfertigung, StuB 2001, S. 1204; *Richter*, Gewinnrealisierung, S. 152; *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, M 1011, S. 1742 f.

lungsfähig ist (Zahlungsrisiko).⁴⁴³ Lassen sich diese Risiken nicht ausschalten, ist es schwierig, eine rechtlich durchsetzbare Forderung anzuerkennen, die eine Einschränkung des Realisationsprinzips zuließe.⁴⁴⁴

Eine Einschränkung des Realisationsprinzips zugunsten einer besseren Darstellung der Ertrags- und Vermögenslage kann in einer informationsorientierten Rechnungslegung bejaht werden, wenn diese verbesserte Darstellung durch die Anwendung der *percentage-of-completion-method* auch tatsächlich gewährleistet wird. Zur Ermittlung eines sicheren und beststeuerbaren Gewinns ist diese Methode dagegen nicht geeignet. Denn die einzelnen, in die Berechnung eingehenden Faktoren (Auftragskosten und Auftrags Erlöse) sind zu schätzen und unterliegen damit erheblichen Unsicherheiten. Die bei einer Schätzung vorgenommenen Prognosen stellen bei relativ stabilen Umweltbedingungen plausible Erwartungen dar. Im Ergebnis können diese Erwartungen jedoch nur ein Abbild der Vergangenheit aufzeigen.⁴⁴⁵ Denn Aussagen über zukünftige Marktentwicklungen lassen sich nicht machen, ohne dass ein Restrisiko über die weitere Entwicklung der Kosten verbleibt.⁴⁴⁶ Das gleiche Problem besteht bei dem zugrunde zu legenden Grad der Fertigstellung. Der Auftragsnehmer ist zwar dazu verpflichtet, die Methode anzuwenden, die den Grad der Fertigstellung am zuverlässigsten angibt. Letztendlich besteht hier aber ein echtes Wahlrecht für den Auftragsnehmer,⁴⁴⁷ da die Gründe, die zur Wahl einer bestimmten Methode geführt haben, nur schwer objektiv nachprüfbar sind.⁴⁴⁸

Die genannten Gründe sprechen dafür, steuerlich dem Realisationsprinzip im oben definierten Sinne zu folgen und eine Modifizierung des Realisationsprinzips nur in dem Sonderfall zuzulassen, dass die einer Teilgewinnrealisierung widersprechenden Risiken (insbesondere das Gesamtfunktionserfüllungsrisiko) nicht mehr vorhanden sind. Dem nach IAS möglichen Abstellen auf realisierbare Erträge sollte steuerlich nicht gefolgt werden, da nur ein sicherer Gewinn zur Besteuerung herangezogen werden soll.

⁴⁴³ Vgl. Kahle, Auftragsfertigung, StuB 2001, S. 1202.

⁴⁴⁴ Vgl. Döllerer, Grundsätze, BB 1982, S. 778; Herzig, Internationalisierung, WPg 2000, S. 114; Winnefeld, Bilanzhandbuch, M 1017, S. 1745.

⁴⁴⁵ Vgl. Kahle, Auftragsfertigung, StuB 2001, S. 1207; Moxter, Rechnungslegungsmythen, BB 2000, S. 2147.

⁴⁴⁶ Vgl. Streim, BFuP 2000, Vermittlung, S. 125 f.

⁴⁴⁷ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 499.

⁴⁴⁸ Vgl. Schildbach, US-GAAP, S. 119 spricht in diesem Zusammenhang sogar von "Freiräumen für gravierende Täuschungen". Diese Aussage trifft analog auch auf IAS 11 zu.

B Ansatz der Höhe nach

I Zugangsbewertung

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind im IAS-*framework* als Bestandteil der historischen Kosten (*historical costs*) aufgeführt. Eine allgemeine und übergreifende Definition fehlt im *framework*,⁴⁴⁹ dort findet sich lediglich eine allgemeine Definition der historischen Kosten. Danach bestimmen sich die historischen Kosten eines Vermögenswerts nach den zu seiner Erlangung aufgewendeten Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten oder der zum *fair value*⁴⁵⁰ bewerteten hingegebenen Gegenleistung (F. 100 (a)). Diese grundlegende Definition findet sich auch in speziellen IAS wieder, wo für die einzelnen Vermögenswerte eine Konkretisierung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgt.⁴⁵¹ Der Ansatz der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dient folglich der erfolgsneutralen Behandlung des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs und der Abgrenzung vom sofort abzugsfähigen, erfolgswirksamen Aufwand. Ziel ist die erfolgsneutrale Behandlung von Ausgaben, die zu einem Zugang von Aktiva führen und damit eine Vermögensumschichtung bewirken.⁴⁵² Auffällig ist, dass die IAS nicht direkt nach Anschaffungs- und Herstellungskosten unterscheiden. So sprechen IAS 2.7 sowie IAS 16.14 zunächst von den *costs* des Vermögenswerts an sich, in den die Kosten für die Anschaffung und für die Herstellung bzw. Bearbeitung eingehen. Das Ziel dieser Vorgehensweise liegt darin begründet, eine grundsätzliche Gleichbehandlung von Anschaffung und Herstellung zu gewährleisten.⁴⁵³ Dies soll missbräuchlichen Bestrebungen entgegenwirken, die darauf abzielen könnten, eventuelle Abweichungen zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten gestalterisch zu nutzen. Beispielsweise könnte die Produktion ausgelagert und Vermögenswerte fremd bezogen werden und vice versa. Im Detail finden sich dennoch auch bei IAS Unterschiede zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten; so wird bei den Anschaffungskosten auf die produktionsbezogenen Vollkosten abgestellt, während in die Anschaffungskosten nur die einzeln zurechenbaren Kosten einbezogen werden.⁴⁵⁴

⁴⁴⁹ Vgl. *Hayn/Waldersee*, IAS, S. 55 f.; *Kahle/Thiele/Kahling* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 255 HGB, Rz. 501.

⁴⁵⁰ Der *fair value* (beizulegender Zeitwert) ist definiert als der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte. Vgl. z.B. IAS 16.6.

⁴⁵¹ Vgl. z.B. IAS 2.7, 16.6, 38.22, 39.66.

⁴⁵² Vgl. *Moxter*, Grundsätze, S. 147.

⁴⁵³ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 239. So stellt IAS 16.18 klar, dass die Ermittlung der Kosten eines selbst hergestellten Vermögenswerts des Sachanlagevermögens den gleichen Prinzipien folgt wie bei einer Anschaffung.

⁴⁵⁴ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 239.

1 Anschaffungskosten

1.1 Vorgehensweise nach IAS

Aus den Einzelstandards (IAS 2.8, 16.15) lässt sich ableiten, dass die Anschaffungskosten durch die Gegenleistung bestimmt werden (Maßgeblichkeit der Gegenleistung), die dem Erwerb eines Vermögenswerts zuzuordnen ist. Daraus ergibt sich, dass neben dem Anschaffungspreis alle direkt zurechenbaren Anschaffungsnebenkosten als Bestandteil der Anschaffungskosten zu qualifizieren sind, während Anschaffungspreisminderungen wie Skonti und Rabatte nicht in die Anschaffungskosten eingehen (IAS 2.8, 16.15).⁴⁵⁵

Für den Bereich des Vorratsvermögens konkretisiert IAS 2.7 den Anschaffungskostenbegriff. Einzubeziehen sind nach dieser Regelung alle Kosten des Erwerbs, der Be- und Verarbeitung sowie die sonstigen Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert an seinen derzeitigen Ort oder in seinen derzeitigen Zustand zu bringen. Unter Beachtung von IAS 2.8 setzen sich die Anschaffungskosten aus dem Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und anderer Steuern (sofern später keine Erstattung stattfindet), Transport- und Verbringungskosten sowie sonstiger Kosten zusammen, die dem Beschaffungsvorgang unmittelbar zugerechnet werden können. Explizit abzuziehen sind Anschaffungspreisminderungen, wozu IAS 2.8 Skonti, Rabatte und andere vergleichbare Beträge zählt.⁴⁵⁶ Sonstige Kosten werden gem. IAS 2.13 nur dann in die Anschaffungskosten einbezogen, wenn sie dazu dienen, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Zu den sonstigen Kosten zählt IAS 2.14 (c) auch die Verwaltungsgemeinkosten. Diese gehen dann nicht in die Anschaffungskosten von Vorräten ein, wenn sie nicht dazu beitragen, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen.

Ebenso definiert IAS 16.15 für den Bereich des Sachanlagevermögens die Anschaffungskosten als den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Erwerbsteuer sowie aller direkt zurechenbarer Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert in den betriebsbereiten Zustand für seine vorgesehene Verwendung zu bringen. Skonti und Rabatte mindern die Anschaffungskosten. IAS 16.15 nennt als Beispiele für direkt zurechenbare Kosten die Kosten für die Standortvorbereitung (a), Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung (b), Montagekosten (c), Honorare wie beispielsweise für Architekten und Ingenieure (d) sowie die geschätzten Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswerts und die Wiederherstellung des Standorts in dem

⁴⁵⁵ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 16.

⁴⁵⁶ Vgl. *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 12; *Wohlgemuth/Radde*, Bewertungsmaßstab, WPg 2000, S. 906 f.

Maße, wie hierfür eine Rückstellung nach IAS 37 gebildet wird (e).⁴⁵⁷ Nach IAS 16.17 zählen Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten nur dann zu den Anschaffungskosten, wenn sie direkt dem Erwerb des Vermögenswerts oder seiner Versetzung in den betriebsbereiten Zustand zugerechnet werden können. Problematisch ist an dieser Aussage, dass sich Gemeinkosten nach ihrer Definition einer direkten Zurechnung entziehen.⁴⁵⁸ Im Schrifttum wird dieser Zusammenhang in der Weise kommentiert, dass Mengen- und Zeitschlüssellungen eine Zurechnung nicht behindern.⁴⁵⁹

Über diese Pflichtbestandteile hinaus gewährt IAS 21.21 für Vermögenswerte ein Wahlrecht zur Behandlung von **Fremdwährungsdifferenzen** als nachträgliche Anschaffungskosten. Ein direkter Verweis auf IAS 21 findet sich beispielsweise in IAS 2.9.⁴⁶⁰ In SIC 11 werden weitere Anforderungen an die Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung von Fremdwährungsdifferenzen gestellt, womit das Wahlrecht auf Ausnahmefälle reduziert wird.⁴⁶¹ Mit ED-IAS 21 soll dieses Wahlrecht vollständig aufgehoben werden, sodass Fremdwährungsdifferenzen in Zukunft direkt erfolgswirksam zu behandeln wären.⁴⁶² Auf Grund der ohnehin geringen praktischen Relevanz⁴⁶³ erfolgt keine weitergehende Diskussion dieser Problematik.

1.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Zu den Anschaffungskosten zählen steuerlich alle dem Wirtschaftsgut einzeln zurechenbaren Kosten, die mit dem Anschaffungsvorgang verbunden sind.⁴⁶⁴ Hierzu zählen die Erwerbsaufwendungen sowie diejenigen Aufwendungen, die mit Hinblick darauf anfallen, das erworbene Wirtschaftsgut in

⁴⁵⁷ Vgl. zu Punkt (e) S. 237 f. Im Ergebnis folgt hieraus eine erfolgsneutrale Bildung der Rückstellung. Erst durch die höhere planmäßige Abschreibung in den Folgejahren ergibt sich die Erfolgswirkung. Vgl. hierzu *Kahle* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 255, Rz. 574.

⁴⁵⁸ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 17.

⁴⁵⁹ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 17; *Ellrott/Schmidt-Wendt*, Beck Bil Komm, § 255, Rz. 571; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 325; *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 8, Rz. 22; *Wohlgemuth/Radde*, Bewertungsmaßstab, WPg 2000, S. 907.

⁴⁶⁰ Ein Währungsverlust darf dem Vermögenswert dann zugeschrieben werden, wenn die Währungsdifferenzen aus einer erheblichen Abwertung oder dem Verfall einer Währung resultieren, gegen die praktisch keine Sicherungsgeschäfte möglich sind. Die Verbindlichkeiten müssen in Zusammenhang mit einer kurz vorher erfolgten Beschaffung von Vorräten stehen, die nicht mehr beglichen werden kann. Der angepasste Buchwert (*carrying amount*) des Vermögenswerts darf durch die Zurechnung nicht höher werden als der niedrigere der beiden Werte Wiederbeschaffungswert und erzielbarer Betrag aus dem Verkauf oder der Nutzung des Vermögenswerts (IAS 21.21). Vgl. hierzu *Wohlgemuth/Radde*, Bewertungsmaßstab, WPg 2000, S. 908 f.

⁴⁶¹ So muss die Beschaffung der Vorräte, auf die sich der Währungsverlust bezieht, innerhalb der letzten 12 Monate erfolgt sein. Ferner hat das Unternehmen den Nachweis zu erbringen, dass ein Sicherungsgeschäft oder die Begleichung der Verbindlichkeit in Fremdwährung unmöglich war (SIC 11.4).

⁴⁶² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 254.

⁴⁶³ Vgl. *Kümpel*, Bewertungsmaßstäbe, b&b 2002, S. 132.

⁴⁶⁴ Vgl. *BFH* v. 17.10.2001, I R 32/00, DB 2002, S. 663.

einen dem angestrebten Zweck entsprechenden Zustand zu versetzen.⁴⁶⁵ Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen, gehören steuerlich zu den Anschaffungskosten, wenn sie dem einzelnen Wirtschaftsgut direkt zugeordnet werden können.⁴⁶⁶ Materielle Unterschiede zwischen IAS und Steuerrecht sind bei der Abgrenzung der Bestandteile der Anschaffungskosten nicht festzustellen,⁴⁶⁷ was auch die nachfolgende Tabelle verdeutlicht.

Elemente der Anschaffungskosten	IAS	Steuerrecht
Aufwendungen für		
- Erwerb	+	+
- Versetzung in betriebsbereiten Zustand	+	+
- soweit einzeln zurechenbar		
Einzubeziehen sind		
- Nebenkosten	+	+
Abzusetzen sind		
- Anschaffungspreisminderungen	+	+

Tabelle 3: Übereinstimmung der Elemente der Anschaffungskosten nach IAS und Steuerrecht wird durch + markiert

Die Problematik der Einbeziehung von Gemeinkosten nach IAS besitzt primär definitorischen Charakter.⁴⁶⁸ Da IAS das Ziel verfolgt, für Anschaffungs- und Herstellungskosten eine gemeinsame Abgrenzung zu finden, ist die Einbeziehung der Gemeinkosten insbesondere mit Blick auf die Herstellungskosten erforderlich. In den Einzelstandards wird dann aber für die Anschaffungskosten die Notwendigkeit der Einzelzurechenbarkeit betont. Diese Hervorhebung der Einzelzurechenbarkeit findet sich auch im Steuerrecht. So gehören Gemeinkosten nicht zu den Anschaffungskosten.⁴⁶⁹ Zurechenbar sind steuerlich nur solche Kosten, die den einzelnen Wirtschaftsgütern – ohne auf Schätzung beruhender Abgrenzung von Gemeinkosten⁴⁷⁰ – mit Hilfe eines Aufteilungsschlüssels

⁴⁶⁵ Vgl. *BFH* v. 13.10.1983, IV R 160/78, BStBl. II 1984, S. 101; v. 14.11.1985, IV R 170/83, BStBl. II 1986, S. 60; v. 24.02.1987, IX R 114/82; BStBl. II 1987, S. 810; v. 13.04.1988, I R 104/86, BStBl. II 1988, S. 893.

⁴⁶⁶ Vgl. *BFH* v. 31.07.1967, I 219/63, BStBl. II 1968, S. 22; v. 24.02.1972, IV R 4/68, BStBl. II 1972, S. 422; v. 13.04.1988, I R 104/86, BStBl. II 1988, S. 893.

⁴⁶⁷ Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 95; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 239; *Hoffmann* in Lüdenbach/Hofmann, IAS, § 8, Rz. 22.

⁴⁶⁸ Vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hofmann, IAS, § 8, Rz. 22.

⁴⁶⁹ Vgl. *BFH* v. 13.04.1988, I R 104/86, BStBl. II 1988, S. 892 ff.; H 32a EStR.

⁴⁷⁰ Vgl. *BFH* v. 31.07.1967, I 219/63, BStBl. II 1968, S. 22 ff.

direkt zugeordnet werden können.⁴⁷¹ Insgesamt zielt die Abgrenzung der Anschaffungskosten nach IAS und Steuerrecht darauf ab, den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral zu gestalten. In formaler Hinsicht fällt das Fehlen einer Definition des zentralen Anschaffungskostenbegriffs getrennt vom Herstellungskostenbegriff im IAS-*framework* auf, während steuerlich auf die Legaldefinition in § 255 Abs. 1 HGB zurückgegriffen werden kann. Entsprechend der IAS-Philosophie enthalten die Einzelstandards zahlreiche Anwendungshilfen und Beispielsfälle, deren Klärung steuerlich den Richtlinien bzw. der Rechtsprechung vorbehalten bleibt.

1.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

Wegen der grundsätzlichen Übereinstimmung zwischen IAS und Steuerrecht bei der Abgrenzung der Anschaffungskosten bestehen keine Bedenken, materiell dem IAS-Vorgehen auch steuerlich zu folgen. Unverzichtbar erscheint für Steuerzwecke jedoch eine prägnante Definition des Anschaffungskostenbegriffs auch mit Blick auf zukünftige neue Problemstellungen.

2 Herstellungskosten

2.1 Vorgehensweise nach IAS 2 und 16

Für die Abgrenzung der Herstellungskosten folgt IAS in den Einzelstandards IAS 2, 16 der Maxime, dass das *matching principle* den Ansatz zu produktionsbezogenen Vollkosten gebietet. Um eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen zu den Perioden zu gewährleisten, in denen die mit den Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Erträge erfolgswirksam erfasst werden, sind alle direkten und indirekten produktionsbezogenen Kosten zu aktivieren. Lediglich solche Aufwendungen, die sich den zukünftigen Erträgen nicht zuordnen lassen, werden direkt als Aufwand erfasst.⁴⁷² Mit dieser Vorgehensweise wird die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs gewährleistet.

Für die Ermittlung der Herstellungskosten verweist IAS 16.18 (Sachanlagen) auf die Regelungen zur Ermittlung der Herstellungskosten von Vorräten gem. IAS 2, wenn ähnliche selbsterstellte Vermögenswerte durch das Unternehmen für den Verkauf hergestellt werden. Anderenfalls folgt die Ermittlung der Herstellungskosten den gleichen Grundsätzen wie die Ermittlung der Anschaffungskosten. IAS 16.18 weist ergänzend darauf hin, dass interne Gewinne, Kosten für ungewöhnliche

⁴⁷¹ Vgl. *BFH* v. 24.02.1972, IV R 4/68, BStBl. II 1972, S. 422 ff.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 91.

⁴⁷² Vgl. *Strobl* in FS Moxter, Matching Principle, S. 416.

Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder anderen Produktionsfaktoren keine Herstellungskosten darstellen.⁴⁷³

In den IAS 2.10 ff. wird die Bewertung des selbsterstellten Vorratsvermögens mit den Herstellungskosten vorgegeben und eine Abgrenzung der Herstellungskosten vorgenommen. Danach gehen solche Kosten in die Herstellungskosten ein, die den Produktionseinheiten direkt zurechenbar sind; explizit werden die Fertigungslöhne genannt. Weiterhin werden in diesem Standard systematisch zugerechnete fixe⁴⁷⁴ und variable⁴⁷⁵ Produktionsgemeinkosten als Bestandteile der Herstellungskosten aufgeführt, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. IAS 2.11 limitiert die Einbeziehung fixer Produktionsgemeinkosten in die Herstellungskosten auf die normale Kapazität der Produktionsanlagen, wobei die normale Kapazität im Sinne einer durchschnittlichen Kapazitätsauslastung verstanden wird.⁴⁷⁶ Fixe Gemeinkosten erhöhen oder mindern die Herstellungskosten somit nicht, wenn es zu einer Unter- oder Überauslastung des Produktionsfaktors kommt. Dies geht einher mit der in IAS 16.18 für die Sachanlagen getroffenen Regelung.

Obwohl IAS 2.10 lediglich Fertigungseinzelkosten beispielhaft aufführt, gehören zu den Herstellungskosten auch die Materialeinzelkosten sowie die Sonderkosten der Fertigung.⁴⁷⁷ Darüber hinaus werden auch Gemeinkosten als Pflichtbestandteil der Herstellungskosten angesehen, wobei Verwaltungskosten des Material- oder des Fertigungsbereichs den fixen oder variablen Produktionsgemeinkosten zuzurechnen sind.⁴⁷⁸ Weitere allgemeine Verwaltungskosten, Kosten für freiwillige soziale Leistungen, soziale Einrichtungen und betriebliche Altersvorsorge sind anteilig nach ihrer Produktionsbezogenheit mit in die Herstellungskosten aufzunehmen, sodass IAS im Ergebnis einem produktionsbezogenen Vollkostenansatz folgt.⁴⁷⁹ Die Betonung der Produktionsbezogenheit äußert sich markant in IAS 2.14 (b), wo für Lagerkosten danach unterschieden wird, ob sie auf einer Zwischenstufe des Produktionsprozesses anfallen oder ob es sich um die Endlagerung handelt. Lediglich die Lagerkosten innerhalb des Produktionsprozesses dürfen die Herstellungskosten erhöhen.

⁴⁷³ Weitere Regelungen zu den Herstellungskosten finden sich beispielsweise in IAS 38.22 und IAS 40.17. Die hier behandelte Grundkonzeption der Herstellungskosten lässt sich aus IAS 2, 16 herleiten.

⁴⁷⁴ Beispielhaft genannt werden Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung, sofern sie fertigungsbezogen sind.

⁴⁷⁵ Hierunter werden solche Kosten verstanden, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

⁴⁷⁶ Die normale Kapazität berechnet sich dabei nach dem Produktionsvolumen, das im Durchschnitt über eine Anzahl von Perioden unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen auf Grund planmäßiger Instandhaltungen erwartet werden kann. Vgl. auch *Küting/Harth*, Herstellungskosten, BB 1999, S. 2345 f.

⁴⁷⁷ Vgl. *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 22.

⁴⁷⁸ Vgl. *Küting/Harth*, Herstellungskosten, BB 1999, S. 2393 f.

⁴⁷⁹ Vgl. *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 28 ff.; *Küting/Harth*, Herstellungskosten, BB 1999, S. 2393 f.

Diesem Prinzip folgend sind Vertriebskosten nicht als Bestandteil der Herstellungskosten zu qualifizieren, da sie nicht produktionsbezogen sind (IAS 2.14 (d)).

2.2 Vergleich von IAS 2 und 16 und Steuerrecht

Eine schematische Übersicht über bestehende Gemeinsamkeiten bzw. Unterschiede liefert nachstehende Tabelle, die sich an der Abgrenzung der Herstellungskosten nach IAS 2 und R 33 EStR orientiert:⁴⁸⁰

Elemente der Herstellungskosten	IAS	Steuerrecht
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Verwaltungskosten des Material- und Fertigungsbereichs	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten sowie Kosten für freiwillige soziale Leistungen, für soziale Einrichtungen, betriebliche Altersvorsorge		
- produktionsbezogen	Pflicht	Wahlrecht
- nicht produktionsbezogen	Verbot	Wahlrecht
Fremdkapitalzinsen ⁴⁸¹		
- produktionsbezogen	Wahlrecht	Wahlrecht
- nicht produktionsbezogen	Verbot	Verbot
Verwaltungskosten des Vertriebsbereichs	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

Tabelle 4: Herstellungskosten im Vergleich nach IAS und Steuerrecht

Übereinstimmend wird von IAS und Steuerrecht der Vollkostenansatz vertreten, dies erklärt die vergleichsweise geringen Abweichungen in der Tabelle. Der entscheidende Unterschied liegt in

⁴⁸⁰ Teilweise entnommen aus *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 34. Vgl. zu den Herstellungskosten gem. R 33 EStR auch *Ritzrow*, Herstellungskosten, *SteuStud* 2003, S. 263 ff. m.w.N.

⁴⁸¹ Zu den Fremdkapitalzinsen wird auf S. 137 ff. gesondert Stellung genommen.

dem stringenten Abstellen der IAS auf die produktionsbezogenen Vollkosten,⁴⁸² während das Steuerrecht im Bereich der allgemeinen Verwaltungskosten und den anderen Kosten dieser Kategorie ein Wahlrecht einräumt. Dieses Abstellen auf Pflicht- und Wahlbestandteile eröffnet dem Bilanzierenden im Steuerrecht einen nicht unerheblichen Bewertungsspielraum, wenngleich dieser auch durch das im Zeitablauf zu beachtende Stetigkeitsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) eingeschränkt wird.⁴⁸³ Auch die strikte Begrenzung auf den Herstellungsvorgang wird steuerlich nicht konsequent beachtet, obgleich die steuerliche Rechtsprechung für die Qualifikation als Herstellungskosten insbesondere vier Merkmale herausgearbeitet hat:

1. Angemessenheit,
2. Notwendigkeit,
3. Veranlassung durch die Herstellung und
4. Bezug auf den Herstellungszeitraum.⁴⁸⁴

Insbesondere die Konzentration auf den Herstellungsvorgang wird von IAS konsequent beachtet, wie die Behandlung der allgemeinen Verwaltungskosten zeigt, wo IAS für den produktionsbezogenen Teil eine Einbeziehungspflicht vorsieht, während das Steuerrecht für den produktionsbezogenen und den nicht produktionsbezogenen Teil ein Wahlrecht postuliert. Dabei wird die Grundlage des steuerlichen Wahlrechts in der Unmöglichkeit gesehen, eine objektiv nachprüfbare Zuordnung der entsprechenden Kosten vorzunehmen.⁴⁸⁵ Im Übrigen zielen beide Systeme darauf ab, den vollen Periodengewinn zu ermitteln und deswegen den Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung zu qualifizieren.⁴⁸⁶ In Abhängigkeit von der Ausübung der eingeräumten Wahlrechte können die steuerlichen Herstellungskosten über oder unter den IAS-Herstellungskosten eines bestimmten Vermögenswerts liegen.⁴⁸⁷

⁴⁸² Die IAS kennen bis auf den Sonderfall der Fremdkapitalkosten (s.u.) keine Unterscheidung zwischen einer Wertuntergrenze und einer Wertobergrenze.

⁴⁸³ Vgl. *Ritzrow*, Herstellungskosten, *SteuStud* 2003, S. 266 f. m.w.N. und einer Auflistung von Durchbrechungsmöglichkeiten des Stetigkeitsgrundsatzes.

⁴⁸⁴ Vgl. *BFH* v. 04.07.1990, GrS 1/89, BStBl. II 1990, S. 832 ff.; v. 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl. II 1994, S. 176; *Hayn/Waldersee*, IAS, S. 59; *Weber-Grellet*, *Steuerbilanzrecht*, § 18, Rz. 15.

⁴⁸⁵ Vgl. *BFH* v. 05.08.1958, I 70/57 U, BStBl. III 1958, S. 392 (Rechtfertigung des Wahlrechts für den Fall der Zurechnung der Gewerbesteuer); *Scheffler*, *Besteuerung*, Band II, S. 174; *Weber-Grellet*, *Bewertungswahlrechte*, *StbJB* 1994/1995, S. 120 f. m.w.N.; *ders.* *Steuerbilanzrecht*, § 18, Rz. 7 mit Hinweis auf die Zweifelhaftigkeit der Zurechnung und der Vereinfachung der Berechnung.

⁴⁸⁶ Somit sind auch hier alle tatsächlich angefallenen Kosten anzusetzen (pagatorisches Prinzip).

⁴⁸⁷ Vgl. *Heuser/Theile*, *IAS-Handbuch*, Rz. 469.

2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 2 und 16

Trotz unterschiedlicher Zielsetzungen verfolgen IAS und Steuerrecht im Ergebnis weitestgehend übereinstimmend den produktionsbezogenen Vollkostenansatz, um die erfolgsneutrale Behandlung des Produktionsvorgangs zu gewährleisten. Nach beiden Systemen entfällt die Möglichkeit, durch die Nichteinbeziehung produktionsbezogener Gemeinkosten stille Reserven zu bilden,⁴⁸⁸ was unter dem Aspekt einer Objektivierung der Gewinnermittlung aus steuerlicher Sicht zu begrüßen ist und unter dem Informationsaspekt die intersubjektive Vergleichbarkeit der Bilanzen verbessert.⁴⁸⁹

Wegen der weitgehenden Übereinstimmung ist im Bereich der Herstellungskosten eine Übernahme der IAS-Wertungen für die steuerliche Gewinnermittlung unproblematisch. Die steuerliche Abweichung im Bereich der allgemeinen Verwaltungs- und Sozialkosten beruht auf einer divergierenden Abwägung zwischen Praktikabilität, die die Schwierigkeiten der Aufteilung betont und Folgerichtigkeit, die eine Einbeziehung ausschließlich der produktionsbezogenen Kosten gebietet. Dabei vermag es nicht ganz zu überzeugen, wenn steuerlich wegen möglicher Zurechnungsschwierigkeiten bei einzelnen Bestandteilen dieses Kostenblocks ein Einbeziehungswahlrecht für den gesamten Kostenblock eingeräumt wird. Hierbei sollte auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich die Systeme der Kostenerfassung seit Einführung dieses steuerlichen Wahlrechts deutlich verbessert haben. Es erscheint daher aus steuerlicher Sicht durchaus erwägenswert, in Anlehnung an IAS eine Einbeziehungspflicht für die produktionsbezogenen allgemeinen Verwaltungs- und Sozialkosten vorzusehen⁴⁹⁰ und den nicht produktionsbezogenen Teil dieser Kosten von der Einbeziehung in die Herstellungskosten auszuschließen.

3 Ausgewählte Problembereiche der Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die nachfolgend besprochenen Problembereiche beinhalten interessante Teilaspekte zur Vertiefung der Anschaffungs- und Herstellungsproblematik. Sie verdeutlichen, dass über die grundsätzlichen Übereinstimmungen hinaus im Detail zwischen IAS und Steuerrecht erhebliche Unterschiede bestehen können.

⁴⁸⁸ Vgl. hierzu die Diskussion zum Ansatz der Voll- oder Teilkosten (bezogen auf die Gemeinkosten) im Steuerrecht: *Oestreicher* in Beck'sches HdR, B 163, Rz. 141 f. m.w.N.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 172 ff.; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 10 ff.; *ders.* in FS Schneider, Herstellungskosten, S. 646 ff.

⁴⁸⁹ Gl.A. *Baetge/Thiele* in FS Beisse, Gesellschafterschutz, S. 22; *Börner* in FS Ludewig, Bilanzpolitik, S. 160 ff.; *Heuser*, Rechnungslegung, GmbHR 2003, S. 342 mit Verweis auf den Bericht des Vorstands anlässlich der Verwaltungsratsitzung am 12.11.2002, IDW-Fachnachrichten Nr. 12, S. 699; *Kirsch*, Publizitätsgesetz, WPg 2002, S. 753.

⁴⁹⁰ Nach *Elrott/Schmidt-Wendt*, in Beck Bil Komm, § 255, Rz. 431 ff. reichen für diese Kostenbestandteile jedoch die Angemessenheit sowie der zeitliche Bezug auf den Zeitraum der Herstellung aus.

3.1 Fremdkapitalzinsen

3.1.1 Vorgehensweise nach IAS 23

IAS 23 behandelt die Aktivierung von Fremdkapitalkosten. Nach IAS 23.7 sind die Fremdkapitalkosten in der Periode, in der sie angefallen sind, als Aufwand zu erfassen (*benchmark treatment*). Davon abweichend ist jedoch nach IAS 23.10 f. auch eine Aktivierung solcher Fremdkapitalkosten zulässig, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können (*allowed alternative treatment*). IAS 23.4 definiert einen qualifizierten Vermögenswert als einen Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.⁴⁹¹ SIC 2 stellt klar, dass im Fall der Wahlrechtsausübung die Aktivierung der Fremdkapitalkosten für alle qualifizierten Vermögenswerte durchzuführen ist. Es wird als nicht sachgerecht angesehen, wenn die alternativ zulässige Methode für einige qualifizierte Vermögenswerte angewendet wird, für andere aber nicht (SIC 2.5). Das Abstellen auf qualifizierte Vermögenswerte führt dazu, dass im Bereich des Vorratsvermögens eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten nur im Bereich der langfristigen Fertigung in Frage kommt.⁴⁹²

Die zu aktivierenden Fremdkapitalkosten ermitteln sich danach, ob Fremdkapital unmittelbar für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen wird (IAS 23.15) oder ob die Mittel nicht zur Finanzierung einer bestimmten Investition aufgenommen und in der Folge unter anderem für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts verwendet werden (IAS 23.17). Im ersten Fall lassen sich die Fremdkapitalkosten aus den tatsächlich angefallenen Kosten ermitteln, während im zweiten Fall mit Hilfe eines zu ermittelnden Finanzierungskostensatzes eine Zurechnung der Fremdkapitalkosten auf den qualifizierten Vermögenswert vorgenommen wird.⁴⁹³

3.1.2 Vergleich von IAS 23 und Steuerrecht

In Übereinstimmung mit IAS gilt auch im Steuerrecht, dass Fremdkapitalzinsen grundsätzlich nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten quali-

⁴⁹¹ In IAS 23.6 werden Beispiele für qualifizierte Vermögenswerte aufgeführt. Hierzu gehören Fabrikationsanlagen, Energieversorgungseinrichtungen und als Finanzinvestition gehaltene Grundstücke und Bauten. Ausgeschlossen werden sonstige Finanzinvestitionen und Vorräte, die routinemäßig gefertigt oder auf andere Weise in großen Mengen wiederholt über einen kurzen Zeitraum hergestellt werden.

⁴⁹² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 471.

⁴⁹³ Vgl. *Schönbrunn* in Baetge et al., IAS, IAS 23, Rz. 19 ff.

fiziert werden dürfen.⁴⁹⁴ Der Erwerb eines Wirtschaftsguts ist von der Finanzierung des Kaufpreises zu trennen, Anschaffung und Finanzierung bilden auch im Steuerrecht zwei voneinander getrennte Geschäftsvorfälle.⁴⁹⁵

Wie IAS lässt das Steuerrecht jedoch ausnahmsweise die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Herstellungskosten wahlweise zu (R 33 Abs. 4 Satz 1 EStR). Verwiesen wird dabei auf die handelsrechtliche Regelung in § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, die ein Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen für einen Kredit einräumt, der zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands dient und auf den Zeitraum der Herstellung entfällt. Dieses auch steuerlich beachtliche Wahlrecht dürfte praktische Relevanz primär im Bereich der Langfristfertigung erlangen,⁴⁹⁶ auch insoweit besteht Übereinstimmung mit IAS. Allerdings muss steuerlich nachweislich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Herstellung eines Wirtschaftsguts und der Kreditaufnahme bestehen.⁴⁹⁷ Dies könnte steuerlich der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen entgegen stehen, die nach IAS 23.17 berücksichtigt werden können, auch wenn sie nicht für einen Kredit anfallen, der zur Finanzierung der betreffenden Investition aufgenommen worden ist.

Steuerlich wird die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen auf den Bereich der Herstellungskosten begrenzt, während IAS in diesem Punkt nicht zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten differenziert.⁴⁹⁸ In die steuerlichen Anschaffungskosten gehen Fremdkapitalzinsen dagegen grundsätzlich nicht ein.⁴⁹⁹

3.1.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 23

Das für qualifizierte Fremdkapitalzinsen nach IAS und Steuerrecht bestehende Einbeziehungswahlrecht im Sinne einer Bewertungs- und Bilanzierungshilfe⁵⁰⁰ eröffnet Gestaltungsspielräume und ist deswegen unter dem Aspekt der Information und Steuerbemessung nicht unproblematisch.⁵⁰¹ Allerdings berührt diese Problematik einen Sonderfall – die Langfristfertigung – und kann bei dieser

⁴⁹⁴ Vgl. *BFH* v. 24.05.1968, VI R 6/67, BStBl. II 1968, S. 574 m.w.N.

⁴⁹⁵ Vgl. *Schönbrunn* in Baetge et al., IAS, IAS 23, Rz. 59; *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, E 455 f.

⁴⁹⁶ Vgl. *Schönbrunn* in Baetge et al., IAS, IAS 23, Rz. 66.

⁴⁹⁷ Auch wenn dies nicht mehr explizit in R 33 Abs. 4 Satz 1 EStR gefordert wird, ist es aus der § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB erkennbar. Vgl. *BFH* v. 13.09.1989, II R 121/86, BStBl. II 1989, S. 963 f.; v. 27.12.1989, V B 138/88, BFH/NV 1990, S. 487; *Ritzrow*, Herstellungskosten, SteuStud 2003, S. 269.

⁴⁹⁸ Vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, § 8, Rz. 62; *Schönbrunn* in Baetge et al., IAS, IAS 23, Rz. 59 ff.

⁴⁹⁹ Vgl. *BFH* v. 13.08.1957, I 18/57 U, BStBl. III 1957, S. 349 f.; v. 07.05.1971, III R 65/69, BStBl. II 1971, S. 696; v. 13.10.1983, IV R 160/78, BStBl. II 1984, S. 104 f.; *Schönbrunn* in Baetge et al., IAS, IAS 23, Rz. 61.

⁵⁰⁰ Vgl. *Pyszka*, Fremdkapitalzinsen, DStR 1996, S. 811 m.w.N.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 160, S. 174.

⁵⁰¹ Vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 176.

Konstellation erhebliche Bedeutung erlangen. Wegen der eingeschränkten Relevanz einerseits und des relativen Gewichts andererseits erscheint die steuerliche Beibehaltung dieses Wahlrechts in Übereinstimmung mit IAS vertretbar, um die Erfolgsneutralität aller Kosten der Produktion einschließlich der Finanzierungskosten zu ermöglichen. Allerdings muss steuerlich aus Objektivierungsgründen die direkte Zurechenbarkeit der Fremdkapitalzinsen gefordert werden. Dies schließt die Einbeziehung der nach IAS 23.17 aktivierbaren Fremdkapitalzinsen wohl aus, die nicht für einen Kredit speziell zur Finanzierung des betreffenden Herstellungsvorgangs angefallen sind, sondern aufgeschlüsselt und zugeteilt werden müssen.⁵⁰²

3.2 Öffentliche Zuschüsse zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die folgenden Überlegungen konzentrieren sich auf monetäre Zuschüsse der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen.

3.2.1 Vorgehensweise nach IAS 16 i.V.m. IAS 20

IAS 16.20 verweist zur bilanziellen Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (*government grants*) im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Herstellungskosten auf IAS 20, der eine erfolgsneutrale Behandlung der Zuwendungen verpflichtend vorsieht und damit dem Grundgedanken der Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs entspricht. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung der Zuwendungen räumt IAS 20.24 ein Wahlrecht zwischen der Minderung des Buchwerts in Höhe der Zuschussung sowie der Bilanzierung eines passiven Abgrenzungspostens (*deferred income*) ein. Beide Möglichkeiten sind gem. IAS 20.25 als gleichwertig zu betrachten. Wird ein passiver Abgrenzungsposten gebildet, so ist dieser während der Nutzungsdauer des Vermögenswerts auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage als Ertrag aufzulösen (IAS 20.26). Erfolgt ein Abzug vom Buchwert des Vermögenswerts, so schlägt sich die Zuwendung in einem niedrigeren Abschreibungsvolumen nieder, das erfolgswirksam über die Nutzungsdauer zu verteilen ist (IAS 20.27).⁵⁰³ Beide Verfahren führen zu übereinstimmenden Ergebnissen im Zeitablauf, wenn der passive Abgrenzungsposten entsprechend der Abschreibungsreihe aufgelöst wird.

⁵⁰² Vgl. Wohlgemuth/Ständer, Herstellungskosten, WPg 2003, S. 209. So sieht der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Einzelabschluss, DB 2003, S. 1586 eine Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten bei individueller Projektfinanzierung vor, da hier ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist.

⁵⁰³ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 99; Elrott/Schmidt-Wendt in Beck Bil Komm, § 255, Rz. 580 f.; Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 332; Kümpel, Bewertungsmaßstäbe, b&b 2002, S. 131 f.

Bei Rückzahlung einer Zuwendung für Vermögenswerte ist die vorgenommene Bilanzierungsmethode wieder zu korrigieren. Gem. IAS 20.32 ist ein passiver Abgrenzungsposten um den Rückzahlungsbetrag zu mindern. Wurde die Zuwendung in einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziell berücksichtigt, so wird der Buchwert des Vermögenswerts gem. IAS 20.32 um den Rückzahlungsbetrag erhöht. Um eine periodengerechte Aufwandsverteilung zu gewährleisten ist nach IAS 20.32 über den bisherigen Abschreibungszeitraum die kumulierte Abschreibung direkt als Aufwand zu erfassen, die sich ergeben hätte, wenn die Zuwendung nicht geleistet worden wäre.⁵⁰⁴

3.2.2 Vergleich von IAS 16 i.V.m. IAS 20 und Steuerrecht

Ein Vergleich mit dem Steuerrecht führt zu zwei grundlegenden Divergenzen. Abweichend von IAS folgt das Steuerrecht nicht dem Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs im Bereich der Investitionszuschüsse. Vielmehr wird ein Wahlrecht zwischen der erfolgswirksamen Behandlung des Zuschusses als Betriebseinnahme und einer zunächst erfolgsneutralen Behandlung über eine Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe des Zuschusses eingeräumt (R 34 Abs. 2 EStR).⁵⁰⁵ R 34 Abs. 3 EStR erlaubt eine nachträgliche Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, die nach IAS nicht zulässig ist.

Für den Fall der erfolgsneutralen Behandlung des Zuschusses im Zuwendungszeitpunkt lässt das Steuerrecht abweichend von IAS nur die Möglichkeit einer Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu und schließt die Bildung eines passiven Abgrenzungspostens aus, da es an dem Erfordernis der bestimmten Zeit nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG fehlt.⁵⁰⁶

3.2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 16 i.V.m. IAS 20

3.2.3.1 Erfolgswirksamkeit

Für die Beurteilung der Erfolgswirksamkeit des Investitionszuschusses ist ein Blick auf die BFH-Rechtsprechung erforderlich, die mit Entscheidung vom 19.07.1995 geklärt hat, dass Zuschüsse

⁵⁰⁴ Vgl. *Pfitzer/Wirth* in Baetge et al., IAS, IAS 20, Rz. 71.

⁵⁰⁵ Vgl. auch *BFH* v. 22.01.1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488; v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28; v. 27.04.2000, I R 12/98, BFH/NV 2000, S. 1365.

⁵⁰⁶ Vgl. *BFH* v. 22.01.1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488; v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung in H 31b EStR „Investitionszuschüsse“.

zwar grundsätzlich erfolgswirksam zu vereinnahmen sind,⁵⁰⁷ das Wahlrecht in R 34 Abs. 2 EStR aber trotzdem zulässig ist.⁵⁰⁸ Nach dieser Entscheidung, die Ausgangspunkt einer gefestigten Rechtsprechung ist, können Zuschüsse grundsätzlich nicht von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen werden, da sie Finanzierungskosten darstellen. Das Minderungsverbot folgt aus dem Einzelbewertungsgrundsatz und dem damit zusammenhängenden Saldierungsverbot.

Ausgangspunkt dieser Auffassung ist ein sehr formales Verständnis des Einzelbewertungsgrundsatzes, das den inneren Zusammenhang von Investition und Zuschussgewährung negiert. Dagegen betont IAS diesen Zusammenhang und strebt insgesamt eine erfolgsneutrale Behandlung des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs an, woraus sich zwangsläufig die erfolgsneutrale Behandlung des Zuschusses ergibt. Dieses IAS-Ergebnis lässt sich auch steuerlich gut begründen, wenn der Einzelbewertungsgrundsatz wirtschaftlich verstanden wird und den inneren Zusammenhang von Investition und Zuschuss berücksichtigt. Trägt man diesem Zusammenhang Rechnung, so sollten Zuschüsse in dem Zeitpunkt erfolgswirksam werden, in dem auch der subventionierte Aufwand und Ertrag erfolgswirksam wird.⁵⁰⁹ Dieser Gedanke führt zwangsläufig zur erfolgsneutralen Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten durch den Zuschuss, der sich erst über die geminderten Abschreibungen oder im Zeitpunkt des Abgangs bei nicht abnutzbaren Vermögenswerten erfolgswirksam entfaltet.⁵¹⁰ Diese Behandlung dürfte auch dem Realisationsprinzip entsprechen,⁵¹¹ wenn es nicht auf eine bloße Ertragsrealisation reduziert wird.

Auch in der steuerlichen Realität hat sich die erfolgsneutrale Behandlung von Zuschüssen im Zeitpunkt der Gewährung durchgesetzt, da sie regelmäßig unter dem Aspekt der Steuerbarwertminimierung vorteilhaft ist. Nur ausnahmsweise dürfte eine erfolgswirksame Vereinnahmung bei Zuschussgewährung vorteilhaft sein, wenn steuerliches Verlustverrechnungspotenzial vorhanden ist und in Zukunft höhere Abschreibungen von steuerlichem Interesse sind.

⁵⁰⁷ Vgl. *BFH* v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28 ff. Dem folgend *BFH* v. 27.04.2000, I R 12/98, BFH/NV 2000, S. 1365. Die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde bis dahin noch vom BFH bestätigt. Vgl. *BFH* v. 14.07.1988, IV R 78/85, DB 1988, S. 2436 f.; v. 28.04.1989, III R 4/87, BStBl. II 1989, S. 618; v. 23.03.1995, IV R 58/94, BStBl. II 1995, S. 702.

⁵⁰⁸ Vgl. *BFH* v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28; v. 27.04.2000, I R 12/98, BFH/NV 2000, S. 1365.

⁵⁰⁹ Vgl. *Groh*, Rechtsprechung, StuW 1994, S. 90.

⁵¹⁰ Vgl. *Pfitzer/Wirth* in Baetge et al., IAS, IAS 20, Rz. 58.

⁵¹¹ Vgl. zur Diskussion *Ewertowski*, Behandlung, BB 1984, S. 1015 ff.; *Förschle/Scheffels*, Bilanzierung, DB 1993, S. 2394; *Groh*, Rechtsprechung, StuW 1994, S. 91; *Kupsch*, Investitionszulagen, DB 1979, S. 370; *Laicher*, Behandlung, DStR 1993, S. 293 f. m.w.N.; *Nieland*, Zuschüsse, DStZ 1986, S. 183; *Rose*, Fördermittel, DB 1984, S. 2318. Darüber hinaus führt *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 17, Rz. 11 aus, dass nur in den um den öffentlichen Zuschuss gekürzten Anschaffungskosten der Vermögenswertanteil von tendenziell ertragsschwächeren Wirtschaftsgütern zum Ausdruck käme.

Fasst man diese Gedanken zusammen, so sprechen systematische Überlegungen und das Ziel, Gestaltungsspielräume einzuschränken, für eine erfolgsneutrale Vereinnahmung von Zuschüssen im Steuerrecht, wie dies den IAS-Regeln entspricht.

3.2.3.2 Aktivische Absetzung vs. passive Abgrenzung

Gegen die nach IAS zulässige passive Abgrenzung wird steuerlich die fehlende Bestimmbarkeit nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgetragen.⁵¹² Selbst wenn dieser Aspekt im Zusammenhang mit Überlegungen de lege ferenda nicht durchschlagend ist, so muss doch eingeräumt werden, dass nur die aktivische Absetzung des Zuschusses den betonten Zusammenhang von Investition und Zuschuss zutreffend zum Ausdruck bringt. Schließlich spricht gegen die Bildung eines passiven Abgrenzungspostens die Möglichkeit, eine Teilwertabschreibung auf die nicht durch den Zuschuss geminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten vornehmen zu können.⁵¹³ Das IAS-Wahlrecht ist daher für die steuerliche Gewinnermittlung ungeeignet, steuerlich sollte ein Investitionszuschuss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bezuschussten Vermögenswerts mindern.⁵¹⁴

3.3 Bewertungsvereinfachungen für das Vorratsvermögen

3.3.1 Vorgehensweise nach IAS 2

Obwohl das IAS-*framework* den Einzelbewertungsgrundsatz nicht ausdrücklich herausstellt, ist auch im IAS-Regelwerk von der Geltung dieses Grundsatzes auszugehen, da in Einzelstandards auf ihn zurückgegriffen wird.⁵¹⁵ Um jedoch die Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten, lässt IAS Bewertungsvereinfachungen zu, die in einem Spannungsverhältnis zum Einzelbewertungsgrundsatz stehen, weshalb der Anwendungsbereich der Vereinfachungsregelungen und die Vereinfachungsmethoden zu spezifizieren sind.

Nach IAS 2.20 kommen Bewertungsvereinfachungen bei Vorräten zur Anwendung, die in großer Anzahl gehalten werden und die Voraussetzung der Gleichartigkeit erfüllen. Dagegen ist der Einzelbewertung nach IAS 2.19 f. bei Vorräten zu folgen, die normalerweise nicht austauschbar sind

⁵¹² Vgl. *BFH* v. 22.01.1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488; v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28 sowie H 31b EStR „Investitionszuschüsse“.

⁵¹³ Vgl. *Groh*, Rechtsprechung, StuW 1994, S. 91.

⁵¹⁴ Vgl. *Moxter*, Grundsätze, S. 152 f.

⁵¹⁵ Vgl. *Streim* in Hofbauer/Kuppsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, Fach 5, IAS, Rz. 101; *Wagenhofer*, IAS, S. 89.

und bei solchen Erzeugnissen, Waren oder Leistungen, die für spezielle Projekte hergestellt und ausgesondert werden.

Als Vereinfachungsmethoden zulässig sind im Bereich des Vorratsvermögens nach IAS 2.21 als *benchmark treatment* die Fifo-Methode⁵¹⁶ und die Durchschnittsmethode⁵¹⁷ sowie nach IAS 2.23 als *allowed alternative treatment* auch die Lifo-Methode.⁵¹⁸

Nach ED-IAS 2 ist geplant, die Lifo-Methode abzuschaffen, womit nur noch eine vereinfachte Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach der Fifo- oder der Durchschnittsmethode zulässig wäre.⁵¹⁹ SIC-1 konkretisiert die Methodenwahl insoweit, als zunächst eine Gruppenbildung nach ähnlichen Merkmalen hinsichtlich Beschaffenheit oder Verwendung vorzunehmen ist, wobei geographische Unterschiede (Standort der Vorräte) allein nicht zur Abgrenzung hinreichend sind. Dabei ist auf die jeweiligen Sachverhalte und Umstände innerhalb des Unternehmens abzustellen. Für die einzelnen Gruppen ist eine abweichende Methodenwahl zulässig, die allerdings in der Folgezeit dem Stetigkeitsprinzip folgend beibehalten werden muss. Keine abschließende Klarheit besteht hinsichtlich der Frage, ob eine Verbrauchsfolgefiktion auch herangezogen werden kann, wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen eindeutig widerspricht.⁵²⁰

3.3.2 Vergleich von IAS 2 und Steuerrecht

In Übereinstimmung mit IAS lässt auch das Steuerrecht Bewertungsvereinfachungen im Vorratsvermögen zu, um den Grundsatz der Einzelbewertung praktikabel und wirtschaftlich handhaben zu können. Allerdings erlaubt das Steuerrecht neben der Durchschnittsbewertung nur die Verwendung der Lifo-Methode als Verbrauchsfolgefiktion (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Die nach IAS zulässige Fifo-Methode wird dagegen steuerlich als Verbrauchsfolgefiktion nicht akzeptiert (R 36a Abs. 1 EStR) und kann deswegen nur herangezogen werden, wenn auch die tatsächliche Verbrauchsfolge der Fifo-Folge entspricht.⁵²¹

⁵¹⁶ Nach IAS 2.22 geht die Fifo-Methode von der „Annahme aus, dass die zuerst angeschafften Vorräte zuerst verkauft worden sind und folglich die am Ende der Berichtsperiode verbleibenden Vorräte diejenigen sind, die unmittelbar vorher gekauft oder hergestellt worden sind.“

⁵¹⁷ Nach IAS 2.22 werden bei Anwendung der Durchschnittsmethode „die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten als durchschnittlich gewichtete Kosten ähnlicher Vorräte zu Beginn der Periode und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher, während der Periode gekaufter oder hergestellter Vorratsgegenstände ermittelt.“

⁵¹⁸ Vgl. *Goebel/Fuchs*, Rechnungslegung, DStR 1994, S. 879 f.; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 218.

⁵¹⁹ Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 221.

⁵²⁰ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 472. A.A. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 217.

⁵²¹ Vgl. *Brezing*, Lifo-Verfahren, StbJb 1990/1991, S. 54 f.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 260.

Die steuerlichen Anwendungsgrenzen sind durch die Rechtsprechung⁵²² deutlich enger gezogen als nach IAS – zumindest solange IAS noch die Lifo-Methode zulässt. Die Lifo-Methode wird steuerlich nur als zulässig angesehen, wenn die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach dem Einzelbewertungsgrundsatz ausgeschlossen oder mit einem unvertretbaren Aufwand verbunden ist. Als Anwendungsbereich wird auf die Vermischung von Flüssigvorräten oder Massenartikeln verwiesen.⁵²³

Der steuerliche Anwendungsbereich der Durchschnittsbewertung im Vorratsvermögen dürfte zumindest im Grundsatz mit der Abgrenzung nach IAS übereinstimmen, da auch IAS entscheidend auf das Merkmal der Gleichartigkeit der Vermögenswerte abstellt. Denn auch steuerlich wird in der Gleichartigkeit zumindest für das Vorratsvermögen das zentrale Abgrenzungskriterium in Anlehnung an § 240 Abs. 4 HGB gesehen.⁵²⁴

3.3.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 2

Die Notwendigkeit von Bewertungsvereinfachungen insbesondere für das Vorratsvermögen ist unbestritten, auch die steuerliche Gewinnermittlung kann darauf nicht verzichten. Zu präzisieren sind allerdings der Anwendungsbereich und die zulässigen Vereinfachungsmethoden.

Dabei wird die steuerliche Praxis, die Durchschnittsbewertung zuzulassen und ihre Anwendung im Vorratsvermögen auf gleichartige Vermögenswerte zu beschränken durch IAS bestätigt. Schwieriger ist dagegen die Frage nach der Zulässigkeit und dem Anwendungsbereich der Verbrauchsfolgeverfahren. Entscheidend kommt es auf die Zielsetzung an, die mit dem Einsatz eines Verbrauchsfolgeverfahrens erreicht werden soll. Während IAS ausschließlich auf den Vereinfachungscharakter abstellt, ist steuerlich seit Einführung des Lifo-Verfahrens unklar, ob bei diesem Verfahren der Vereinfachungsaspekt im Vordergrund steht oder ein weiteres Ziel – nämlich die Vermeidung oder Milderung der Scheingewinnbesteuerung – verfolgt werden soll.⁵²⁵ Schließlich ist das Lifo-Verfahren steuerlich im Zusammenhang mit der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage einge-

⁵²² Vgl. *BFH* v. 20.06.2000, VIII R 32/98, BStBl. 2001, S. 636 ff. Kritisch hierzu *Mayer-Wegelin*, Regelungszweck, DB 2001, S. 54 f.; *Moxter*, Vereinfachungszweck, DB 2001, S. 159; *Wacker*, Ende, BB 2000, S. 2355 f.

⁵²³ Vgl. *BFH* v. 20.06.2000, VIII R 32/98, BStBl. 2001, S. 638.

⁵²⁴ Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 261 f.

⁵²⁵ Zur Diskussion vgl. *Herzig/Gasper*, Lifo-Methode, DB 1991, S. 557 ff.; *Herzig/Gasper*, Zwischenbilanz, DB 1992, S. 1301 ff.; *Mayer-Wegelin*, Regelungszweck, DB 2001, S. 54 f.; *Moxter*, Vereinfachungszweck, DB 2001, S. 159; *Strahl*, Bilanzsteuerrecht, KÖSDI 2002, S. 13244; *Treptow/Weismüller*, Bewertung, WPg 1991, S. 573; *Wacker*, Ende, BB 2000, S. 2355 f.

führt worden,⁵²⁶ da in der Lifo-Methode das geeignetere Instrument gesehen wurde, die Zielsetzung der Preissteigerungsrücklage zu verwirklichen. Von der Klärung dieser Grundsatzfrage wird die Zukunft und Bedeutung des Lifo-Verfahrens im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung abhängen.

Stellt man ausschließlich auf den Vereinfachungsaspekt ab,⁵²⁷ könnte steuerlich auf die Lifo-Methode verzichtet werden, wie dies offensichtlich auch für IAS geplant ist. Will man nur unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung ein Verbrauchsfolgeverfahren zulassen, so liegt es nahe, IAS zu folgen und die Möglichkeit der Fifo-Bewertung einzuräumen. Allerdings ist zunächst sorgfältig zu prüfen, ob aus Vereinfachungsgründen Bedarf an einer Verbrauchsfolgefiktion besteht.

3.4 Tausch bestimmter Vermögenswerte

3.4.1 Vorgehensweise nach IAS

IAS 16.21 f. unterscheidet beim Tausch von Sachanlagevermögen zwischen dem Tausch von ähnlichen und nicht ähnlichen Vermögenswerten. Als Beispiele für den Tausch ähnlicher Vermögenswerte werden in IAS 16.22 der Tausch von Flugzeugen, Hotels, Tankstellen und anderem Immobilienbesitz genannt. Werden Vermögenswerte durch Tausch erworben, so ist grundsätzlich der *fair value* des hingegebenen Vermögenswerts als Anschaffungspreis des erhaltenen Vermögenswerts anzusetzen, mit der Folge, dass der Tausch zur Gewinnrealisation führt. Dies entspricht dem in F. 100 (a) konstituierten Grundverständnis der Maßgeblichkeit der Gegenleistung für die Bestimmung der Anschaffungskosten. Beim Austausch ähnlicher Gegenstände bestimmt hingegen der Buchwert des hingegebenen Vermögenswerts die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswerts. Über das Kriterium der Ähnlichkeit der getauschten Gegenstände hinaus wird nach IAS 16.22 gefordert, dass eine ähnliche Nutzung des erlangten Gegenstands in demselben Geschäftszweig stattfindet und die getauschten Vermögenswerte einen ähnlichen beizulegenden Zeitwert aufweisen. Als Indiz dafür, dass eine Wertähnlichkeit fehlt, wird die Zahlung eines zusätzlichen Kaufpreises angesehen. Damit vollzieht sich ein erfolgsneutraler Tausch, der keine Gewinnrealisierung begründet und die stillen Reserven des hingegebenen auf den erlangten Vermögenswert übergehen lässt. Nach Aussage von IAS 16.22 ist der Realisationsprozess beim Tausch ähnlicher Vermögenswerte noch nicht abgeschlossen. Über IAS 38.34 f. gelten dieselben Grundsätze auch für den Tausch von immateriel-

⁵²⁶ Vgl. BT-Drucks. 11/2536, S. 47.

⁵²⁷ Vgl. Scheffler, Besteuerung, Band II, S. 250 ff.

len Vermögenswerten. Beim Vorratsvermögen ergibt sich die aufgezeigte Vorgehensweise aus IAS 18.12, wobei jedoch nur auf die Kriterien der Art- und Wertgleichheit abgestellt wird.

Nach ED-IAS 16.21 ist geplant, immer den *fair value* des hingegebenen Vermögenswerts anzusetzen, es sei denn der Wert des erhaltenen ist einfacher zu bestimmen. Nur dann, wenn beide Werte nicht bestimmt werden können, soll demnach der Buchwert fortgeführt werden.⁵²⁸

3.4.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Abweichend von IAS 16.21 f. führt der Tausch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung stets zur Gewinnrealisation (R 41a Abs. 2 Satz 3 EStR), wobei nicht nach dem Ausmaß der Ähnlichkeit der getauschten Vermögenswerte differenziert wird. Nach § 6 Abs. 6 EStG bemessen sich die Anschaffungskosten des erlangten Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Vernachlässigt man mögliche Abweichungen zwischen dem gemeinen Wert des Steuerrechts und dem *fair value* nach IAS,⁵²⁹ so liegt der markante Unterschied im Tausch ähnlicher Vermögenswerte, die nach IAS zu Buchwerten ohne Aufdeckung stiller Reserven getauscht werden, während steuerlich eine Gewinnrealisierung geboten ist.

Die IAS-Vorgehensweise in der Behandlung von Tauschvorgängen weist eine gewisse Ähnlichkeit mit den von der Rechtsprechung entwickelten Tauschgrundsätzen auf,⁵³⁰ die im sog. Tauschgutachten niedergelegt worden sind, das bis zur Einführung von § 6 Abs. 6 EStG insbesondere beim Anteilstausch von Bedeutung war. Die Erfolgsneutralität des Tauschs wurde hier an die Nämlichkeit der getauschten Anteile geknüpft. Diese erforderte die Art-, Wert- und Funktionsgleichheit⁵³¹ der getauschten Anteile und scheiterte letztlich an der Unbestimmbarkeit der Funktionsgleichheit.⁵³² In der folgenden Tabelle werden die Kriterien nach IAS und Steuerrecht gegenüber gestellt:

⁵²⁸ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 333.

⁵²⁹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 234, 241.

⁵³⁰ Vgl. *BFH* v. 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, S. 30 ff.

⁵³¹ Vgl. zur Diskussion *BMF* v. 09.02.1998, IV B 2 – S 1909 – 5/98, BStBl. I 1998, S. 163 ff.; *Hörger/Mentel/Schulz*, Steuerentlastungsgesetz, DStR 1999, S. 572 f.; *Honert/Neumayer*, Probleme, GmbHR 1998, S. 1103 f.

⁵³² Vgl. BT-Drucks. 14/23, S. 173. Zustimmend *Hörger/Mentel/Schulz*, Steuerentlastungsgesetz, DStR 1999, S. 572 f.

IAS	Steuerrecht
ähnlicher Gegenstand	Artgleichheit
ähnliche Nutzung in demselben Geschäftszweig	Funktionsgleichheit
ähnlicher beizulegender Zeitwert	Wertgleichheit

Tabelle 5: Gegenüberstellung der Abgrenzungskriterien zum erfolgsneutralen Tausch

Eine Verbindung mit der Tauschproblematik weisen die steuerlichen Institute der Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 35 EStR) und die 6b-Rücklage auf, die allerdings keine Entsprechung im Rahmen der IAS finden, was auch sachgerecht ist.⁵³³ Denn diese steuerlichen Regelungen basieren auf der Gefahr des steuerbedingten Liquiditätsabflusses, obgleich es an einem entsprechenden Liquiditätszufluss zur Begleichung der Steuerschuld fehlt. Diese Aspekte dürfen in einer Rechnungslegung keinen Niederschlag finden, die – wie IAS – auf Informationsvermittlung abzielt.

3.4.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

Die nach IAS bestehende Möglichkeit des erfolgsneutralen Tauschs bei ähnlichen Vermögenswerten bildet kein geeignetes Leitbild für ein auf Objektivierung bedachtes Steuerrecht. Denn die unbestimmt gefassten Abgrenzungskriterien eröffnen nicht vertretbare Gestaltungsspielräume, was sich insbesondere hinsichtlich des Merkmals der Funktionsgleichheit bei der Anwendung des Tauschgutachtens gezeigt hat. Wie die Überlegungen zu ED-IAS 16.21 verdeutlichen, wird auch in der IAS-Welt die Zulässigkeit des erfolgsneutralen Tausches überdacht, womit die bereits angesprochenen Bedenken bestätigt werden, die eine steuerliche Anerkennung des erfolgsneutralen Tauschs wohl ausschließen dürften.

Unabhängig von der allgemeinen Problematik der Erfolgswirksamkeit von Tauschvorgängen kann es in bestimmten, genau abgegrenzten Problemfeldern durchaus sinnvoll sein, die steuerliche Neutralität von Tauschvorgängen und ähnlichen Vorgängen vorzusehen. Hierzu zählen insbesondere die Rücklage für Ersatzbeschaffung und die Steuerneutralität von Umwandlungsvorgängen im UmwStG.

⁵³³ Von der in § 6b Abs. 10 EStG genannten Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven bei Anteilen an Kapitalgesellschaften wird im hier betrachteten Rahmen abstrahiert.

II Folgebewertung

Die Folgebewertung ist in den IAS nicht einheitlich geregelt, vielmehr sind unterschiedliche Wertmaßstäbe zu berücksichtigen, die im IAS-*framework* in F. 100 grundlegend definiert sind.⁵³⁴ Eine Angabe darüber, wann welcher Wertmaßstab zugrunde zu legen ist, fehlt jedoch. Vielmehr werden die Wertmaßstäbe in den speziellen IAS-Regelungen wieder aufgenommen, wobei teilweise auch nicht im *framework* aufgeführte Wertmaßstäbe zur Anwendung gelangen.⁵³⁵ Im Rahmen der Folgebewertung kommen eine Vielzahl von Korrekturwerten in Frage, die zudem in bestimmten Fällen eine Bewertung über den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (*historical costs*) zulassen.⁵³⁶ Der meistgenutzte Bewertungsmaßstab ist der beizulegende Zeitwert (*fair value*), der insbesondere für die Bewertung von *financial instruments* gem. IAS 39 eine Rolle spielt. Der Neubewertungsbetrag (*revalued amount*, z.B. IAS 16.29) ist der bei einer Neubewertung zugrunde zu legende Wertmaßstab. Im Zeitpunkt der Neubewertung entspricht er dem *fair value*. In den Folgeperioden wird er bei abnutzbaren Vermögenswerten um die planmäßigen Abschreibungen gekürzt, bis eine erneute Neubewertung erfolgt. Der Veräußerungswert (*realisable value*) gem. F. 100 (c) stellt den am Absatzmarkt erzielbaren Veräußerungserlös dar. Werden noch die Kosten bis zur Fertigstellung sowie die Kosten des Verkaufs abgezogen, so ergibt sich der Nettoveräußerungswert (*net realisable value*). Der *net realisable value* dient als Korrekturmaßstab für Wertminderungen (*impairments*) des Vorratsvermögens (IAS 2.4). Er weicht materiell nicht vom Nettoveräußerungspreis (*net selling price*) ab,⁵³⁷ der eine der beiden zu prüfenden Wertmaßstäbe im Rahmen des *impairment tests* nach IAS 36 bildet. Den zweiten Wertmaßstab, der für den *impairment test* benötigt wird, stellt der Nutzungswert (*value in use*) gem. IAS 36.5 dar. Er bildet den Barwert des künftig erwarteten Zahlungsstroms ab, der dem betreffenden Vermögenswert zuzuordnen ist. Das Maximum aus der Gegenüberstellung von *net selling price* und *value in use* entspricht dem erzielbaren Betrag (*recoverable amount*), auf den außerplanmäßig abzuschreiben ist, wenn er unter dem Buchwert liegt.

⁵³⁴ Genannt werden neben den *historical costs*, die *current costs*, der *realisable (settlement) value* sowie der *present value*.

⁵³⁵ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 93.

⁵³⁶ Vgl. zu den Wertmaßstäben insbesondere Coenenberg, Jahresabschluss, S. 117 f.; Rahlf, IAS-Bilanzierung, S. 62 f.; Wagenhofer, IAS, S. 118 ff.

⁵³⁷ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 249. Die offizielle deutsche Übersetzung gibt sowohl den *net realisable value* als auch den *net selling price* mit Nettoveräußerungswert an. Vgl. dazu Wagenhofer, IAS, S. 121.

1 Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

1.1 Planmäßige Abschreibungen

1.1.1 Vorgehensweise nach IAS

Das *matching principle* verfolgt grundsätzlich die Zuordnung der Aufwendungen zu den Perioden, in denen die aufwandsverursachenden Leistungen und die damit zusammenhängenden Erträge realisiert werden.⁵³⁸ Eine vereinfachende Umsetzung dieses Grundsatzes für den Bereich der planmäßigen Abschreibungen enthält das *framework* (F. 96), das eine planmäßige Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von abschreibbaren Vermögenswerten über die Nutzungsdauer vorsieht. Mit dieser Betonung der Aufwandsverteilung wird gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass das *matching principle* zur Ermittlung des periodenbezogenen Wertverzehrs grundsätzlich nicht für jeden Vermögenswert eine Wertermittlung am Anfang und am Ende der Periode fordert, um aus der Wertdifferenz den Wertverzehr ableiten zu können. Die Grundkonzeption der planmäßigen Abschreibung nach IAS soll anhand der speziellen IAS zum Sachanlagevermögen (IAS 16) und den immateriellen Vermögenswerten (IAS 38) untersucht werden.⁵³⁹ Als Elemente des Abschreibungsplans lassen sich das Abschreibungsvolumen (*depreciable amount*), die Nutzungsdauer (*useful life*) und die Abschreibungsmethode (*pattern*) nennen. Diese drei Elemente werden im Folgenden betrachtet. Welche Konsequenzen aus einem Vordringen der *fair value*-Bewertung für die planmäßigen Abschreibungen resultieren, wird an anderer Stelle erörtert.⁵⁴⁰

1.1.1.1 Bestimmung des Abschreibungsvolumens

Ausgangsbasis der planmäßigen Abschreibungen ist das Abschreibungsvolumen, als dessen Grundlage die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus der Zugangsbewertung heranzuziehen sind, soweit keine *fair value*-Bewertung erfolgt.⁵⁴¹ Das über die Nutzungsdauer zu verteilende Abschreibungsvolumen wird um einen am Ende der voraussichtlichen Nutzungsdauer bestehenden und durch das Unternehmen zu schätzenden Restwert (*residual value*) vermindert, wenn dieser wahrscheinlich wesentlich ist (IAS 16.46). Nach IAS 16.46 ist der Restwert im Rahmen des *benchmark treatment* zum Erwerbszeitpunkt zu schätzen und beizubehalten, während nach dem *Alternative Treatment* eine neue Schätzung des Restwerts zu jedem Neubewertungszeitpunkt vorzunehmen

⁵³⁸ Vgl. *Streim* in FS Börner, Gewinnermittlungsregeln, S. 335.

⁵³⁹ Vgl. hierzu auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 10, Rz. 3 ff.

⁵⁴⁰ Vgl. S. 188 ff.

⁵⁴¹ Bei der Folgebewertung kann sich im Rahmen des *allowed alternative treatment* als Abschreibungsvolumen auch der *fair value* ergeben. Dieser Fall wird auf S. 188 ff. behandelt.

ist.⁵⁴² Durch das *Improvement Project* des IASB soll die einmalige Schätzung des Restwerts eines zum Sachanlagevermögen zählenden Vermögenswerts zum Erwerbszeitpunkt ebenso wie für immaterielle Vermögenswerte nach ED-IAS 38.7 und .98 nicht mehr ausreichen.⁵⁴³ Wie noch zu zeigen sein wird, erlangt dieser Restwert eine besondere Bedeutung in der IAS-Rechnungslegung, weil als Nutzungsdauer der erwartete Nutzungszeitraum in dem Unternehmen heranzuziehen ist. Gem. IAS 16.6 entspricht der Restwert dem voraussichtlich realisierbaren Verkaufspreis am Ende der Nutzungszeit abzüglich etwaiger Abgangskosten.

1.1.1.2 Bestimmung der Nutzungsdauer

Gem. IAS 16.41 ist das Abschreibungsvolumen einer Sachanlage auf systematischer Grundlage über deren Nutzungsdauer zu verteilen. Grundlage für die Schätzung der Nutzungsdauer ist grundsätzlich der wirtschaftliche Verbrauch des Nutzenpotenzials bei Nutzung in dem bilanzierenden Unternehmen. Diese Individualisierung der Nutzungsdauer schließt eine Vorgabe rechtsverbindlicher Nutzungsdauern aus. IAS 16.43 listet zwar auch technische und rechtliche Faktoren auf, die bei der Schätzung der Nutzungsdauer Beachtung finden sollen, da ihnen eine beeinflussende Wirkung zugestanden wird.⁵⁴⁴ In IAS 16.44 wird aber betont, dass die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts auf der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen beruht. Maßgeblich ist somit der erwartete Nutzungszeitraum im Unternehmen.⁵⁴⁵ Plant das Unternehmen eine Veräußerung vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, muss somit über diese kürzere voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.⁵⁴⁶ Die Bestimmung dieser voraussichtlichen Nutzungsdauer basiert nach IAS 16.44 ausdrücklich auf Schätzungen des Unternehmens, denen betriebsindividuelle Erfahrungswerte zugrunde liegen sollen.

Von dieser grundsätzlichen Vorgehensweise weicht IAS 38.79 für immaterielle Vermögenswerte mit einer widerlegbaren Typisierung der Nutzungsdauer auf maximal zwanzig Jahre ab. IAS 38.82 geht davon aus, dass die Nutzungsdauer 20 Jahre nicht überschreiten wird, da mit zunehmender

⁵⁴² Gl.A. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 43; *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 10, Rz. 15; a.A. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 338.

⁵⁴³ Vgl. hierzu *Wendlandt/Vogler*, Bilanzierung, KoR 2003, S. 69.

⁵⁴⁴ Genannt werden explizit die erwartete Nutzung durch das Unternehmen (IAS 16.43 (a)), der erwartete physische Verschleiß (IAS 16.43 (b)), die technische Überholung auf Grund von Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder von Änderungen in der Marktnachfrage nach Gütern oder Leistungen, die von diesem Vermögenswert erzeugt werden (IAS 16.43 (c)) sowie rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen.

⁵⁴⁵ IAS 16.6 definiert die Nutzungsdauer alternativ zur voraussichtlichen Nutzungszeit des Vermögenswerts im Unternehmen als die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlicher Maßgrößen. Die zweite Alternative hat Bedeutung im Zusammenhang mit der Wahl einer leistungsabhängigen Abschreibungsmethode. Vgl. auch *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 41.

⁵⁴⁶ Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 171; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 338; *Wagenhofer*, IAS, S.135.

Länge der Nutzungsdauer die Schätzungen unzuverlässiger werden. Diese Typisierung basiert auf dem Gedanken eines nur schwer einzuschätzenden Nutzenverbrauchs immaterieller Vermögenswerte. Um trotzdem den subjektiven Einschätzungen des Bilanzierenden auch in diesem Bereich Rechnung tragen zu können, handelt es sich hierbei jedoch um eine widerlegbare Vermutung, sodass im Ergebnis die 20 Jahre sowohl über- als auch unterschritten werden können, wobei an eine längere Nutzungsdauer höhere Hürden geknüpft sind.⁵⁴⁷ Die technischen und wirtschaftlichen Einflussgrößen der Nutzungsdauer werden auch in IAS 38.80 genannt. Darüber hinaus können auch rechtliche Faktoren die Nutzungsdauer beschränken (IAS 38.85 f.). Für den *goodwill* wird gem. IAS 22.44 analog zu den Regelungen für immaterielle Vermögenswerte ebenfalls widerlegbar angenommen, dass die Nutzungsdauer 20 Jahre nicht überschreitet. Allerdings zeichnet sich im Bereich der *goodwill*-Bilanzierung eine Entwicklung ab, die eine Übernahme des *impairment only approach* durch IAS nicht ausschließt. So ist in ED-IAS 36 in Anlehnung an US-GAAP die Abschaffung der planmäßigen Abschreibung des *goodwill* geplant.⁵⁴⁸ Darüber hinaus soll nach ED-IAS 38 auch die Annahme der endlichen Nutzungsdauer von immateriellen Vermögenswerten sowie die widerlegbare Vermutung, dass ihre maximale Nutzungsdauer zwanzig Jahre beträgt, fallen gelassen werden.⁵⁴⁹ Die Neuregelung sieht vor, dass zunächst zu prüfen ist, ob eine endliche oder eine undefinierte Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts vorliegt. So soll eine undefinierte Nutzungsdauer vorliegen, wenn sich der Zeitraum, in dem der immaterielle Vermögenswert *cash-flows* generiert, nicht einschätzen lässt, da keine vorhersehbaren Zeiträume abgrenzbar sind (ED-IAS 38.85). Bei undefinierter Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts wird dieser nicht planmäßig abgeschrieben. Vielmehr ist nach ED-IAS 38.103 f. regelmäßig ein *impairment test* durchzuführen und darüber hinaus zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für eine undefinierte Nutzungsdauer noch gegeben sind. Sind die Voraussetzungen für eine undefinierte Nutzungsdauer nicht mehr gegeben – liegt also nunmehr eine endliche Nutzungsdauer vor – so ist im Rahmen eines *change in an accounting estimate* nach IAS 8.23 ff. zukünftig planmäßig abzuschreiben.

Die geschätzte Nutzungsdauer ist gem. IAS 16.49 periodisch zu überprüfen. Weichen die Erwartungen wesentlich von früheren Schätzungen ab, so ist Nutzungsdauer neu zu bestimmen. IAS 16.50 nennt Fälle, die zu einer Verlängerung oder einer Verminderung der Nutzungsdauer führen

⁵⁴⁷ Eine Überschreitung der zwanzigjährigen Nutzungsdauer für immaterielle Vermögenswerte soll gem. IAS 38.83 aber nur in Ausnahmefällen erlaubt sein, wenn überzeugendes Beweismaterial vorliegt. Vgl. hierzu *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 10, Rz. 43.

⁵⁴⁸ Vgl. dazu *Hoffmann/Lüdenbach*, Internationalisierung, DStR 2002, S. 877; *Kümpel*, Änderungen, BB 2003, S. 1491 ff.

⁵⁴⁹ Vgl. hierzu und im Folgenden *Wendlandt/Vogler*, Bilanzierung, KoR 2003, S.69 f.

können.⁵⁵⁰ Eine Verlängerung der Nutzungsdauer bewirkt, dass das restliche Abschreibungsvolumen über die nunmehr neu ermittelte Nutzungsdauer zu verteilen ist. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer lässt grundsätzlich zwei Vorgehensweisen in der Behandlung des zu verteilenden Abschreibungsvolumens zu.⁵⁵¹ Einerseits kann das restliche Abschreibungsvolumen – wie bei einer Nutzungsdauerverlängerung – über die verkürzte Restnutzungsdauer verteilt werden. Andererseits ist es auch denkbar, dass zunächst eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Betrag vorgenommen wird, der sich ergeben hätte, wenn von Beginn an das Abschreibungsvolumen über die kürzere Nutzungsdauer verteilt worden wäre. Dieser geminderte Betrag wird nun auf die verkürzte Nutzungsdauer verteilt. In IAS 16 fehlt eine Aussage darüber, welcher der beiden Methoden vorzugsweise zu folgen ist.⁵⁵² Führt man sich vor Augen, dass der Restbuchwert des Vermögenswerts zum Bilanzstichtag höher ausgewiesen ist als bei richtiger Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer schon zu Beginn der planmäßigen Abschreibung, so liegt es nahe, zuerst zu prüfen, ob mit der Nutzungsdauerverkürzung auch ein *impairment loss* gem. IAS 36 einhergeht.⁵⁵³ Liegt ein *impairment loss* vor, so ist zunächst auf den niedrigeren Betrag außerplanmäßig abzuschreiben und der so ermittelte Restbuchwert über die verkürzte Nutzungsdauer zu verteilen. Unabhängig vom Vorliegen eines *impairment loss* wird eine Nutzungsdauerverkürzung gem. IAS 8.23 ff. als eine Schätzungsänderung (*change in an accounting estimate*) angesehen, wonach der am Bilanzstichtag vorliegende Buchwert auf die verkürzte Restnutzungsdauer zu verteilen ist.⁵⁵⁴

1.1.1.3 Bestimmung der Abschreibungsmethode

Nach IAS 16.41 ist die Abschreibungsmethode so zu wählen, dass sie dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen entspricht. So ist es durchaus denkbar, die Abschreibungsmethode anhand wirtschaftlicher Faktoren wie mengenmäßige Erfolge, Produktbeiträge, Produktdeckungsbeiträge oder Produktgewinne zu ermitteln. Denn auf diese Weise lässt sich eine Periodisierung erreichen, die den Erfordernissen des *matching principles* gerecht wird. Damit einhergehende Schätzprobleme stellen die Anwendung einer solchen Vorgehensweise jedoch in vielen Fällen in Frage.⁵⁵⁵ IAS 16.41 wird dieser Problematik gerecht, indem es mit dem

⁵⁵⁰ IAS 16.50 nennt beispielsweise die Verlängerung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts auf Grund nachträglicher Ausgaben, womit der Zustand des Vermögenswerts über sein bisheriges Leistungspotenzial hinaus verbessert wird. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann gem. IAS 16.50 durch technologische Veränderungen oder durch Änderungen im Absatzmarkt für die Produkte hervorgerufen werden.

⁵⁵¹ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 51 f.

⁵⁵² Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 52.

⁵⁵³ Zu IAS 36 vgl. S. 166 ff.

⁵⁵⁴ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 52.

⁵⁵⁵ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 48.

Abstellen auf eine systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens die strikte Anlehnung an das *matching principle* abmildert. So nennt und definiert IAS 16.47 die lineare, degressive sowie die leistungsabhängige Abschreibung als Methoden, um die Planmäßigkeit von Abschreibungen zu gewährleisten.⁵⁵⁶ In der Literatur wird häufig darauf verwiesen, dass die lineare Methode im Bereich der internationalen Rechnungslegung bevorzugt angewendet wird.⁵⁵⁷ Grundsätzlich ist jedoch auf den wirtschaftlichen Nutzenverlauf abzustellen, wonach neben der linearen Abschreibung auch andere Methoden sowie Mischformen zulässig sind, wenn diese den erwarteten wirtschaftlichen Nutzenverlauf zutreffend abbilden.⁵⁵⁸ Die einmal gewählte Methode soll zwar stetig beibehalten werden. Dem Periodisierungsaspekt mittels *matching principle* wird aber ausdrücklich dadurch Bedeutung beigemessen, dass die gewählte Abschreibungsmethode periodisch zu überprüfen und nur so lange stetig beizubehalten ist, bis eine erhebliche Änderung im erwarteten Nutzenverlauf eintritt (IAS 16.52).

IAS 38.79 verlangt für immaterielle Vermögenswerte ebenfalls eine systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens über die Nutzungsdauer. Der wirtschaftliche Nutzenverlauf für immaterielle Vermögenswerte ist jedoch oftmals schwer einschätzbar, aber Voraussetzung für die Wahl einer bestimmten Abschreibungsmethode. Daher muss die lineare Abschreibungsmethode gem. IAS 38.88 zugrunde gelegt werden, wenn der wirtschaftliche Nutzenverlauf nicht zuverlässig ermittelt werden kann. Dieser Grundsatz wird für den *goodwill* in IAS 22.45 aus den selben Gründen bestätigt.⁵⁵⁹

1.1.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Aus der Informationsfunktion der IAS folgt eine Betonung der betriebsindividuellen Gegebenheiten. Zwei wesentliche von den IAS abweichende Aspekte des Steuerrechts sind jedoch der Objektivierungsgedanke sowie die Gewährleistung der Praktikabilität in einem Massenverfahren, welche dem Individualitätsaspekt der IAS entgegenstehen. Die Abbildung des tatsächlichen Wertverzehr

⁵⁵⁶ Vgl. *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, E 1019.

⁵⁵⁷ Vgl. *Eichhorn*, Maßgeblichkeit, S. 196; *Spengel*, Discussion, S. 20, abrufbar unter <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0252.pdf>; *Oestreicher/Spengel*, Maßgeblichkeit, S. 134 f. beziehen sich hierbei auf eine Studie, die zeigt, dass von 600 amerikanischen Unternehmen 572 linear abschreiben. Die selbe Studie zeigt aber auch, dass 75% der Unternehmen in der Steuerbilanz degressiv abschreiben. Vgl. hierzu mit Nachweis der Studien *Beine/Portmann*, Überleitung, BB 1998, S. 997.

⁵⁵⁸ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 46 ff.; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 339.

⁵⁵⁹ Vgl. hierzu *Kütting/Dawo*, Gestaltungspotenziale, StuB 2002, S. 1206. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 10, Rz. 22 weist darauf hin, dass bei der Goodwillabschreibung sowie bei der Abschreibung immaterieller Vermögenswerte in praxi auf Grund der problematischen Bestimmung der erwarteten Nutzenabgabe die lineare Methode präferiert wird, während sich beim Sachanlagevermögen die bevorzugte Handhabung einer Abschreibungsmethode nicht erkennen lässt.

tritt im Steuerrecht hinter der planmäßigen Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zurück.⁵⁶⁰

1.1.2.1 Bestimmung des Abschreibungsvolumens

Die Anknüpfung an die Anschaffungs- und Herstellungskosten indiziert einen übereinstimmenden Ausgangspunkt für IAS und Steuerrecht, der jedoch mit einem Vordringen der *fair value*-Bewertung beeinträchtigt würde. Ein gravierender Unterschied in der Bestimmung des Abschreibungsvolumens liegt jedoch in der Berücksichtigung des Restwerts. Sieht die betriebliche Planung vor, dass ein Vermögenswert schon vor Beendigung seines wirtschaftlichen Wertverzehr aus dem Betrieb ausscheidet, so bestimmt sich das IAS-Abschreibungsvolumen nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich des erwarteten Restwerts zum Zeitpunkt des Ausscheidens. Diese Individualisierung des Abschreibungsvolumens lässt das Steuerrecht nicht zu, vielmehr wird – wie in den AfA-Tabellen geschehen – grundsätzlich auf den vollständigen Wertverzehr abgestellt (Prinzip der Restwertvernachlässigung).⁵⁶¹ Einen Restwert hat die Rechtsprechung lediglich in Ausnahmefällen zugelassen, wenn der Wert relativ und absolut gegenüber den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ins Gewicht fällt.⁵⁶² Hervorzuheben ist, dass sich die steuerliche Restwertbeachtung dabei jedoch im Gegensatz zu den IAS nicht auf einen erwarteten Verkaufserlös vor Beendigung der wirtschaftlichen oder technischen Nutzungsdauer bezieht.⁵⁶³ Ein erwarteter Veräußerungspreis ist daher nicht wie nach IAS von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen,⁵⁶⁴ sondern bleibt bei der Ermittlung des Abschreibungsvolumens außer Acht.⁵⁶⁵ Dies folgt systematisch aus dem im Steuerrecht dominierenden Gedanken, wonach die voraussichtliche Nutzung im Betrieb nicht Grundlage der Nutzungsdauerbestimmung sein kann.⁵⁶⁶ Maßgeblich ist im Steuerrecht eine objektivierte wirtschaftliche Nutzungsdauer und nicht eine individuelle erwartete Nutzung, wie dies IAS vorsieht.

⁵⁶⁰ Vgl. *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 20, Rz. 3.

⁵⁶¹ Vgl. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 251; *Oestreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 932 f.; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 234 f. Ausführlich *Jäger*, Grundsätze, S. 126 ff.

⁵⁶² Vgl. *BFH* v. 07.12.1967, GrS 1/67, BStBl. II 1968, S. 268; v. 22.07.1971, IV R 74/66, BStBl. II 1971, S. 800; v. 02.12.1987, X R 19/81, BStBl. II 1988, S. 502; v. 01.10.1992, IV R 97/91, BStBl. II 1993, S. 284. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 189 sieht dies als Sonderfall für Schrottwerte bei Schiffen und für Wirtschaftsgüter, die einen hohen Anteil an Edelmetallen besitzen.

⁵⁶³ Vgl. *Berger/Ring*, in Beck Bil Komm, § 253, Rz. 223 m.w.N.; *Nolde* in H/H/R, EStG, § 7, Rz. 175.

⁵⁶⁴ So noch *RFH* v. 30.09.1930, I A 781/29, RStBl. 1930, S. 763.

⁵⁶⁵ Vgl. *BFH* v. 07.02.1975, VI R 133/72, BStBl. II 1975, S. 478.

⁵⁶⁶ Vgl. *BFH* v. 19.11.1997, X R 78/94, BStBl. II 1998, S. 59.

1.1.2.2 Bestimmung der Nutzungsdauer

Ein gravierender Unterschied zwischen IAS und Steuerrecht liegt bei der Bestimmung der Nutzungsdauer darin begründet, dass nach IAS 16.6 ausdrücklich auf die voraussichtliche Nutzungsdauer in dem jeweiligen bilanzierenden Unternehmen abgestellt wird. Hiervon abweichend wird steuerlich wegen der gebotenen Objektivierung und dem Bestreben nach Vereinfachung und Praktikabilität in einem Massenverfahren eine betriebsindividuelle Fixierung zugunsten einer Standardisierung zurückgedrängt. Denn die nach IAS hervorgehobene wirtschaftliche Nutzungsdauer gibt dem Einkommensmaximierungskalkül des Unternehmers folgend den Zeitraum an, in dem sich die Nutzung eines Vermögenswerts für ihn lohnt.⁵⁶⁷ Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wird beispielsweise durch eine Verschiebung der Mode, der Nachfrage nach bestimmten Gütern oder von Produktionsbedingungen sowie durch Wettbewerbsverschärfungen beeinflusst, die zur Unwirtschaftlichkeit des Vermögenswerts führen können.⁵⁶⁸ Eine so bestimmte wirtschaftliche Nutzungsdauer zeichnet sich durch einen hohen Grad an Subjektivität aus. Um diese steuerlich nicht akzeptable Subjektivität einzuschränken und eine Vereinheitlichung bei der Bestimmung der Nutzungsdauer zu gewährleisten, hat die Rechtsprechung mit Urteil vom 19.11.1997 entschieden, dass für die Schätzung der Nutzungsdauer grundsätzlich der Zeitraum der technischen Abnutzung eines Wirtschaftsguts maßgeblich ist.⁵⁶⁹ Die technische Nutzungsdauer wird durch den physischen Verschleiß eines Wirtschaftsguts bestimmt, der durch Abnutzung und Materialermüdung des Wirtschaftsguts hervorgerufen wird.⁵⁷⁰ Auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer soll nur abgestellt werden können, wenn der wirtschaftliche Verschleiß objektiv nachgewiesen werden kann. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kann demnach nur dann zugrunde gelegt werden, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist. Dies ist nach Ansicht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung gegeben, wenn das Wirtschaftsgut nicht mehr wirtschaftlich genutzt werden kann und sein Veräußerungserlös unerheblich ist.⁵⁷¹ Neben dieser objektivierenden Einschränkung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, gibt das Steuerrecht für Gebäude sowie den Geschäfts- oder Firmenwert gesetzlich fixierte Nutzungsdauern vor.⁵⁷² Selbst wenn in der ange-

⁵⁶⁷ Vgl. *Oestreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 930.

⁵⁶⁸ Vgl. *Hahn*, Begriff, DStZ 1999, S. 849; *Jäger*, Grundsätze, S. 109 ff.; *Lambrecht* in Kirchhof, EStG, § 7, Rz. 69.

⁵⁶⁹ Vgl. *BFH* v. 19.11.1997, X R 78/94, BStBl. II 1998, S. 59; v. 09.12.1999, III R 74/97, BStBl. II 2001, S. 314.

⁵⁷⁰ Vgl. *BFH* v. 09.08.1990, X R 131-133/87, BStBl. II 1990, S. 51; *Jäger*, Grundsätze, S. 109; *Oestreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 930.

⁵⁷¹ Vgl. *BFH* v. 19.11.1997, X R 78/94, BStBl. II 1998, S. 59; *BMF* v. 15.06.1999, IV A 8 – S 1551 – 45/99, BStBl. I 1999, S. 543 sowie H 44 EStR “Nutzungsdauer”.

⁵⁷² So ist die Nutzungsdauer von Gebäuden in Abhängigkeit von Baujahr und der Nutzungsform auf 33 1/3, 40 oder 50 Jahre fixiert (§ 7 Abs. 4, 5 EStG), während die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts auf 15 Jahre normiert ist (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG).

sprochenen BFH-Entscheidung eine Überbetonung der technischen Nutzungsdauer gesehen wird, kann doch dem Ziel zugestimmt werden, eine Objektivierung der Nutzungsdauer anzustreben.

Zudem werden steuerlich durch die neuen AfA-Tabellen für bestimmte Wirtschaftsgüter Nutzungsdauern objektivierend vorgegeben. Sie gehen bei der Bestimmung der Nutzungsdauer abweichend von IAS von der technischen Nutzungsdauer aus.⁵⁷³ In dem jüngeren Erlass der Finanzverwaltung vom 06.12.2001 ist der Begriff der technischen Nutzungsdauer durch die tatsächliche Nutzungsdauer ersetzt worden,⁵⁷⁴ ohne dass in letzter Klarheit erkennbar wird, worin der Unterschied zur technischen Nutzungsdauer besteht.⁵⁷⁵ Auch wenn die AfA-Tabellen keine unmittelbare Rechtswirkung entfalten, richten sich die Steuerpflichtigen bei der Schätzung ihrer Nutzungsdauern regelmäßig nach den vorgegebenen Nutzungsdauern aus, da von diesen eine Indizwirkung ausgeht und sie bei einer Betriebsprüfung als Maßstab herangezogen werden.⁵⁷⁶ Insbesondere bei der Wahl von kürzeren Nutzungsdauern muss der Steuerpflichtige hierfür objektiv nachprüfbare Gründe vorweisen.⁵⁷⁷ Gelingt dieser Nachweis, so ist eine Abweichung möglich.⁵⁷⁸ So hat beispielsweise das *FG Münster* entschieden, dass bei einem PKW mit hoher Fahrleistung eine Nutzungsdauer von 4 Jahren sachgerecht sein kann,⁵⁷⁹ was unter der Nutzungsdauer von 6 Jahren nach der ab dem 01.01.2001 geltenden AfA-Tabelle liegt.⁵⁸⁰ Darüber hinaus objektivieren die AfA-Tabellen dahingehend, dass auf einen unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betrieb abzustellen ist,⁵⁸¹ während in den IAS die betriebsindividuellen Gegebenheiten betont werden und daher ein Abstellen auf die Nutzungsdauern der AfA-Tabellen nur dann denkbar wäre, wenn diese mit der voraussichtlichen Nutzungsdauer nach IAS kongruent sind. Im Allgemeinen überschreiten jedoch die nach IAS angesetzten Nutzungsdauern grundsätzlich die steuerrechtlichen Nutzungsdauern.⁵⁸²

Ferner fehlt im Unterschied zu den IAS im Steuerrecht eine im Gesetz fixierte Regelung zur regelmäßigen Überprüfung der im Abschreibungsplan zugrunde gelegten Nutzungsdauer. Gleichwohl

⁵⁷³ Vgl. *BMF* v. 15.12.2000, IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl. I 2000, S. 1533 ff.

⁵⁷⁴ Vgl. *BMF* v. 06.12.2001, IV D 2 – S 1551 – 498/01, BStBl. I 2001, S. 860.

⁵⁷⁵ *Östreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 932 sehen in der tatsächlichen Nutzungsdauer den Zeitraum, „in der ein Gegenstand nach den Erfahrungen der Vergangenheit durch den Steuerpflichtigen tatsächlich benutzt wurde“.

⁵⁷⁶ Vgl. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 247 ff.; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 235 f.; *Nolde* in H/H/R, EStG, § 7, Rz. 195.

⁵⁷⁷ Vgl. *BFH* v. 08.11.1996, VI R 29/96, BFH/NV 1997, S. 288; v. 26.01.2001, VI R 26/98, BStBl. II 2001, S. 195; *BMF* v. 06.12.2001, IV D 2 – S 1551 – 498/01, BStBl. I 2001, S. 860.

⁵⁷⁸ Vgl. *BFH* v. 26.07.1991, VI R 82/89, BStBl. II 1992, S. 1000. Dazu auch *Gosch*, Rechtsprechung, StBP 1992, S. 24; *Mathiak*, Rechtsprechung, DStR 1992, S. 454; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 236.

⁵⁷⁹ Vgl. *FG Münster* v. 16.11.1999, 6 K 3576/97 E, EFG 2000, S. 350, rkr.

⁵⁸⁰ Vgl. *BMF* v. 15.12.2000, IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl. I 2000, S. 1535, Rz. 4.2.1.

⁵⁸¹ Vgl. *BMF* v. 06.12.2001, IV D 2 – S 1551 – 498/01, BStBl. I 2001, S. 860.

⁵⁸² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 340; *Kütting*, Bilanzierer, FAZ v. 18. August 2003, S. 17; *Wagenhofer*, IAS, S. 137.

ergibt sich aus dem Stichtagsprinzip auch für das Steuerrecht implizit das Erfordernis zur Überprüfung der Nutzungsdauern. Bei objektivem Nachweis einer geänderten Nutzungsdauer ist es steuerlich möglich, von der ursprünglichen Nutzungsdauer abzuweichen, wobei auf die jetzige sowie die folgenden Perioden abgestellt wird.⁵⁸³ Jedoch ist es steuerlich bei einer Nutzungsdauerverkürzung abweichend von den IAS nur möglich, den Restbuchwert über die nunmehr verkürzte Nutzungsdauer abzuschreiben.⁵⁸⁴ Im Steuerrecht wird der Besteuerung des einzelnen Geschäftsvorfalles der Vorrang vor einer periodengerechten Gewinnermittlung eingeräumt.⁵⁸⁵

Hinsichtlich der Bestrebungen nach ED-IAS 38, immaterielle Vermögenswerte in abnutzbare und (vorläufig) nicht abnutzbare Kategorien zu unterteilen, ist festzustellen, dass eine vergleichbare Regelung im Steuerrecht nicht vorhanden ist. Steuerlich wird vielmehr schon zu Beginn der betrieblichen Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsguts von einer Abnutzbarkeit ausgegangen, die durch eine planmäßige Abschreibung abgebildet wird. Dies äußert sich beispielsweise in der Fixierung der Nutzungsdauer für einen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert auf 15 Jahre.

1.1.2.3 Bestimmung der Abschreibungsmethode

Im Gegensatz zu den IAS sieht das Steuerrecht hinsichtlich der Abschreibungsmethode stärkere gesetzliche Fixierungen vor, zugelassen sind nur die lineare, die geometrisch-degressive und die Leistungsabschreibung.⁵⁸⁶ Diese Einschränkungen sind Ausdruck des Grundgedankens, dass sich die Richtigkeit einer Abschreibungsmethode nur schwerlich objektiv herleiten lässt. In einem Massenverfahren wie der steuerlichen Gewinnermittlung kann es nicht das Ziel sein, den tatsächlichen Werteverzehr in einer Abschreibungsmethode abbilden zu wollen. Vielmehr wird eine planmäßige Verteilung des Abschreibungsvolumens über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angestrebt. Dabei wird steuerlich für alle abnutzbaren Wirtschaftsgüter eine lineare Abschreibung zugelassen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Andere Abschreibungsmethoden wie die geometrisch-degressive und die Leistungsabschreibung sind wegen des Objektivierungsprinzips nur bei beweglichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens zulässig.⁵⁸⁷ Neben diesen Typisierungen können steuerlich

⁵⁸³ Vgl. *Berger/Ring*, Beck Bil Komm, § 253, Rz. 263, 710 m.w.N.

⁵⁸⁴ Vgl. *RFH* v. 19.12.1939, I 54/39, RStBl. 1940, S. 603; *BFH* v. 03.07.1980, IV R 31/77, BStBl. II 1981, S. 255; v. 08.07.1980, VIII R 176/78, BStBl. II 1980, S. 743; v. 22.08.1984, I R 198/80, BStBl. II 1985, S. 126; v. 25.06.1985, VIII R 274/81, BFH/NV 1986, S. 22; v. 04.05.1993, VIII R 14/90, BStBl. II 1993, S. 661.

⁵⁸⁵ Vgl. *Ellrott/Ring*, Beck Bil Komm, § 253, Rz. 710.

⁵⁸⁶ Hierzu *Moxter*, Bilanzsteuerrecht, S. 226 f.

⁵⁸⁷ So ist steuerlich abweichend vom Regelfall der linearen Abschreibung die degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG) ebenso wie die leistungsabhängige Abschreibung (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG) nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig. Des Weiteren darf der degressive Abschreibungssatz nicht mehr als das Doppelte des linearen Abschreibungssatzes betragen und auch nicht höher als 20 v.H. sein (§ 7 Abs. 2 Satz 1 f.).

keine anderen Abschreibungsverläufe zugrunde gelegt werden, selbst wenn der wirtschaftliche Nutzenverlauf durch eine andere Abschreibungsmethode besser abgebildet werden könnte. Die Ermittlung der periodischen Abschreibungsbeträge mittels betriebsindividuell bestimmter Abschreibungsmethoden – wie dies IAS z.B. über Mischformen ermöglicht – ist im Steuerrecht ausgeschlossen. Eine solche Nutzenverlaufentsprechung der Abschreibungsmethode – wie nach IAS – wird im Steuerrecht nicht gefordert, allerdings kommt steuerlich eine Beschränkung der Methodenwahl durch weitergehende Kriterien zum Tragen, die den IAS grundsätzlich unbekannt sind. So wird die lineare Methode nach IAS für immaterielle Vermögenswerte lediglich bei Unbestimmbarkeit des wirtschaftlichen Nutzenverlaufs vorgeschrieben, während im Steuerrecht über das Kriterium der Beweglichkeit von Wirtschaftsgütern die Anwendung der degressiven oder der leistungsabhängigen Abschreibung auf immaterielle Wirtschaftsgüter nach Ansicht der Rechtsprechung⁵⁸⁸ sowie der Finanzverwaltung⁵⁸⁹ ausgeschlossen sein soll.⁵⁹⁰ Während IAS auch im Bereich der planmäßigen Abschreibungen darauf abstellt, eine den tatsächlichen und individuellen betrieblichen Gegebenheiten entsprechende periodengerechte Gewinnermittlung zu ermöglichen, sieht das Steuerrecht im Interesse der Objektivierung sowie der Praktikabilität der steuerlichen Gewinnermittlung eine deutliche Einschränkung der Abschreibungsmethoden vor.

Für den Übergang von degressiver zu linearer Abschreibung muss der nach steuerrechtlichen Vorschriften Bilanzierende einen Wechsel im Nutzenverlauf nicht nachweisen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 EStG). Eine solche, allein steuerrechtliche Rechtfertigung widerspricht den IAS und ist dort nicht zulässig. Hiernach ist ein Wechsel zwischen den Abschreibungsmethoden nur dann möglich, wenn dies mit einem geänderten wirtschaftlichen Nutzenverlauf vereinbar ist.⁵⁹¹ Zur besseren Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage ist ein Wechsel dann sogar geboten. Weitere Durchbrechungen des Stetigkeitsprinzips sind im Steuerrecht nur zulässig, wenn dies wirtschaftlich begründet ist wie beispielsweise im Übergang von der linearen AfA zur Leistungsabschreibung.⁵⁹² Ein objektiver Nachweis durch den Steuerpflichtigen ist dann aber erforderlich.

Eine leistungsabhängige Abschreibung ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige den Abschreibungsverlauf wirtschaftlich begründen und nachweisen kann. Vgl. hierzu auch R 44 Abs. 5 EStR.

⁵⁸⁸ Vgl. *BFH* v. 22.05.1979, III R 129/74, BStBl. II 1979, S. 634.

⁵⁸⁹ Vgl. H 42 EStR „Bewegliche Wirtschaftsgüter“.

⁵⁹⁰ Vgl. zur Diskussion *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 131; *Herzig/Söffing*, Abschreibung, WPg 1994, S. 604; *Marx*, Objektivierungserfordernisse, BB 1994, S. 2387 f.; *Radau*, Abschreibung, DStR 2003, S. 1280; *Radau* in Schwarz, Abschreibung, S. 22; *Werndl* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 7, Rz. A 264.

⁵⁹¹ Vgl. *Ballwieser* in Baetge et al., IAS, IAS 16, Rz. 50; *Goebel/Fuchs*, Rechnungslegung, DStR 1994, S. 879.

⁵⁹² Vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 197; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 20, Rz. 15.

1.1.2.4 Zwischenergebnis

Folgende Tabelle gibt zusammenfassend die Unterschiede im Bereich der planmäßigen Abschreibungen zwischen IAS und Steuerrecht wieder, die sich bei der Bestimmung der drei Komponenten des Abschreibungsplans – Abschreibungsvolumen, Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode – ergeben.

	IAS	Steuerrecht
Abschreibungsvolumen	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungs- und Herstellungskosten als Ausgangspunkt • Voraussichtlicher Veräußerungserlös als Restwert abziehbar 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungs- und Herstellungskosten als Ausgangspunkt • Voraussichtlicher Veräußerungserlös <u>nicht</u> als Restwert abziehbar
Nutzungsdauer	<ul style="list-style-type: none"> • Betriebsindividuelle Nutzungsdauer basierend auf der voraussichtlichen Nutzung im Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> • Objektiviert betriebstypische Nutzungsdauer, Typisierung in AfA-Tabellen
Abschreibungsmethode	<ul style="list-style-type: none"> • Abhängigkeit der Abschreibungsmethode von wirtschaftlichem Nutzenverlauf • Keine Beschränkung der Methodenwahl auf bestimmte Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • Unabhängigkeit der Abschreibungsmethode von wirtschaftlichem Nutzenverlauf • Beschränkung der degressiven und leistungsabhängigen Abschreibung auf bewegliche Wirtschaftsgüter

Tabelle 6: Vergleich der Komponenten des Abschreibungsplans nach IAS und Steuerrecht

1.1.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

Im Steuerrecht muss sich die planmäßige Abschreibung am Objektivierungsprinzip und an der Praktikabilität in einem Massenverfahren ausrichten. Daher erscheint ein Ausrichten an betriebsin-

dividuellen Gegebenheiten – wie nach IAS – steuerlich nicht zweckmäßig. Die Ermittlung des periodengerechten Gewinns kann im Steuerrecht nur unter Beachtung der Nebenbedingungen Objektivierung und Praktikabilität erfolgen.⁵⁹³

1.1.3.1 Bestimmung des Abschreibungsvolumens

Hinsichtlich der Frage, ob ein Restwert bei der Bestimmung des Abschreibungsvolumens miteinbezogen werden sollte, muss zwischen der Darstellung eines periodengerechten Gewinns und Objektivierungsbestrebungen abgewogen werden. Da der Restwert zu Beginn des Abschreibungszeitraums noch unsicher ist, besteht die Gefahr, dass Beträge in die Gewinnermittlung einfließen, die nur schwer zu schätzen und höchst unsicher sind.⁵⁹⁴ Hingegen ist der Gewinn nicht periodengerecht ermittelt, wenn ein nicht beachteter Restwert von erheblichem Gewicht vorliegt.⁵⁹⁵ Aus dem Gesetzeswortlaut von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG geht nicht eindeutig hervor, ob ein Restwert am Ende der Nutzungsdauer einzubeziehen ist oder nicht.⁵⁹⁶

Sieht man den Zweck der Abschreibung darin, den Aufwand periodengerecht über den Zeitraum der Nutzung zu verteilen, so wäre ein Restwert (Schrottwert) im Vorhinein von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzuziehen.⁵⁹⁷ Ein Restwert fällt nämlich nur dann per se nicht ins Gewicht, wenn mit der technischen Nutzungsdauer auf einen Zeitraum abgestellt würde, in dem ein Wirtschaftsgut objektiv wertlos wird.⁵⁹⁸ Es könnte jedoch unter Umständen mit einem Restwert im Sinne eines Schrottwerts zu rechnen sein, der aus Vereinfachungsaspekten vernachlässigt werden kann, es sei denn, er fällt wie oben gezeigt relativ und absolut ins Gewicht. Darüber hinaus kann aber ein unsicherer Restwert, der sich beispielsweise auf Grund einer geplanten Veräußerung – und damit subjektiven Entscheidung – ergibt, aus Objektivierungsgesichtspunkten steuerlich keine Beachtung finden.⁵⁹⁹ Zudem wäre mit der regelmäßigen Überprüfung und Neuermittlung des Restwerts nach ED-IAS 38.7 und .98 für immaterielle Vermögenswerte sowie im Rahmen des *Improvements Pro-*

⁵⁹³ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 228.

⁵⁹⁴ Vgl. *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 64; *Oestreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 933 m.w.N.

⁵⁹⁵ Vgl. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 251. So auch schon *Vogt*, Restwert, FR 1962, S. 114.

⁵⁹⁶ Vgl. hierzu und im Folgenden *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 251; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 234 f.; *Vogt*, Restwert, FR 1962, S. 114 ff.; a.A. *Gübbels*, Schrottwert, FR 1961, S. 44 ff.; *Nolde* in H/H/R, EStG, § 7, Rz. 155, der auf Grund des Wortlauts von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG die Berücksichtigung eines Restwerts bei der Abschreibung kritisiert. „Es ist daher auch nicht zulässig, vom Wortlaut unter Berufung auf den Sinnzusammenhang des § 7 abzuweichen und eine periodengerechte Gewinnermittlung zu verlangen [...]“

⁵⁹⁷ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 234 f.

⁵⁹⁸ Vgl. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 251; *Oestreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 933.

⁵⁹⁹ Vgl. statt vieler *Berger/M. Ring* in Beck Bil Komm, § 253, Rz. 223; *Gübbels*, Schrottwert, FR 1961, S. 45 f.; a.A. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 252, der bei hinreichender Sicherheit der Realisierbarkeit des Veräußerungspreises einen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten fordert.

ject des IASB für das Sachanlagevermögen (IAS 16) ein erheblicher zusätzlicher Aufwand für den Bilanzierenden verbunden, der den Anforderungen eines Massenverfahrens nicht entspricht. Der Vorgehensweise nach IAS kann steuerlich somit nicht gefolgt werden.

1.1.3.2 Bestimmung der Nutzungsdauer

Die betriebsindividuelle Ausrichtung von IAS bei der Bestimmung der Nutzungsdauer kollidiert mit dem steuerlichen Objektivierungsgebot. Diese Kollision resultiert aus der Zulässigkeit von Abschreibung über die (betriebsindividuelle) voraussichtliche Nutzungsdauer im Fall der geplanten Veräußerung eines Wirtschaftsguts nach IAS. Eine bevorstehende Veräußerung beeinflusst nach steuerlicher Ansicht jedoch nicht die wirtschaftliche Abnutzung.⁶⁰⁰ Wie schon ausgeführt, bestehen gegen das Abstellen auf die voraussichtliche Nutzungsdauer im Unternehmen Bedenken auf Grund des Objektivierungs- und dem Praktikabilitätsprinzips. Es scheint daher – wie bei der Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um einen erwarteten Veräußerungserlös – steuerlich nicht empfehlenswert zu sein, den Abschreibungszeitraum durch eine erwartete Veräußerung zu bestimmen.⁶⁰¹ Dies würde zudem die durch die AfA-Tabellen grundsätzlich gegebene einheitliche Aufteilung von Wirtschaftsgütern in bestimmte Kategorien behindern. Diese Einheitlichkeit bei der Nutzungsdauervorgabe für Wirtschaftsgütergruppen folgt aus dem Grundsatz der Praktikabilität. Es sollen standardisierte Werte für die betriebsübliche Dauer des Wertverzehr vorgegeben werden.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer soll im Steuerrecht einen möglichst objektiv abgegrenzten Zeitraum umfassen, in dem sich ein Wirtschaftsgut abnutzt. Da der Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens in erster Linie auf subjektiven Einschätzungen des Bilanzierenden basiert,⁶⁰² wirft die Schätzung der Nutzungsdauer mittels wirtschaftlicher Faktoren Probleme auf. Die Kritik an dem Versuch der Rechtsprechung, den wirtschaftlichen Verschleiß zu objektivieren, unterstreicht diese Schwierigkeit bei der Schätzung der Nutzungsdauer.⁶⁰³ Das alleinige Abstellen auf die technische

⁶⁰⁰ Vgl. *BFH* v. 25.06.1985, VIII R 274/81, *BFH/NV* 1986, S. 22; v. 19.11.1997, X R 78/94, *BStBl.* II 1998, S. 59; *Nolde* in *H/H/R*, *EStG*, § 7, Rz. 175.

⁶⁰¹ Vgl. *Oestreicher/Spengel*, *Reform*, *BB* 2003, S. 932.

⁶⁰² Vgl. *Ballwieser* in *Baetge et al.*, *IAS*, *IAS 16*, Rz. 48; *Mathiak*, *Rechtsprechung*, *DStR* 1992, S. 455.

⁶⁰³ Vgl. *Hahn*, *Begriff*, *DStZ* 1999, S. 845 ff.; *Hommel*, *Abschreibungsfristen*, *BB* 2001, S. 247 ff. Das vorgebrachte Kriterium, dass ein erheblicher Verkaufswert gegen eine wirtschaftliche Abnutzung und folglich kürzere Nutzungsdauer spreche, kann insoweit nicht uneingeschränkt gelten. Dieser kann kein Indiz dafür sein, dass die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung oder Verwertung noch gegeben ist. Schließlich führt der Umstand, dass ein potenzieller Käufer bereit ist, einen erheblichen Preis für ein Wirtschaftsgut zu zahlen, nicht dazu, dass deshalb auch noch weiterhin eine wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit durch den Verkäufer gegeben ist. Eine periodengerechte Verteilung des Aufwands ergäbe sich wie oben gezeigt, wenn der erwartete Restwert zu Beginn der Abschreibungsdauer vom Abschreibungsvolumen abgezogen wird.

Nutzungsdauer mag in vielen Fällen zu befriedigenden Lösungen führen,⁶⁰⁴ allerdings darf die Eindeutigkeit bei der Abgrenzung der technischen Nutzungsdauer nicht überschätzt werden, da die Konsequenzen der Instandhaltung zu berücksichtigen sind. So können wirtschaftliche Faktoren zur Bestimmung der Nutzungsdauer nicht außer Acht gelassen werden. Bei Vernachlässigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung eines Wirtschaftsguts im Einzelfall⁶⁰⁵ würde die periodengerechte Gewinnermittlung auf Grund des Vereinfachungsprinzips zu weit eingeschränkt. Durch die betriebliche Nutzung eintretende besondere Beanspruchungen des Wirtschaftsguts sind daher zu berücksichtigen. Zudem ergeben sich Schätzprobleme nicht nur bei den wirtschaftlichen Faktoren, sondern auch bei den technischen. Zum einen lässt sich die technische Nutzungsdauer durch Instandhaltungsaufwendungen in beträchtlichem Maße in die Länge ziehen.⁶⁰⁶ Zum anderen wird die Schätzung der technischen Nutzungsdauer schwieriger, je innovativer neue Wirtschaftsgüter sind und deswegen nicht auf Erfahrungswerte mit ähnlichen Wirtschaftsgütern zurückgegriffen werden kann. So sind Fälle denkbar, in denen die technische Nutzungsdauer auch mittels Rückgriff auf Erfahrungswerte nur schwer bestimmbar ist.⁶⁰⁷ Diese Problematik dürfte verschärft im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter bestehen. Auf Grund der Einzelfallbezogenheit ist eine Bestimmung der technischen Nutzungsdauer dann nur schwer möglich, womit ein gewisses Maß an Ermessensausübung durch den Steuerpflichtigen auch steuerlich kaum ausgeschaltet werden kann.⁶⁰⁸

Auf Grund der aufgezeigten Probleme bei der Schätzung von Nutzungsdauern könnte über die Einführung eines Systems nachgedacht werden, welches ohne die Bestimmung von Nutzungsdauern auskommt. Großbritannien bedient sich beispielsweise zur Vereinfachung der Gewinnermittlung eines sog. Poolingverfahrens.⁶⁰⁹ Gegen dieses System lässt sich zwar gleichermaßen einwenden, dass eine korrekte Periodenabgrenzung nicht gegeben ist. So ist es möglich, in den einzelnen Perioden den Abschreibungssatz bis zu einer Höhe von maximal 25% frei zu wählen und somit die Steuerbemessungsgrundlage willkürlich zu beeinflussen. Ferner führt das Poolingverfahren dazu, dass die Wirtschaftsgüter theoretisch unendlich lange abgeschrieben werden, da von der degressiven

⁶⁰⁴ Vgl. *Oestreicher/Spengel*, Abschreibung, Schriftenreihe des ZEW 2003, S. 61; *dies.*, Reform, BB 2003, S. 932 f. A.A. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 247 ff.

⁶⁰⁵ Vgl. *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 80; *FG Münster v. 16.11.1999*, 6 K 3576/97 E, EFG 2000, S. 351; *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 250; *Nolde* in H/H/R, EStG, § 7, Rz. 172; *Östreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 932.

⁶⁰⁶ Vgl. *Jäger*, Grundsätze, S. 109; *Schneider*, Nutzungsdauer, S. 35 ff.

⁶⁰⁷ Vgl. *Hommel*, Abschreibungsfristen, BB 2001, S. 250; *Riebel*, Abschreibungen, Veröffentlichungen der Wirtschaftshochschule Mannheim, S. 7 ff.

⁶⁰⁸ Vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 10, Rz. 40.

⁶⁰⁹ Die Pooling-Methode kommt in Großbritannien für bestimmte Anlagen und Maschinen (*plant and machinery*) sowie für Patente und Know-How zur Anwendung. Vgl. hierzu *Göbes*, Unternehmensbesteuerung, S. 121 ff.; *Kämpf*, Abschreibungen, StuB 2002, S. 686 f.; *Wessling*, Abschreibungen, RIW 1994, S. 56 ff.

Abschreibung nicht abgewichen wird.⁶¹⁰ Bei Abgang von Wirtschaftsgütern aus dem Pool wird der erzielte Verkaufspreis oder ein eventuell bestehender Schrottwert vom Buchwert des Pools abgezogen, sodass der Restbuchwert einzelner Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht festgestellt werden muss.⁶¹¹ Dies hat den Effekt, dass Veräußerungsgewinne nicht direkt steuerlich erfolgswirksam erfasst werden, sondern erst in den Folgeperioden durch niedrigere Abschreibungen in Erscheinung treten. Hierdurch ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine vorteilhafte Steuerstundung. Hingegen kommt es im Verlustfall zu einer verzögerten steuerlichen Berücksichtigung des Verlusts durch höhere Abschreibungen in den Folgeperioden.⁶¹² Im Ergebnis ist somit beim Poolingverfahren eine periodengerechte Gewinnermittlung nicht gewährleistet, wenn der verbleibende Restbuchwert des Wirtschaftsgut und sein tatsächlicher Wert voneinander abweichen.⁶¹³ Eine periodengerechte Aufwandserfassung ist wegen der Schätzproblematik bei der Bestimmung von Nutzungsdauern auch in der gegenwärtigen steuerlichen Gewinnermittlung eingeschränkt, aber vermutlich besser gewährleistet als bei einem Poolingverfahren. Der Periodisierungsgrundsatz würde beim Pooling somit zu Gunsten der Vereinfachung und Praktikabilität zurücktreten. Selbst wenn ein solches Poolingverfahren auf Nutzungsdauern verzichten kann, so dürfen doch die Schwächen eines solchen Vorgehens nicht negiert werden. Der pauschale Abschreibungssatz wird den individuellen Verhältnissen nicht gerecht und der Pool insgesamt erschwert die Transparenz hinsichtlich seiner einzelnen Bestandteile. Eine Übernahme dieses Verfahrens in die steuerliche Gewinnermittlung würde folglich die Idee der periodengerechten Gewinnermittlung noch weiter zu Gunsten einer Standardisierung zurückdrängen, die jedoch auch erhebliche Gestaltungsspielräume enthält. Ob eine derart starke Beeinträchtigung der periodengerechten Gewinnermittlung steuerlich wirklich zweckmäßig ist, erscheint äußerst fraglich.

Will man steuerlich die periodengerechte Gewinnermittlung verbessern, so könnte im Falle einer Verkürzung der Nutzungsdauer den IAS-Regeln gefolgt werden, die zunächst eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Buchwert vorsehen, der sich bei einer Abschreibung nach Maßgabe der verkürzten Nutzungsdauer ergeben hätte. Anschließend wird der geminderte Buchwert über die kürzere Nutzungsdauer verteilt. Diese außerplanmäßige Abschreibung hätte dann den Zweck einer Abschreibungsnachholung.⁶¹⁴ Sie bezweckt somit im Gegensatz zu planmäßigen Abschreibungen eine Wertkorrektur und nicht eine Aufwandsverteilung. Die abweichende Vorgehensweise im geltenden Steuerrecht, wonach der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist, folgt hingegen

⁶¹⁰ Vgl. *Wessling*, Abschreibungen, RIW 1994, S. 56.

⁶¹¹ Vgl. *Kämpf*, Abschreibungen, StuB 2002, S. 686 m.w.N.

⁶¹² Vgl. *Grotherr*, Scheingewinnbesteuerung, S. 199 ff.

⁶¹³ So auch *Göbes*, Unternehmensbesteuerung, S. 129.

⁶¹⁴ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 242 f.; *Eibelshäuser* in FS Beisse, Abschreibungen, S. 164 ff.

einer wertunabhängigen Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer. Aus Objektivierungsgesichtspunkten erscheinen beide Methoden gleichwertig.⁶¹⁵ Ohne außerplanmäßige Abschreibung kann es jedoch grundsätzlich zu einer Überbewertung des Wirtschaftsguts während der restlichen Nutzungsdauer kommen. Die Erfassung der Nutzungsdauerverkürzung in einer außerplanmäßigen Abschreibung wird den aufgestellten Periodisierungsprinzipien eher gerecht als die derzeit durch die Rechtsprechung vorgesehene Verteilung des Restbuchwerts über die angepasste Nutzungsdauer.⁶¹⁶ In diesem Punkt könnte erwogen werden, die Vorgehensweise nach IAS auch steuerlich zu nutzen.

Hingegen kann der mit ED-IAS 38 geplanten Unterscheidung nach endlicher und undefinierter Nutzungsdauer von immateriellen Vermögenswerten steuerlich nicht gefolgt werden. Dem Bilanzierenden würde sich ein Ermessensspielraum eröffnen, in dem er zumindest zu Beginn der Nutzung bestimmter immaterieller Vermögenswerte den zeitlichen Anfall von Abschreibungen steuern könnte. Steuerlich sollte somit an der Abnutzbarkeit – und somit der planmäßigen Abschreibung – von immateriellen Vermögenswerten festgehalten werden.

1.1.3.3 Bestimmung der Abschreibungsmethode

Die nach IAS mögliche freie Wahl der Abschreibungsmethode nach dem wirtschaftlichen Nutzenverlauf eröffnet dem Bilanzierenden letztendlich einen breiten Ermessensspielraum. Dieser auch im Handelsrecht bestehende Interpretationsspielraum muss für eine steuerliche Gewinnermittlung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip und einer gleichmäßigen Besteuerung gerecht werden soll, durch Objektivierungen eingeschränkt werden. Würde die Methodenvielfalt nach IAS auch im Steuerrecht zugelassen, müsste sich die Finanzverwaltung in jedem Einzelfall eine Vorstellung von dem wirtschaftlichen Nutzenverlauf eines Wirtschaftsguts verschaffen, um die Plausibilität der Abschreibungsmethode beurteilen zu können. Diese Notwendigkeit kollidiert mit den Objektivierungs- und Praktikabilitätsanforderungen des Steuerrechts, die Einschränkungen in doppelter Hinsicht gebieten; einerseits muss die Methodenvielfalt für steuerliche Zwecke reduziert werden, andererseits sollte bei der Beachtung des betriebsindividuellen Nutzenverlaufs aus steuerlicher Sicht Zurückhaltung geübt werden.

⁶¹⁵ Vgl. *Eibelshäuser* in FS Beisse, Abschreibungen, S. 166 ff.

⁶¹⁶ Vgl. *Eibelshäuser* in FS Beisse, Abschreibungen, S. 166 ff.; *Jäger*, Grundsätze, S. 173 f.

Die Verteilung des Abschreibungsvolumens über die Nutzungsdauer nach dem wirtschaftlichen Nutzenverlauf ist ex ante nur eingeschränkt objektiv bestimmbar, geschweige denn nachprüfbar.⁶¹⁷ Es liegt deshalb nahe, dem Objektivierungsprinzip im Steuerrecht eine übergeordnete Stellung gegenüber der periodengerechten Verteilung bei der Bestimmung der Abschreibungsmethode einzuräumen. Allerdings lässt sich aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht eine konkrete Verteilungsregel ableiten.⁶¹⁸ Um eine plan- und gleichmäßige Verteilung zu gewährleisten, könnte die lineare Abschreibung deshalb als primäre Abschreibungsmethode verankert werden, während die Anwendung der degressiven und leistungsabhängigen Abschreibung an einschränkende Bedingungen geknüpft wird.⁶¹⁹ Bei der degressiven Methode wird eine Objektivierung durch die eingrenzenden Kriterien des § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG schon gegenwärtig erreicht. Die Reichweite der Eingrenzung kann durch den Objektivierungsgrundsatz jedoch nicht vorgegeben werden. Sie bleibt daher den steuerpolitischen Entscheidungen des Gesetzgebers überlassen. Die Anwendung der leistungsabhängigen Abschreibung ist von der objektiven Nachweisbarkeit des periodischen Nutzenverlaufs abhängig zu machen, da ihr Zweck genau darin begründet liegt, bei stark schwankendem Nutzenverlauf in den einzelnen Perioden und damit verbundenem schwankendem Verschleiß, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, dies in seiner Gewinnermittlung abzubilden.⁶²⁰

Eine generelle Ausgrenzung von immateriellen Wirtschaftsgütern aus dem Anwendungsbereich der degressiven oder leistungsabhängigen Abschreibung auf Grund des Kriteriums der Unbeweglichkeit kann indes nicht überzeugen. Hier bieten die IAS ein besser geeignetes Abgrenzungskriterium, indem sie die Anwendung der linearen Methode nur dann verlangen, wenn sich ein anderer Nutzenverlauf des immateriellen Vermögenswerts nicht eindeutig bestimmen lässt. Liegt aber offensichtlich ein degressiver oder leistungsabhängiger Abschreibungsverlauf vor, sprechen keine Gründe gegen eine Anwendung dieser Verfahren im Steuerrecht. In diesem Punkt ist für die steuerliche Gewinnermittlung eine Orientierung an IAS zu empfehlen.

⁶¹⁷ Vgl. *Kraft*, Steuergerechtigkeit, S. 80 ff.; *Leffson*, Grundsätze, S. 306; *Oestreicher/Spengel*, Abschreibung, Schriftenreihe des ZEW 2003, S. 57 ff.; *dies.*, Reform, BB 2003, S. 931; *Schneider*, Abschreibungsverfahren, WPg 1974, S. 367 ff. Der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes lässt in § 7 Abs. 1 Satz 1 demgemäß ausschließlich nur die lineare Abschreibung zu.

⁶¹⁸ Vgl. *Östreicher/Spengel*, Reform, BB 2003, S. 933 m.w.N.

⁶¹⁹ Vgl. *Östreicher/Spengel*, Abschreibung, Schriftenreihe des ZEW 2003, S. 61. Für eine Abschaffung der leistungsabhängigen Abschreibung vgl. *Söffing*, Absetzung, DStZ 1969, S. 166. Für eine Abschaffung der degressiven Abschreibung vgl. *Schneider*, Gewinnermittlung, ZfbF 1971, S. 380 f.

⁶²⁰ Vgl. *Börner* in FS Ludewig, Bilanzpolitik, S. 161; *Jäger*, Grundsätze, S. 145 ff.; *Nolde* in H/H/R, EStG, § 7, Rz. 232; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 20, Rz. 14.

1.2 Außerplanmäßige Abschreibungen sowie Wertaufholung

1.2.1 Vorgehensweise nach IAS

Die Überlegungen dieses Abschnitts folgen der IAS-Differenzierung zwischen Wertminderungen im Anlage- (IAS 36.1)⁶²¹ und Umlaufvermögen (IAS 2), wobei im Anlagevermögen ausschließlich auf die *benchmark*-Methode abgestellt wird (IAS 16.28, 38.63). Fragen der Wertaufholung (*reversal of an impairment loss*) werden gesondert erörtert.

1.2.1.1 Wertminderungen auf den *recoverable amount* nach IAS 36

Die IAS gehen bei Identifikation und Erfassung von Wertminderungen in zwei Stufen vor. Zunächst ist an jedem Bilanzstichtag gem. IAS 36.9 zu prüfen, ob externe oder interne Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen. Bei dieser Identifikation von im Wert geminderten Vermögenswerten ist zusätzlich der Grundsatz der Wesentlichkeit (*materiality*) zu beachten, sodass auf eine Wertminderung aus Wirtschaftlichkeitsgründen verzichtet werden kann, obwohl Gründe für das Vorliegen einer Wertminderung erkannt worden sind.⁶²² So muss beispielsweise nach IAS 36.12 der erzielbare Betrag nicht erneut geschätzt werden, wenn frühere Analysen ergeben haben, dass der erzielbare Betrag erheblich über dem Buchwert des Vermögenswerts liegt und seither keine Ereignisse eingetreten sind, die diese Differenz beseitigt haben könnten. Ein Wertminderungstest (*impairment test*) könnte demnach erforderlich sein, da die in IAS 36.9 genannten internen oder externen Anzeichen vorliegen (*triggering approach*).⁶²³ Ist es aber unwahrscheinlich, dass dadurch der erzielbare Betrag wesentlich unter den Buchwert des Vermögenswerts sinkt, ist nach Abwägung des Nutzens einer Information und der mit ihrer Bereitstellung verbundenen Kosten ein *impairment test* aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht durchzuführen.⁶²⁴ Liegt beim sodann durchzuführenden Wertminderungstest der erzielbare Betrag (*recoverable amount*) des Vermögenswerts unter seinem Buchwert, so ist eine Wertminderung auf diesen niedrigeren Wert vorzunehmen, wobei eine explizite Aussage über die Dauer der Wertminderung fehlt. Im Ergebnis werden aber nur selten kurzfristige Wertminderungen erfasst. Denn zum einen enthalten die Anhaltspunkte für eine Wertminderung hauptsäch-

⁶²¹ IAS 36.1 nennt eine Zahl von Negativbeispielen, die die Anwendung von IAS 36 ausschließen. Die Regelungen in speziellen IAS gehen der Anwendung von IAS 36 vor, sodass sich im Umkehrschluss als wichtigste Anwendungsbereiche das Sachanlagevermögen, die immateriellen Vermögenswerte sowie der Goodwill ergeben. Vgl. *Baetge/Krolak/Schmidt* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 2; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 390 f.

⁶²² Vgl. *Baetge/Krolak/Schmidt* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 29 ff.

⁶²³ In speziellen IAS sind für einige Bilanzpositionen wie beispielsweise immaterielle Vermögenswerte weitere Anhaltspunkte genannt. Vgl. hierzu und zu weiteren, einen Impairment-Test erzwingenden Sachverhalten insbesondere *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 394 ff.; *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 11, Rz. 25 ff.; *Kümpel*, Wertminderungen, BB 2002, S. 983 f.

⁶²⁴ Vgl. *Baetge/Krolak/Theile* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 30 m.w.N.

lich längerfristige Wertminderungsursachen,⁶²⁵ zum anderen führt die Ermittlung des Nutzungswerts mit Hilfe der Ertragswertmethode dazu, dass die gesamte Restnutzungsdauer des Vermögenswerts in die Betrachtung einbezogen wird.⁶²⁶ Der *recoverable amount* ist gem. IAS 36.5 definiert als der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungspreis (*net selling price*) und Nutzungswert (*value in use*) eines Vermögenswerts. Der Nettoveräußerungspreis ergibt sich als der Betrag, der durch einen Verkauf zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, transaktionswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden kann.⁶²⁷ Der Nutzungswert ist der Barwert der geschätzten künftigen *cash-flows*, die aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und dem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet werden. Die IAS versuchen, die Ermittlung des Nutzungswerts zu objektivieren, indem die notwendigen Prognosen unter Normalbedingungen durchzuführen sind. Ein Szenario soll demnach weder zu optimistisch noch zu pessimistisch gestaltet sein und auf aktuellen Annahmen basieren.⁶²⁸ Der Kapitalisierungszinssatz ist gem. IAS 36.48 ein Marktzinssatz vor Steuern, der auch die mit der Nutzung des Vermögenswerts verbundenen spezifischen Risiken abbildet.⁶²⁹

Wenn ein solcher Zinssatz am Markt nicht direkt ermittelbar ist, soll er gem. IAS 36.50 ff. annäherungsweise geschätzt werden.⁶³⁰ Die Schätzung soll im Ergebnis zu einer möglichst marktbezogenen Beurteilung der durch Nutzung des Vermögenswerts erzielbaren *cash-flows* sowie der damit in Verbindung stehenden spezifischen Risiken führen.⁶³¹ Beispielsweise nennt IAS 36.51 das *capital asset pricing model* (CAPM), den Zinssatz für Neukredite des Unternehmens oder andere marktübliche Fremdkapitalzinssätze, die eine indirekte Ermittlung des marktbezogenen Kapitalisierungszinssatzes ermöglichen. Auch hinsichtlich der Bestimmung der *cash-flows* lassen die IAS Abweichungen von den zunächst gemachten Vorschlägen zu, wenn die tatsächliche Situation innerhalb des bilanzierenden Unternehmens dadurch besser dargestellt wird.⁶³² Hierin kommt die Auffassung

⁶²⁵ Vgl. Hoffmann in Hoffmann/Lüdenbach, IAS-Kommentar, § 11, Rz. 29; Kirsch, Abschreibung, BB 2002, S. 649.

⁶²⁶ Vgl. Baetge/Krolak/Thiele in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 138.

⁶²⁷ IAS 36.21-23 objektivieren den Wert dahingehend, dass erstens der Preis einer bestehenden verbindlichen Vereinbarung, zweitens der auf einem aktiven Markt vorhandene Preis oder drittens der Schätzwert eines theoretisch erzielbaren Preises unter Zuhilfenahme von Erfahrungswerten anzusetzen ist. Vgl. hierzu auch Baetge/Krolak/Schmidt in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 43 ff.

⁶²⁸ Vgl. Kimpel, Wertminderungen, BB 2002, S. 984.

⁶²⁹ Zur Schätzung der *cash-flows* sowie zur Bestimmung der Diskontierungsrate vgl. Baetge/Krolak/Schmidt in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 117; Hoffmann in Hoffmann/Lüdenbach, IAS-Kommentar, § 11, Rz. 47 ff.; Schmidt, Folgebewertung, WPg 1998, S. 812 f.

⁶³⁰ Wagenhofer, IAS, S. 122 weist darauf hin, dass der von den IAS geforderte Marktzinssatz nur selten direkt am Markt beobachtbar ist, sodass in den meisten Fällen auf eine Approximation zurückgegriffen werden muss.

⁶³¹ Vgl. Baetge/Krolak/Thiele in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 69.

⁶³² So sollen sich beispielsweise die *cash-flow*-Prognosen gem. IAS 36.27 (b) maximal auf einen Zeitraum von 5 Jahren beschränken. Es kann aber ein längerer Zeitraum zugrunde gelegt werden, wenn er gerechtfertigt werden kann.

der IAS zum Ausdruck, dass durch die Einbeziehung des subjektiven Ermessens des Bilanzierenden die Informationsvermittlung optimiert wird, da dieser über die tatsächliche Situation innerhalb des Unternehmens am Besten im Bilde ist.

Das Abstellen auf Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert zeigt, dass der erzielbare Betrag ausschließlich absatzmarktorientiert ermittelt wird.⁶³³ Wiederbeschaffungspreise scheiden demnach bei der Wertermittlung aus.⁶³⁴ Das Gegenüberstellen von Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert geht gedanklich von den beiden Möglichkeiten eines potenziellen Unternehmenserwerbers aus, den Vermögenswert entweder zu veräußern oder einer weiteren Nutzung zuzuführen.⁶³⁵ Der Unternehmensfortführungsprämisse wird dadurch Ausdruck verliehen, dass der höhere der beiden Beträge dem Buchwert gegenüberzustellen ist. Denn ein wirtschaftlich denkender Unternehmer wird die Möglichkeit wählen, die ihm günstiger erscheint. Ergibt sich im Rahmen des *impairment tests* ein niedrigerer erzielbarer Betrag, so ist in der Differenz zum Buchwert des betroffenen Vermögenswerts ein Wertminderungsaufwand gegeben. Dieser ist gem. IAS 36.59 direkt erfolgswirksam zu erfassen.

Für den Fall, dass der Nutzungswert eines einzelnen Vermögenswerts nicht unabhängig von anderen Vermögenswerten ermittelt werden kann, muss der *recoverable value* für die umfassendere zahlungsmittelgenerierende Einheit (*cash-generating unit*) ermittelt werden (IAS 36.19, 36.64 ff.). IAS 36.5 definiert eine *cash-generating unit* als kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt und dabei weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten ist. Bei der Abgrenzung der *cash-generating unit* setzt IAS 36.67 auf das Urteilsvermögen des Managements, da die Identifizierung der *cash-generating unit* eines Vermögenswerts ein ausgewogenes Urteil (*judgement*) erfordert. Es wird also explizit ein Freiraum für das sachverständige Ermessen der Geschäftsführung gegeben.⁶³⁶ Im Extremfall kann diese Abgrenzung dazu führen, dass ein gesamtes Unternehmen als *cash-generating unit* anzusehen ist.⁶³⁷ Gem. IAS 36.80 ff. ist auch ein der *cash-generating unit* zuzuordnender derivativer Geschäfts- oder Firmenwert in die Betrachtung mit

⁶³³ Vgl. *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 646; *Kümpel*, Wertminderungen, BB 2002, S. 988; *Schmidt*, Folgebewertung, WPg 1998, S. 811 f.; *Telkamp/Bruns*, Wertminderungen, KoR 2000, S. 24.

⁶³⁴ Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 139.

⁶³⁵ Vgl. *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 646; *Kümpel*, Wertminderungen, BB 2002, S. 984.

⁶³⁶ Vgl. *Preißler*, Prinzipienbasierung, DB 2002, S. 2392.

⁶³⁷ Vgl. Beispiel C in IAS 36.A11 ff. ED-IAS 36.74 will die Obergrenze der Bildung einer *cash-generating unit* an die Segmentberichterstattung koppeln. Die maximale Größe einer *cash-generating unit* soll demnach ein primäres Segment nach IAS 14 darstellen. Vgl. hierzu *Kümpel*, Änderungen, BB 2003, S. 1492.

einzu beziehen.⁶³⁸ Der Wertminderungsaufwand wird in einem ersten Schritt für die gesamte *cash-generating unit* ermittelt, indem der *recoverable amount* der gesamten *cash-generating unit* ihrem Buchwert gegenüber gestellt wird (IAS 36.73 ff.).⁶³⁹ Im zweiten Schritt wird zuerst der *goodwill* im Wert gemindert, der der *cash-generating unit* zugerechnet werden kann (IAS 36.88(a)). Ein darüber hinaus bestehender Wertminderungsaufwand wird danach buchwertproportional auf die einzelnen Vermögenswerte innerhalb der *cash-generating unit* verteilt (IAS 36.88(b)).⁶⁴⁰

1.2.1.2 Wertminderungen auf den *net realisable value* nach IAS 2

Für Vorräte ist in IAS 2.6 ein strenges Niederstwertprinzip (*lower of cost or market*) verankert.⁶⁴¹ Vorräte sind mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert (*net realisable value*) zu bewerten. Die Wertobergrenze bilden demnach die Anschaffungs- und Herstellungskosten, während der Nettoveräußerungswert die Wertuntergrenze ausmacht. Dieser Nettoveräußerungswert ist in IAS 2.4 als der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten definiert.⁶⁴² Er weicht materiell nicht vom Nettoveräußerungspreis ab (*net selling price*),⁶⁴³ der eine der beiden zu prüfenden Wertmaßstäbe im Rahmen des *impairment tests* nach IAS 36 bildet.

Die Ermittlung des Nettoveräußerungswerts erfolgt damit absatzmarktbezogen. Das bedeutet, dass die Schätzung des Preises grundsätzlich zu den Konditionen erfolgt, die zum Abschlussstichtag am Absatzmarkt vorherrschen (IAS 2.25). Dieser Grundsatz erfährt aber eine Einschränkung durch das *going concern*-Prinzip (F. 23). Der Fortführungsgrundsatz macht es erforderlich, in die Bewertung auch solche Faktoren einfließen zu lassen, die darauf fußen, dass entsprechende Vermögenswerte gar nicht veräußert werden, sondern in anderen Erzeugnissen aufgehen. Aus diesem Grund sind Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe nur dann mit dem niedrigeren Nettoveräußerungswert anzusetzen,

⁶³⁸ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 425 ff.

⁶³⁹ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 120; Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 392; Kirsch, Abschreibung, DStR 2002, S. 646; Kümpel, Wertminderungen, BB 2002, S. 984; Schmidt, Folgebewertung, WPg 1998, S. 814 f.

⁶⁴⁰ Zur geplanten Änderung bei der Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfs gem. ED-IAS 36 vgl. Bieker/Esser, Goodwill-Bilanzierung, KoR 2003, S. 75 ff.; Kümpel, Änderungen, BB 2003, S. 1492 ff. mit Beispiel; Küting/Dawo/Wirth, Konzeption, KoR 2003, S. 177 ff.; Pellens/Sellhorn, Minderheitenproblematik, DB 2003, S. 402 f.; Wendlandt/Vogler, Bilanzierung, KoR 2003, S. 66 ff. Die Änderung sieht eine Anlehnung an die US-GAAP vor.

⁶⁴¹ Vgl. Siegel/Schmidt in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 180 f.

⁶⁴² Weitere Angaben zum Nettoveräußerungswert finden sich in IAS 2.25-30. Als Gründe für eine Abwertung werden wirtschaftliche und technische Ursachen genannt.

⁶⁴³ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 249. Die offizielle deutsche Übersetzung übersetzt sowohl den *net realisable value* als auch den *net selling price* mit Nettoveräußerungswert. Vgl. dazu Wagenhofer, IAS, S. 121.

wenn das Fertigerzeugnis, in das sie eingehen, nicht oberhalb seiner Herstellungskosten veräußert werden kann (IAS 2.29).⁶⁴⁴ In diesem Fall weist IAS 2.29 darauf hin, dass dann unter Umständen die Wiederbeschaffungskosten die beste verfügbare Bemessungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein können. Wird hingegen erwartet, dass mit dem Preisrückgang für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eine Wertminderung der Fertigerzeugnisse nicht einhergeht, so werden diese Stoffe nicht auf ihren niedrigeren Nettoveräußerungswert abgeschrieben. Diese Folgebewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in Abhängigkeit der Fertigerzeugnisse erfordert folglich eine Schätzung zukünftiger Herstellungskosten der zu fertigenden Erzeugnisse.

1.2.1.3 Wertaufholung nach IAS 36 sowie für Vorräte nach IAS 2

Entsprechend dem *impairment test* vollzieht sich auch die Wertaufholung in 2 Schritten. So ist zunächst zu prüfen, ob die Gründe, die zu einer Wertminderung geführt haben, noch bestehen oder teilweise entfallen sind (IAS 36.95). IAS 36.96 nennt externe und interne Anhaltspunkte analog zu denen, die einen Hinweis auf eine Wertminderung liefern.⁶⁴⁵ Sind Anzeichen für eine Wertaufholung gegeben, so ist der *recoverable amount* zu bestimmen. Dabei ist gleichzeitig eine Überprüfung der Schätzungen vorzunehmen, die zur Bestimmung des *recoverable amount* herangezogen werden. Eine Zuschreibungspflicht besteht demnach nur dann, wenn sich die der Schätzung zugrunde liegenden Annahmen geändert haben (IAS 36.99).⁶⁴⁶ Die Wertaufholung ist ebenso wie die vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung erfolgswirksam vorzunehmen (IAS 36.104). Die Obergrenze bilden die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, wenn ursprünglich keine Wertminderung stattgefunden hätte (IAS 36.102).

Auch beim Vorratsvermögen ist nach einer Wertminderung der Nettoveräußerungspreis in jeder Folgeperiode erneut zu ermitteln (IAS 2.30). Steigt der Nettoveräußerungspreis, so hat eine Wertaufholung bis hin zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen. Wertaufholungen sind nach IAS 2.31 jedoch nicht als Ertrag zu erfassen, sondern vermindern den Materialaufwand der betreffenden Periode.⁶⁴⁷

⁶⁴⁴ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 477; *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 56.

⁶⁴⁵ Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 117; *Hoffmann* in Hoffmann/Lüdenbach, IAS-Kommentar, § 11, Rz. 74.

⁶⁴⁶ Vgl. *Berger/Schramm/M. Ring* in Beck Bil Komm, § 253, Rz. 680.

⁶⁴⁷ Vgl. hierzu *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 479.

1.2.2 Vergleich von IAS und Steuerrecht

Für den Vergleich der IAS-Regelungen mit dem geltenden Steuerrecht wird die Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen sowie Wertaufholungen beibehalten.

1.2.2.1 Vergleich von IAS 36 und Teilwertabschreibung

Hinsichtlich der Dauer der Wertminderung unterscheiden sich die außerplanmäßige Abschreibung nach IAS 36 und die steuerliche Teilwertabschreibung⁶⁴⁸ nach § 6 Abs. 1 Satz 2 EStG für das Anlagevermögen nur auf den ersten Blick. Während im Steuerrecht die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung als Voraussetzung der Teilwertabschreibung gesetzlich verankert ist, ergibt sie sich nach IAS 36 implizit aus den Erläuterungen im Standard. Es kommt demnach in beiden Systemen nur dann zu einer außerplanmäßigen Abschreibung, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist. Diese Einschränkung des Imparitätsprinzips wird im Steuerrecht mit der Betonung des Objektivierungsprinzips begründet.⁶⁴⁹ Grund hierfür könnte auch eine beabsichtigte Verstetigung des Ergebnisausweises sein, da ansonsten auch kurzfristige Wertschwankungen zu berücksichtigen wären, die sich in der Zukunft ausgleichen mit der Folge, dass kein Verlust droht.⁶⁵⁰

Obgleich auf unterschiedlichen Grundlagen basierend, führen das *matching principle* nach IAS sowie das Verlustantizipationsprinzip im Steuerrecht zu deckungsgleichen Ergebnissen.⁶⁵¹ Denn in beiden Systemen sind am Bilanzstichtag bestehende dauernde Wertminderungen unabhängig von einem Abgang des Vermögenswerts/Wirtschaftsguts zu erfassen. Ebenfalls vergleichbar ist die Differenzierung zwischen werterhellenden und wertbeeinflussenden Tatsachen auf Grund des Stichtagsprinzips. IAS und Steuerrecht erfassen beide nur solche Tatsachen, die am Bilanzstichtag schon objektiv eingetreten sind. Im Steuerrecht wird der Wertaufhellungszeitraum jedoch enger verstanden als nach IAS. Die Kenntnis über die Tatsachen muss sich zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung einstellen,⁶⁵² wohingegen nach IAS 10.2 auf den Tag der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses abgestellt wird, um somit ein Maximum an Informationseffizienz zu ermöglichen.

⁶⁴⁸ Dem Imparitätsprinzip folgend stellt der niedrigere Teilwert im Steuerrecht den wichtigsten Wertmaßstab dar. Zur Abgrenzung von Teilwertabschreibung und AfaA vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 152; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 20, Rz. 21 f. Eine AfaA ist auch dann noch zulässig, wenn der Teilwert über den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt. Sie soll einen Wertverzehr abbilden, der über die planmäßige AfaA hinausgeht.

⁶⁴⁹ Vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 203 f.

⁶⁵⁰ Vgl. *Moxter* in FS Klein, Teilwertkonzeption, S. 832.

⁶⁵¹ Vgl. S. 43 ff.

⁶⁵² Vgl. *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 16, Rz. 10.

Gravierende Abweichungen zwischen IAS und Steuerrecht können aus der unterschiedlichen Ausrichtung auf den Absatz- bzw. Beschaffungsmarkt resultieren. Die marktbezogene Ermittlung der Bewertungskomponenten führt nach IAS zu einem Rückgriff auf Ertragswerte und damit zu einer Orientierung am Absatzmarkt. Auch die steuerliche Teilwertdefinition in § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG könnte ertragswertorientiert verstanden werden und würde dann die Ermittlung des Gesamtkaufpreises erfordern, den es auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen gilt. In der herrschenden Meinung hat sich jedoch eine substanzwertorientierte Sicht des Teilwerts durchgesetzt, die dem Einzelbewertungsgrundsatz entspricht und auch den steuerlichen Objektivierungsanforderungen genügt.⁶⁵³ Auf der Grundlage dieses Teilwertverständnisses erfolgt die Teilwertermittlung grundsätzlich betriebs- und ertragsunabhängig. Dieses grundsätzliche Abstellen auf den Substanzwert beruht auf der Überlegung, dass ein fiktiver Betriebserwerber nicht bereit sein wird, mehr für das Wirtschaftsgut zu zahlen als die Wiederbeschaffungskosten. Ebenso wird er mindestens den Nettoveräußerungspreis für das Wirtschaftsgut zu zahlen bereit sein. Die Obergrenze für den Teilwert stellen daher die Wiederbeschaffungskosten, die Untergrenze der Nettoveräußerungspreis dar.⁶⁵⁴ Diesem Gedanken folgt die Rechtsprechung, indem für betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter die Wiederbeschaffungskosten als Schätzgröße des Teilwerts zugrunde gelegt werden, während für nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter der Einzelveräußerungspreis herangezogen wird.⁶⁵⁵ Diesen widerlegbaren Teilwertvermutungen hat sich die Finanzverwaltung in H 35a EStR „Teilwertvermutungen“ angeschlossen.⁶⁵⁶ Mit dieser weitergehenden Orientierung am Beschaffungsmarkt unterscheiden sich die steuerlichen Regelungen gravierend von dem IAS-Verständnis.

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Wahlrecht zur Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert vorsieht, während die IAS ein Abschreibungsgebot auf den niedrigeren erzielbaren Betrag vorsehen. Auf Grund der de lege lata bestehenden Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz führt das mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gewährte Wahlrecht indes auch für die Steuerbilanz zu einem Abschreibungsgebot.

⁶⁵³ Vgl. *BFH* v. 12.05.1993, II R 2/90, BStBl. II 1993, S. 587; v. 19.07.1995, I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 111; *Doralt*, Teilwert, DStJG 1984, S. 151; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 215; *Kraus-Grünwald* in FS Beisse, Steuerbilanzen, 288 f.; *Mellwig* in FS Moxter, Teilwertverständnis, S. 1072 f.; *Moxter* in FS Klein, Teilwertkonzeption, S. 829 ff.; *ders.*, Grundsätze, S. 195 ff.; *Mujanovic*, Teilwertermittlung, DB 1995, S. 839; *RFH* v. 11.01.1929, VI A 1515/28, RStBl. 1929, S. 221; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 211 ff.; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 19, Rz. 3; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Rz. E 2397 m.w.N.

⁶⁵⁴ Vgl. *Berger/Ring* in Beck Bil Komm, § 253, Rz. 302; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 226 ff.; *Fischer* in Kirchhof, EStG, § 6, Rz. 94.

⁶⁵⁵ Vgl. *BFH* v. 05.11.1981, IV R 103/79, BStBl. II 1982, S. 258; v. 04.12.1986, IV R 162/85, BFH/NV 1987, S. 296.

⁶⁵⁶ Vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 212 ff.; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 19, Rz. 8 ff.

Einen bedeutenden Unterschied zum Steuerrecht begründet ferner die in IAS 36 vorgenommene Zusammenfassung von verschiedenartigen Vermögenswerten in einer *cash-generating unit*, während steuerlich dem Einzelbewertungsgrundsatz zu folgen ist.⁶⁵⁷

1.2.2.2 Vergleich von Wertminderungen nach IAS 2 und Steuerrecht

Der in IAS 2 zum Ausdruck kommende Grundsatz des *lower of cost or market* ist mit dem handelsrechtlichen strengen Niederstwertprinzip durchaus vergleichbar, welches über den niedrigeren Teilwert Eingang ins Steuerrecht gefunden hat.⁶⁵⁸ Aus dem Zusammenwirken von Handels- und Steuerrecht ergibt sich die Begrenzung des strengen Niederstwertprinzips auf das Umlaufvermögen. Eine Wertminderung auf den niedrigeren Teilwert ist steuerrechtlich im Gegensatz zu den IAS-Regelungen nur bei dauernder Wertminderung zulässig.⁶⁵⁹

Für den Bereich des Vorratsvermögens dominiert im Steuerrecht abweichend von den IAS eine beschaffungsmarktorientierte Sichtweise.⁶⁶⁰ Es besteht die Teilwertvermutung, dass der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten entspricht. Dies soll grundsätzlich unabhängig davon gelten, ob Verkaufspreise damit einhergehend sinken oder nicht. Sind Waren des Vorratsvermögens zum Absatz bestimmt, soll der Teilwert allerdings auch von einem voraussichtlichen Veräußerungserlös abhängen.⁶⁶¹ Für die zum Absatz bestimmten Vorräte stellt die Teilwertkonzeption somit auf eine kombinierte absatz- und beschaffungsmarktorientierte Betrachtung ab. In diesem Fall soll der niedrigere Wert aus Veräußerungspreis und Wiederbeschaffungskosten den Teilwert abbilden.⁶⁶² Dies folgt aus der strengen Beachtung von Realisations- und Imparitätsprinzip im Steuerrecht. Das Realisationsprinzip verbietet den Ansatz des erwarteten Nettoveräußerungswerts, soweit dieser die Wiederbeschaffungskosten übersteigt. Denn der Nettoveräußerungspreis stellt einen realisierbaren Wert dar, der aber noch nicht realisiert ist. Vielmehr ist der noch darunter liegende Wiederbeschaffungspreis dem Imparitätsprinzip folgend anzusetzen.⁶⁶³ Allerdings ist diese kombinierte Wertfin-

⁶⁵⁷ Vgl. *Küting/Dawo*, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 239; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 213; *Schneider*, Gewinnermittlung, ZfbF 1971, S. 377.

⁶⁵⁸ Vgl. *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, ESt, §6, Rz. 444; *Kirsch*, Publizitätsgesetz, WPg 2002, S. 753. *Siegel/Schmidt* in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 172 ff. Das strenge Niederstwertprinzip umfasst im Steuerrecht das gesamte Umlaufvermögen. Hier soll im Vergleich zu den IAS nur auf das Vorratsvermögen eingegangen werden.

⁶⁵⁹ Vgl. hinsichtlich Dauer der Wertminderung *BMF v. 25.02.2000, IV C 2 – S 2171 b – 14/00, BStBl. I 2000, S. 372* ff.; *Fischer* in Kirchhof, EStG, § 6, Rz. 108; *Kirsch*, Schätzungen, BuW 2002, S. 1013.

⁶⁶⁰ Vgl. H 35a EStR „Teilwertvermutungen“, R 36 Abs. 2 Satz 1 EStR.

⁶⁶¹ Vgl. *BFH v. 27.10.1983, IV R 143/80, BStBl. II 1984, S. 35* ff.

⁶⁶² Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1779; *Christiansen*, Einzelbewertung, DStZ 1995, S. 392; *Elrott/St. Ring* in Beck Bil Komm, § 253, Rz. 540 m.w.N.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz 250 „Handelsware“; *Groh*, Darlehen, StuW 1991, S. 298 f.

⁶⁶³ Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1779.

derung auf Absatz- und Beschaffungsmarkt im Steuerrecht in einem Sonderfall auch für zum Absatz bestimmte Waren durch die Rechtsprechung eingeschränkt worden. So ist bei bewusst nicht kostendeckender Kalkulation des Verkaufspreises eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens (sog. Verlustprodukt) der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nicht zulässig.⁶⁶⁴ Unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen insgesamt rentabel arbeitet, wird dann der Absatzmarkt aus der Betrachtung ausgeblendet. Vielmehr wird das Verlustprodukt auch weiterhin mit den Anschaffungskosten – also beschaffungsmarktbezogen – und nicht mit einem niedrigeren absatzmarktbezogenen Teilwert bewertet. Diese Ausblendung des Absatzmarktes stellt eine Abweichung von der strikt absatzmarktbezogenen Betrachtungsweise nach IAS dar.

Da die IAS im Gegensatz zum Steuerrecht Wiederbeschaffungspreise nicht in ihr Wertesystem einbeziehen,⁶⁶⁵ können sich trotz grundsätzlicher Übereinstimmung des Prinzips des *lower of cost or market* nach IAS mit dem steuerlichen Niederstwertprinzip Unterschiede in der Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung ergeben. Für den Fall, dass die Wiederbeschaffungskosten über dem Nettoveräußerungswert liegen, gehen IAS und Steuerrecht von demselben Wertmaßstab aus. Dann führen die Regelungen in beiden Systemen zu einer Wertminderung in Höhe der Differenz aus Buchwert und niedrigerem Nettoveräußerungspreis. Liegt der Nettoveräußerungspreis hingegen zwischen den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und den Wiederbeschaffungskosten, so ergibt sich im Steuerrecht eine höhere Teilwertabschreibung als nach der IAS-Regelung. Die IAS-Regelung führt in diesem Fall zu einer Durchbrechung des strengen Realisationsprinzips, da ein realisierbarer, jedoch noch nicht realisierter Gewinn als Bewertungsmaßstab angesetzt wird.⁶⁶⁶

Der nach IAS mögliche Sonderfall, **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** in Verbindung mit dem späteren fertigen Erzeugnis zu bewerten, ist im Steuerrecht nicht zulässig, da grundsätzlich vom Einzelbewertungsgrundsatz ausgegangen wird.⁶⁶⁷ Eine Übereinstimmung von IAS und Steuerrecht wird nur dann gegeben sein, wenn mit der Veräußerung des fertigen Erzeugnisses ein Verlust erwartet wird und spezielle steuerliche Regelungen wie im Fall der Verlustprodukte einer Teilwertabschreibung nicht entgegenstehen. Im Steuerrecht geben gesunkene Wiederbeschaffungspreise aber schon Anlass zu einer Wertminderung, auch wenn die gesunkenen Wiederbeschaffungspreise nicht unmit-

⁶⁶⁴ Vgl. *BFH* v. 29.04.1999, IV R 14/98, BStBl. II 1999, S. 681. Vgl. hierzu auch *BMF* v. 25.02.2000, IV C – S 2171 b – 14/00, BStBl. I 2000, S. 681; *Herzig*, Verlustprodukte, StbJb 2000/2001, S. 281 ff.; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, ESt, § 6, Rz. 469.

⁶⁶⁵ Zur Vollständigkeit sei auf die Ausnahme in IAS 2.29 hingewiesen.

⁶⁶⁶ Vgl. *Marten/Köhler*, Marktstruktur, BB 2001, S. 2525.

⁶⁶⁷ Vgl. *Jacobs* in Baetge et al., IAS, IAS 2, Rz. 57.

telbar mit einem auf dem Absatzmarkt zu erwartenden Veräußerungsverlust des fertigen Erzeugnisses korrespondieren.

1.2.2.3 Vergleich der Wertaufholung nach IAS und Steuerrecht

Hinsichtlich durchzuführender Wertaufholungen stimmen IAS und Steuerrecht grundsätzlich überein. Es besteht ein Wertaufholungsgebot bis zur Wertobergrenze der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.⁶⁶⁸ § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG gebietet ebenfalls eine Wertaufholung unabhängig von den Gründen, die ursprünglich zur Teilwertabschreibung geführt haben.⁶⁶⁹ Hierin besteht eine Übereinstimmung zu den IAS, die ebenfalls von den Gründen abstrahieren, die zur Wertminderung geführt haben (IAS 36.96). Die bestehenden Unterschiede in den Wertmaßstäben können jedoch – analog zur Ermittlung eines Wertminderungsaufwands – zu abweichenden Zuschreibungsbeträgen führen. Die Behandlung von Wertaufholungen im Vorratsvermögen erfolgt im Steuerrecht stets erfolgswirksam, während die IAS eine Verrechnung mit dem Aufwandsposten erfordern, der üblicherweise die Bestandsminderungen reflektiert.⁶⁷⁰

Ein Unterschied zwischen IAS und Steuerrecht wird sich aber dann ergeben, wenn die geplante Aufhebung der Wertaufholung im Bereich der Finanzinstrumente umgesetzt werden sollte.⁶⁷¹ Diese sieht vor, dass Wertaufholungen nicht mehr vorgenommen werden dürfen, selbst wenn die Gründe weggefallen sind, die zuvor zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben. Diese Aufhebung der Wertaufholung hätte somit den Effekt, dass einmal eingetretene Wertminderungen gegebenenfalls erst im Zusammenhang mit einem Umsatzakt kompensiert werden.

1.2.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

1.2.3.1 Recoverable amount vs. Teilwert

Der Vergleich der Wertmaßstäbe nach IAS und Steuerrecht hat gezeigt, dass die IAS eine strikte Orientierung am Absatzmarkt verwirklichen, während im Steuerrecht der Teilwert grundsätzlich auf eine Bewertung am Beschaffungsmarkt zurückgeführt wird. Dieser Grundsatz der betriebs- und ertragsunabhängigen Teilwertermittlung im Steuerrecht erfährt nur in Ausnahmefällen eine Durch-

⁶⁶⁸ Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 140; *Fischer/Wenzel*, Wertaufholung, WPg 2001, S. 604; *Herzig/Rieck*, Aspekte, WPg 1999, S. 307.

⁶⁶⁹ Vgl. *Cattelaens*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 1185 ff.; *Fischer/Wenzel*, Wertaufholung, WPg 2001, S. 601 f.; *Groh*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 983; *Herzig/Rieck*, Aspekte, WPg 1999, S. 311.

⁶⁷⁰ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 479.

⁶⁷¹ Vgl. *Kropp/Klotzbach*, Exposure Draft, WPg 2002, S. 1027.

brechung.⁶⁷² So kann beispielsweise bei einer schlechten Ertragslage des Gesamtunternehmens dessen Ertragswert unterhalb seines Substanzwerts liegen.⁶⁷³ Da ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert in der Steuerbilanz nicht angesetzt werden darf, kann sich die gesunkene Rentabilität des Gesamtbetriebs steuerlich nur indirekt über den niedrigeren Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter niederschlagen. Gleiches gilt für die mangelnde Rentabilität von Einzelwirtschaftsgütern, deren Anschaffung sich als Fehlinvestitionen erweist.⁶⁷⁴ Eine Fehlmaßnahme sieht die Rechtsprechung als gegeben an, „wenn der wirtschaftliche Nutzen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts bei objektiver Betrachtung deutlich hinter dem für den Erwerb getätigten Aufwand zurückbleibt und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, daß er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs im Kaufpreis nicht honoriert würde.“⁶⁷⁵ In diesen beiden Ausnahmefällen wird der steuerliche Teilwert auf der Grundlage des zu erzielenden Nutzens und damit absatzmarktbezogen ermittelt, wie es der IAS-Konzeption entspricht. Diese absatzmarktbezogene Betrachtung ist in den skizzierten Ausnahmefällen steuerlich durch das Imparitätsprinzip geboten.⁶⁷⁶ Die Wiederbeschaffungskosten scheiden demnach dann als Wertkomponente aus, wenn sie sowohl über dem Nettoveräußerungspreis als auch dem Ertragswert bei fortgeführter Nutzung liegen. In diesen Ausnahmefällen ergibt sich auch der *recoverable amount* nach IAS 36 aus dem Nettoveräußerungspreis, da er über dem Nutzungswert liegt.⁶⁷⁷ Eine Vergleichbarkeit von IAS und Steuerrecht ist demnach gegeben, wenn die steuerlichen Wiederbeschaffungskosten und der Nutzungswert nach IAS keinen Eingang in die Bewertung finden. Wie gezeigt werden konnte, reduziert sich diese Übereinstimmung, an der auch in einer zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung festgehalten werden sollte, aber nur auf Ausnahmefälle.

Denn in dem weit häufigeren Fall, dass der Nettoveräußerungspreis zwischen Buchwert und niedrigeren Wiederbeschaffungskosten liegt, erscheint die Vorgehensweise der IAS als nicht vereinbar

⁶⁷² Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1777 ff.; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 111; *Moxter* in FS Klein, Teilwertkonzeption, S. 828 ff.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 214 f.

⁶⁷³ Vgl. *BFH* v. 02.03.1973, III R 88/69, BStBl. II 1973, S. 475; v. 19.07.1983, VIII R 160/79, BStBl. II 1984, S. 56; v. 20.09.1989, II R 96/86, BStBl. II 1990, S. 206; v. 16.12.1998, II R 53/95, BStBl. II 1999, S. 160; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 238; *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 648; *Moxter*, Grundsätze, S. 199 f.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 214.

⁶⁷⁴ Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1780 m.w.N.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 237, 239; *Moxter*, Grundsätze, S. 199 f.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 214 f.

⁶⁷⁵ Vgl. *BFH* v. 20.05.1988, III R 151/86, BStBl. II 1989, S. 26; H 35a EStR „Fehlmaßnahme“. Ähnlich schon *BFH* v. 25.10.1972, GrS 6/71, BStBl. II 1973, S. 79; v. 09.02.1977, I R 130/74, BStBl. II 1977, S. 412; v. 05.02.1988, III R 229/84, BFH/NV 1988, S. 432; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 250 „Fehlmaßnahme“.

⁶⁷⁶ Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 139; *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1778 ff.; *Dietrich*, Teilwertabschreibung, DStR 2000, S. 1630 f.

⁶⁷⁷ Vgl. *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 648, der sich bei seinen Ausführungen auf den Fall der schlechten Ertragslage und damit auf den Umstand bezieht, dass sowohl IAS und Steuerrecht auf den Nettoveräußerungspreis abzielen.

mit dem steuerlichen Verständnis des Realisationsprinzips. Dies liegt daran, dass im direkten Vergleich mit den niedrigeren Wiederbeschaffungskosten ein Wert ausgewiesen wird, der zwar realisierbar aber noch nicht realisiert ist.⁶⁷⁸ Das im steuerlichen Teilwert verwirklichte Imparitätsprinzip gebietet eine Abschreibung auf die niedrigeren Wiederbeschaffungskosten, die nach IAS keine Beachtung finden. Der fiktive Betriebserwerber wird lediglich den niedrigeren Wert aus Nettoveräußerungspreis und Wiederbeschaffungskosten zahlen. Aus Objektivierungsgründen kann in einer steuerlichen Gewinnermittlung der Beschaffungsmarkt nicht ausgeblendet werden.

Darüber hinaus gestaltet sich steuerlich insbesondere die Anknüpfung an die Schätzung des Nutzungswerts gem. IAS 36.26 bis 36.56 problematisch. Es ist zu befürchten, dass die Möglichkeit der betriebsindividuellen Schätzung zu faktischen Wahlrechten und Bewertungsspielräumen führt, obwohl die IAS durch eine hohe Regelungsdichte eine Objektivierung zu erreichen suchen.⁶⁷⁹ Doch trotz des hohen Detaillierungsgrads der IAS begründen die gewährten Ermessensspielräume eine erhebliche Entobjektivierung.⁶⁸⁰ Eine Nachprüfbarkeit von Dritten wird durch das Bestehen dieser Ermessensspielräume erschwert.⁶⁸¹ Im Gegensatz zu der marktbezogenen Ermittlung des Nettoveräußerungspreises gehen die IAS bei der Ermittlung des Nutzungswerts von den subjektiven Erwartungen und Schätzungen des jeweiligen Unternehmens aus.⁶⁸² Dies führt bei der Ermittlung des *recoverable amount* dazu, dass es zu einer Vermischung von am Markt objektivierten Erwartungen mit subjektiven Schätzungen des Unternehmens kommt. Auch wenn mit ED-IAS 36 eine Präzisierung einhergeht, bleiben weiterhin erhebliche bilanzpolitische Spielräume bei der Ermittlung des Nutzungswerts bestehen.⁶⁸³ Darüber hinaus erfordert die Ermittlung des Nutzungswerts nicht selten ein hohes Maß an unternehmensinternem Aufwand, der von kleinen und mittleren Unternehmen womöglich nicht zu leisten ist. Es zeigt sich im Rahmen von IAS 36 deutlich, dass sich die Anwendung der IAS primär an kapitalmarktorientierte Unternehmen richtet. Diesen mag ein solcher Rechenaufwand zumutbar sein. Aus steuerrechtlicher Sicht kann aber im Hinblick auf ein Massenverfahren ein Abstellen auf die Vorgehensweise nach IAS 36 für den Einzelabschluss aus Gründen der Objektivierung sowie der Praktikabilität nicht überzeugen.⁶⁸⁴ Eine Anlehnung an die IAS wäre nur

⁶⁷⁸ Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1779.

⁶⁷⁹ So kommt *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 11, Rz. 41, 72, 92 zu dem Ergebnis, dass der Ermessensausübung des Managements wenige harte Grenzen gesetzt sind bzw. dass es schwer falle, im Hinblick auf die Ermittlung des Nutzungswerts keine Satire zu schreiben. Vgl. auch *Kirsch*, Prognosen, StuB 2003, S. 247.

⁶⁸⁰ Vgl. *Moxter*, Rechnungslegungsmythen, BB 2000, S. 2147; *Siegel/Schmidt* in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 179.

⁶⁸¹ Vgl. *Preißler*, Prinzipienbasierung, DB 2002, S. 2394 f.

⁶⁸² Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 35; *Schmidt*, Folgebewertung, WPg 1998, S. 811.

⁶⁸³ Vgl. *Kümpel*, Änderungen, BB 2003, S. 1494; *Küting/Dawo*, Gestaltungspotenziale, StuB 2002, S. 1211 f.

⁶⁸⁴ Gl.A. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 11, Rz. 41, 72, 92; *Siegel/Schmidt* in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 179; a.A. *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 648 ff., der sich jedoch auf den Sonderfall der schlechten Ertragslage bezieht. Dann ist es zutreffend, dass der Nettoveräußerungspreis als untere Wertgrenze zum relevanten

dann zu rechtfertigen, wenn die Ermittlung des Nutzungswerts vernachlässigbar und nur auf einen objektiv nachprüfbaren Nettoveräußerungspreis abzustellen wäre.⁶⁸⁵

Die Bildung von *cash-generating units* nach IAS 36 stellt steuerlich eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes dar.⁶⁸⁶ Zwar findet auf Grund der buchwertproportionalen Aufteilung des Wertminderungsbetrags auf die einzelnen Vermögenswerte letztendlich eine Einzelbewertung statt, die aus steuerlicher Sicht nicht gerechtfertigte Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes erfolgt aber schon auf der ersten Stufe. Denn dort kommt es zu einer Saldierung von ertragsschwachen und ertragsstarken Vermögenswerten.⁶⁸⁷ Dadurch kann der Fall eintreten, dass für den einzelnen Vermögenswert zwar eine Wertminderung auf Grund eines gefallenen Nettoveräußerungspreises notwendig wäre, dieser niedrigere Wert aber nicht angesetzt wird, da er sich im Verbund mit den anderen Vermögenswerten verliert. Vom Grundgedanken der IAS her ist diese Sichtweise sicherlich zu begrüßen. Denn es entspricht rationalem Managementverhalten, einen Vermögenswert nur dann zu veräußern, wenn der Nettoveräußerungspreis über dem Wert liegt, der durch fortgesetzte Nutzung im Unternehmen und im Verbund mit anderen Vermögenswerten erzielt werden kann.⁶⁸⁸ Dennoch treten zu den ohnehin schon bestehenden Ermessensspielräumen bei der Ermittlung des *recoverable value* weitere Ermessensspielräume hinsichtlich der Abgrenzung und Bewertung der *cash-generating unit* hinzu.⁶⁸⁹ Diese führen dazu, dass der Bilanzierende ein Wertminderungspotenzial für Vermögenswerte oder *cash-generating units* in einem gewissen Rahmen faktisch steuern kann. Einem solchen Vorgehen kann steuerlich nicht gefolgt werden.⁶⁹⁰

Aus Objektivierungsgründen ist eine Übernahme von IAS 36 für Belange der Steuerbilanz abzulehnen.

Wertansatz wird und eine Vergleichbarkeit mit den IAS gegeben ist, da auch der Nutzungswert dann unter dem Nettoveräußerungspreis verbleibt. Hinsichtlich eines Vergleichs von Nutzungswert und Teilwert ist dem Nutzungswert zwar zuzusprechen, dass er nicht auf den individuellen Vorstellungen eines Erwerbers basiert und deshalb objektiviert scheint. Dennoch führen die Ermessensspielräume zu einer Entobjektivierung aus Sicht des Betriebsinhabers. Vgl. hierzu wiederum *Kirsch*, Prognosen, StuB 2003, S. 242 f. und S. 247.

⁶⁸⁵ Wie im Fall der nachhaltig schlechten Ertragslage. Vgl. dann *Kirsch*, Abschreibung, DStR 2002, S. 648 ff.

⁶⁸⁶ Gl.A. *Siegel/Schmidt* in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 100, die die Gruppenbetrachtung schon auf Grund der Irrelevanz von Ertragswertbeiträgen im deutschen Recht ablehnen.

⁶⁸⁷ Vgl. *Baetge/Krolak/Thiele* in Baetge et al., IAS, IAS 36, Rz. 84; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 400; *Kütting/Dawo*, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 239; *Wagenhofer*, IAS, S. 126.

⁶⁸⁸ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 400; *Schmidt*, Folgebewertung, WPg 1998, S. 811.

⁶⁸⁹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 401 ff.; *Kütting/Dawo*, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 239 f.

⁶⁹⁰ Dies lässt sich beispielsweise an dem Fall der *impairment*-Regelung für den Goodwill nach US-GAAP nachvollziehen (SFAS 141 f.), dessen Übernahme in die IAS derzeit in ED 3 diskutiert wird. Vgl. *Focken*, Reporting, RIW 2003, S. 441 f. Vgl. hinsichtlich der sich mindernden *relevance* der Betrachtung von *reporting units* oder *cash-generating units* *Hitz/Kuhner*, Neuregelung, WPg 2002, S. 283. Im weiteren Verlauf wird auf die Anlehnung der IAS an SFAS 141 f. nicht weiter eingegangen, da derzeit nicht absehbar ist, ob die ausschließlich außerordentliche Abschreibung des Goodwill in den IAS umgesetzt wird.

1.2.3.2 Wertminderungen im Vorratsvermögen

Die gem. IAS 2.29 mögliche Verknüpfung der Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen mit dem möglichen Verkaufspreis des fertigen Erzeugnisses widerspricht dem Einzelbewertungsgrundsatz des Steuerrechts und würde einer Entobjektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung Vorschub leisten. Fraglich ist jedoch, ob steuerlich in den Fällen, wo die beschaffungsmarktorientierte Wertminderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu Verlusten am Absatzmarkt führt, eine Einschränkung des Imparitätsprinzips für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erwogen werden sollte.⁶⁹¹ Dies hätte den Vorteil, dass ein Verlust, der aller Voraussicht nach gar nicht eintritt, auch nicht gezeigt wird. Es käme insofern nicht zu einer Legung stiller Reserven.⁶⁹² Dem steht jedoch grundsätzlich wie beim übrigen Vorratsvermögen entgegen, dass ein am Absatzmarkt erwarteter Veräußerungspreis noch nicht realisiert worden ist. Der Nettoveräußerungswert kann nur dann als Bewertungsmaßstab dienen, wenn ihm auch im Rahmen des Imparitätsprinzips eine Bedeutung zukommt. Dies ist stets der Fall, wenn der Nettoveräußerungspreis noch unterhalb der Wiederbeschaffungskosten liegt.⁶⁹³ Hinzu kommt, dass sowohl die erwarteten Herstellungskosten des fertigen Erzeugnisses als auch dessen erwarteter Nettoveräußerungswert unter Umständen nicht objektiv ermittelt werden können. Dem Steuerpflichtigen würde somit ein Instrument an die Hand gegeben, mit dem er im Endeffekt ein faktisches Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts hat. Aus Objektivierungsüberlegungen wird deswegen steuerlich auf die Berücksichtigung einer beschaffungsmarktorientierten Wertminderung bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nur verzichtet werden können, wenn nachweisbar der Nichteintritt eines Verlusts quasi sicher ist.

Es bleibt festzuhalten, dass steuerlich eine alleinige Anlehnung an den Absatzmarkt auch im Bereich des Vorratsvermögens nicht befürwortet werden kann. Vielmehr ist für die Bestimmung des niedrigeren Teilwerts sowohl auf den Beschaffungs- als auch den Absatzmarkt abzustellen, um dem Realisations- und Imparitätsprinzip gerecht zu werden.⁶⁹⁴

⁶⁹¹ Vgl. *Beine*, Abschreibungsgrenzen, BB 1995, S. 2420; *Koch*, Problematik, WPg 1957, S. 32; *Mellwig* in FS Moxter, Teilwertverständnis, S. 1074 f.; *Siegel/Schmidt* in Beck'sches HdR, B 161, Rz. 174.

⁶⁹² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 478.

⁶⁹³ Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1779; *RFH* v. 09.05.1928, I A 190/28, RStBl. 1929, S. 522.

⁶⁹⁴ Vgl. *Beiser*, Teilwert, DStR 2002, S. 1779; *Christiansen*, Einzelbewertung, DStZ 1995, S. 392; *Groh*, Darlehen, StuW 1991, S. 298 f.; *Lehmann*, Teilwert-Konzept, DB 1990, S. 2481 ff.

Auf Grund der Problematik des objektiven Nachweises einer dauerhaften Wertminderung im Vorratsvermögen und den damit einhergehenden Abgrenzungsproblemen,⁶⁹⁵ erscheint es sinnvoll, im Steuerrecht auf das strenge Niederstwertprinzip nach IAS abzustellen. Der niedrigere Teilwert käme demnach auch bei vorübergehender Wertminderung zum Tragen.

1.2.3.3 Gebot oder Wahlrecht zur Wertminderung

Im Grundverständnis der Erfassung von Wertminderungen besteht Übereinstimmung zwischen IAS und Steuerrecht. So sind nach beiden Systemen Wertminderungen schon im Zeitpunkt ihres Auftretens zu erfassen. In den IAS erfordert das *matching principle* den sofortigen Ausweis von Wertminderungen. Im Steuerrecht folgt die Erfassung von Wertminderungen aus dem Imparitätsprinzip.⁶⁹⁶ Die Antizipation von Wertminderungen ist steuerlich schon deshalb erforderlich, weil im derzeit herrschenden Verlustausgleichssystem eine uneingeschränkte Verlustverrechnung nicht gegeben ist.⁶⁹⁷ Würde eine Berücksichtigung von Wertminderungen nicht zugelassen, könnte über die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten eine Wertminderung realisiert werden. Denkbar wären *sale-and-lease-back*-Vorgänge, die jedoch kleinen und mittleren Unternehmen nicht in gleicher Weise zur Verfügung stehen wie Großunternehmen.⁶⁹⁸ Eine solche Ungleichbehandlung wird durch die steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen vermieden.

Eine Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz würde dazu führen, dass das in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG verankerte Wahlrecht zur Teilwertabschreibung nicht mehr handelsrechtlich eingeschränkt wird. Aus dem Imparitätsprinzip lässt sich jedoch ausschließlich eine Pflicht zur Wertminderung ableiten. Ein Wahlrecht zur Durchführung einer Teilwertabschreibung würde dem Steuerpflichtigen einen Bewertungsspielraum eröffnen, der dem Willkürverbot widerspricht. Folglich ist allein eine Pflicht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung steuersystematisch gerechtfertigt

⁶⁹⁵ Vgl. *Kessler*, Teilwertabschreibung, DB 1999, S. 2579 m.w.N.; *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 203 ff.

⁶⁹⁶ Vgl. *Groh*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 979 f.; *Uelner*, Teilwertabschreibung, StuB 1999, S. 87.

⁶⁹⁷ Vgl. *Schneider*, Besteuerungsgrundlage, BB 2003, S. 299 ff.; *Uelner*, Teilwertabschreibung, StuB 1999, S. 87.

⁶⁹⁸ Vgl. *Groh*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 984; *Uelner*, Teilwertabschreibung, StuB 1999, S. 87 f.

1.2.3.4 Wertaufholung

Das Imparitätsprinzip erfordert es, außerordentliche Wertminderungen zu erfassen.⁶⁹⁹ Es muss dann ebenso zwingend Ausfluss des Imparitätsprinzips sein, eine Verlustantizipation wieder aufzuheben, wenn die Gründe für diese Wertminderung nicht mehr gegeben sind.⁷⁰⁰ Die Zuschreibung muss so verstanden werden, dass sie lediglich eine zu hohe außerplanmäßige Abschreibung in der Vergangenheit wieder rückgängig macht.⁷⁰¹ Insofern steht steuerlich einer Liquiditätsentlastung, die sich im Nachhinein als ungerechtfertigt erwiesen hat, nunmehr eine Belastung gegenüber.⁷⁰² Dies könnte zu dem Gedanken führen, bei der Zuschreibung auch wirklich nur auf diejenigen Gründe abzustellen, die zu der Wertminderung geführt haben. Zuschreibungen auf Grund anderer als der ursprünglichen Gründe würden zu einem Ausweis von Gewinnen führen, die noch gar nicht realisiert sind und somit dem Realisationsprinzip widersprechen. Eine objektive Abgrenzung der zu einer Wertminderung bzw. zu einer Zuschreibung führenden Gründe scheidet jedoch in der Realität an der Unmöglichkeit einer Erfolgsspaltung.⁷⁰³ Schon aus Gründen der Praktikabilität sowie dem Objektivierungsprinzip ist es zweckmäßig, eine Zuschreibung unabhängig von den Gründen vorzunehmen, die zu einer Wertminderung geführt haben.

Die nach IAS 2.31 zulässige Saldierung von Wertaufholungen bei Vorräten mit dem Materialaufwand beinhaltet aus steuerlicher Sicht keine begründete Ausnahme vom Saldierungsverbot. Denn die erfolgswirksame Behandlung der Wertaufholung korrespondiert mit der zu einem früheren Abschlussstichtag durchgeführten erfolgswirksamen Teilwertabschreibung. Demzufolge ist eine direkte erfolgswirksame Behandlung der Wertaufholung geboten.

Die geplante Aufhebung der Zuschreibungspflicht bei bestimmten Finanzinstrumenten ist mit dem Imparitätsprinzip nicht zu vereinbaren. Denn wie gezeigt folgt aus dem Imparitätsprinzip im Umkehrschluss auch die Pflicht zur Wertaufholung, wenn die Gründe für eine Wertminderung nicht mehr gegeben sind. Dieser Regelungsvorschlag ist daher abzulehnen. Da dieser Vorschlag auch der

⁶⁹⁹ Vgl. *Groh*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 979 f.; *Kessler*, Bundesfinanzhof, DStR 1994, S. 1294; *Moxter* in FS Klein, Teilwertkonzeption, S. 838; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 19, Rz. 2.

⁷⁰⁰ Vgl. *Groh*, Steuerentlastungsgesetz, DB 1999, S. 983; *Herzig*, Notwendigkeit, KoR 2001, S. 157; *Herzig/Rieck*, Aspekte, WPg 1999, S. 314; *Schwenke*, Zulässigkeit, BB 1997, S. 2411; *Uelner et al.*, Gewinnermittlung, JbFSt 1997/1998, S. 37 (Gesprächsbeitrag von Sarrazin).

⁷⁰¹ Vgl. *Herzig*, Internationalisierung, WPg 2000, S. 114.

⁷⁰² Vgl. *Scheffler*, Besteuerung, Band II, S. 235 f.

⁷⁰³ Vgl. *Herzig/Rieck*, Aspekte, WPg 1999, S. 311 m.w.N.

konzeptionellen Vorgehensweise der IAS widerspricht, wird darüber hinaus schon eine Übernahme in die IAS im Schrifttum abgelehnt.⁷⁰⁴

2 Bewertung zum *fair value*

Insbesondere die neueren Regelungen der IAS zur Folgebewertung der Finanzinstrumente (IAS 39) sowie der mit Anlageabsicht gehaltenen Immobilien (IAS 40) zum erfolgswirksamen Ausweis des *fair value* bedürfen einer tieferen Untersuchung, um die spezielle Problematik einer die historischen Anschaffungskosten übersteigenden *fair value*-Bewertung in der steuerlichen Gewinnermittlung herauszustellen. Probleme ergeben sich jedoch auch bei erfolgsneutraler Behandlung eines gestiegenen *fair value*, wenn dieser die Grundlage für nachfolgende Abschreibungen bildet, wie dies im Rahmen der Neubewertungsmethode nach IAS 16 für das Sachanlagevermögen und nach IAS 38 für immaterielle Vermögenswerte der Fall ist.

2.1 Erfolgswirksamer *fair value*-Ansatz nach IAS

In den jüngeren Standards des IASB ist eine Tendenz erkennbar, im Bereich der Folgebewertung verstärkt der *fair value*-Konzeption zu folgen, um durch den Ausweis von aktuellen Zeitwerten eine bestmögliche Darstellung insbesondere der Vermögenslage zu gewährleisten.⁷⁰⁵ Zunächst war die erfolgsneutrale Folgebewertung des Sachanlagevermögens (IAS 16.29) und der immateriellen Vermögenswerte (IAS 38.64) zum *fair value* nur als nachrangige Alternative zur bevorzugten *benchmark*-Methode – der Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten – zugelassen. Inzwischen sind bestimmte Finanzinstrumente (IAS 39) und biologische Vermögenswerte (IAS 41)⁷⁰⁶ sogar zwingend erfolgswirksam zum *fair value* zu bewerten. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit zur erfolgswirksamen Bewertung mit dem *fair value* auch für mit Anlageabsicht gehaltene Grundstücke und Gebäude (*investment property* gem. IAS 40).⁷⁰⁷ Die erfolgswirksame *fair value*-

⁷⁰⁴ Vgl. IDW, Stellungnahme CL 12 zu ED-IAS 39 vom 11.10.2002, abrufbar unter http://www.iasb.org.uk/docs/ias32-39/ias32-39_cl12.pdf, S. 17; Kropp/Klotzbach, Exposure Draft, WPg 2002, S. 1027.

⁷⁰⁵ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 543 f., S. 552; Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 365 ff.; Böcking/Sittmann-Haury, Forderungsbewertung, BB 2003, S. 200; Busse von Colbe, Anpassung, KoR 2001, S. 199 mit Verweis auf die Bestrebungen der Joint Working Group of Standard Setters (JWG); Kahle, Informationsversorgung, KoR 2002, S. 99 f. m.w.N.; Graumann, Rechnungslegungsstrategie, BBK 2002, S. 413 f.; Lüdenbach/Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 1, Rz. 91 ff.; Rutishauser, Rechnungslegung, Der Schweizer Treuhänder 2000, S. 296.

⁷⁰⁶ Auf biologische Vermögenswerte wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

⁷⁰⁷ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, Wahrscheinlichkeit, KoR 2003, S. 9.

Bewertung wird damit über den Bereich der *financial items* hinaus auf *non-financial items* ausgeweitet.⁷⁰⁸

Eine übergreifende Definition des *fair value* fehlt im *framework*,⁷⁰⁹ findet sich aber insbesondere in den speziellen Standards aus neuerer Zeit (z.B. IAS 39.8, 40.4) sowie IAS 16.6. Danach ist der mit beizulegender Zeitwert übersetzte *fair value* „der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen Sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.“⁷¹⁰ Aus dieser Definition wird abgeleitet, dass der *fair value* als Marktwert (*market value*) oder als Verkehrswert zu begreifen ist.⁷¹¹ Dieser Marktwert (*mark-to-market*) stellt einen typisierten Wert dar, der insbesondere individuelle betriebsinterne Einflüsse ausblenden soll;⁷¹² diese Auffassung wird durch die Ausführungen zur Ermittlung des *fair value* in den speziellen IAS gestützt. Deutlich wird aber auch, dass ein beobachtbarer Marktwert oftmals nicht vorliegt, sodass die Bestimmung des *fair value* hilfsweise durch Schätzungen erfolgen muss. Die speziellen IAS behelfen sich in solchen Fällen mit *fair value*-Vermutungen.⁷¹³ Der *fair value* stellt gem. seiner ökonomischen Konzeption nicht einen bestimmten tatsächlichen Wert dar. Seine Ermittlung ist vielmehr absatz- (*exit value*) oder beschaffungsmarktorientiert (*entry value*) sowie mittels unternehmensspezifischer Ertragswerte (*value in use*) möglich.⁷¹⁴ Allerdings steht nach Auslegung des IASB in den einzelnen Standards eine absatzmarktnahe Ausprägung des *fair value* im Sinne eines *exit value* im Vordergrund.⁷¹⁵ Zudem zeigt sich, dass der *fair value* in erster Linie einen Wertmaßstab darstellt, der auf Grund seiner Ausrichtung an einem Fremdvergleichsgrundsatz (*dealing at arm's length*) von unternehmensspezifischen Nutzungswerten abstrahiert.⁷¹⁶ Der bei der Schätzung des *fair value* oftmals notwendige Rückgriff auf Vergleichsverfahren und anerkannte Bewertungsmodelle im Rahmen eines *mark-to-model* birgt die Gefahr einer Entobjektivierung in sich. Denn dem

⁷⁰⁸ Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 368; Küting/Dawo, Anwendungsfälle, S. 228 ff.; Schildbach, Prinzipienorientierung, BFuP 2003, S. 255 ff. Zur unterschiedlichen Behandlung vgl. auch Schildbach, Zeitbewertung, WPg 1999, S. 182.

⁷⁰⁹ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 545; Coenenberg, Jahresabschluss, S. 109.

⁷¹⁰ IAS 39.8 ergänzt die Definition des beizulegenden Zeitwerts um den Betrag, zu dem eine Schuld beglichen werden könnte. Die folgende Betrachtung beschränkt sich jedoch auf das Aktivvermögen.

⁷¹¹ Vgl. Achleitner/Wollmert/van Hulle, in Baetge et al., Rechnungslegung, 1997, A III Rz. 122; Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 366; Coenenberg, Jahresabschluss, S. 109. Vgl. Mujkanovic, Financial, S. 187.

⁷¹³ Vgl. Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 246; Mujkanovic, Financial, S. 183 f.

⁷¹⁴ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 107 ff.; Mujkanovic, Financial, S. 187.

⁷¹⁵ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 545; Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 366 m.w.N.; Breker/Gebhardt/Pape, Fair-Value-Projekt, WPg 2000, S. 735; Mujkanovic, Financial, S. 187; Streim in Hofbauer/Kuppsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, Fach 5, IAS, Rz. 124. Eine Ausnahme hiervon bildet beispielsweise IAS 16.31, der bei speziellen technischen Anlagen einen Rückgriff auf die Wiederbeschaffungskosten erfordert, wenn ein Marktwert nicht ermittelt werden kann.

⁷¹⁶ Vgl. Küting/Dawo, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 238.

Bilanzierenden wird die Möglichkeit eingeräumt, durch die Auswahl des Bewertungsmodells sowie der Bewertungsparameter Ermessensspielräume zu nutzen.⁷¹⁷

2.1.1 Vorgehensweise nach IAS 39

Finanzielle Vermögenswerte (*financial assets*) werden in IAS 39.68 für Zwecke der Folgebewertung in 4 Kategorien eingeteilt, wobei die vom Unternehmen ausgereichten Kredite und Forderungen (*loans and receivables originated by the enterprise*) eine Sonderstellung einnehmen.⁷¹⁸ Die Abgrenzung der übrigen drei Kategorien erfolgt anhand der geplanten Verweildauer der Finanzinstrumente im Unternehmen. Hierbei bilden die Kategorien *held for trading* und *held to maturity* die Eckpunkte. Die Kategorie *available-for-sale* fungiert als Auffangtatbestand für solche *financial assets*, die nicht den beiden anderen Kategorien zugeordnet werden können. Eine Bewertung zum *fair value* knüpft an die Umsatznähe der jeweiligen Kategorie von *financial assets* an. Dabei gilt die Grundannahme, dass zum *fair value* bewertete Finanzinstrumente jederzeit realisierbar sein müssen⁷¹⁹ oder dass ihr Geldwertungsprozess zumindest weit fortgeschritten sein muss.⁷²⁰

Aus diesen Grundsätzen folgt, dass sich Abweichungen von der *fair value*-Bewertung zumindest im Bereich der *financial assets* auf Ausnahmefälle beschränken. So werden die vom Unternehmen begründeten Kredite und Forderungen, die nicht zu Handelszwecken gehalten werden (*loans and receivables originated by the enterprise* gem. IAS 39.69 (a) i.V.m. IAS 39.73) sowie die bis zur Endfälligkeit zu haltenden finanziellen Vermögenswerte (*held to maturity financial assets* gem. IAS 39.69 (b) i.V.m. IAS 39.73) in der Folgebewertung wegen der fehlenden Umsatznähe mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Die zu Handelszwecken gehaltenen (*held for trading*) sowie die zur Veräußerung verfügbaren (*available for sale*) finanziellen Vermögenswerte sind dagegen wegen ihrer Umsatznähe mit dem *fair value* zu bewerten. Eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten kommt für die beiden letztgenannten Kategorien lediglich dann in Frage, wenn ein Marktpreis an einem aktiven Markt⁷²¹ nicht vorliegt und der *fair value* auch nicht zuverlässig

⁷¹⁷ Vgl. Achleitner/Wollmert/van Hulle, in Baetge et al., Rechnungslegung, 1997, A III Rz. 122; Mujkanovic, Financial, S. 187.

⁷¹⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002; S. 369; Scharpf, Financial Instruments, FB 2000, S. 128 ff. sowie S. 101 ff. des Gutachtens.

⁷¹⁹ Vgl. Mujkanovic, Financial, S. 160 f.

⁷²⁰ Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 371; Gebhardt/Naumann, Grundzüge, DB 1999, S. 1462; Scharpf, Financial Instruments, FB 2000, S. 127.

⁷²¹ Der Begriff des aktiven Markts ist in IAS 39 selbst nicht definiert. Eine Definition findet sich aber in IAS 36.5 sowie IAS 38.7. Danach liegt ein aktiver Markt vor, wenn die auf dem Markt gehandelten Produkte homogen sind, vertragswillige Käufer und Verkäufer in der Regel jederzeit gefunden werden können und Preise der Öffentlichkeit zur Verfügung stehen.

bestimmt werden kann (IAS 39.69 (c) i.V.m. IAS 39.73). In IAS 39.95 f. werden die Voraussetzungen konkretisiert, die für eine zuverlässige Bestimmbarkeit des *fair value* vorliegen müssen. So soll der *fair value* innerhalb einer Bandbreite nicht signifikant schwanken und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der Bandbreitenwerte sollen vernünftig berechenbar sein. Wird ein adäquates Bewertungsmodell zugrunde gelegt, gilt der *fair value* stets als zuverlässig bestimmt, wenn die einfließenden Daten aus einem aktiven Markt entstammen und dort verlässlich bestimmt werden können. Die bei Nichteinhalten dieser Voraussetzungen erforderliche Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten soll nach IAS 39.70 nur die Ausnahme darstellen, da im Regelfall davon ausgegangen wird, dass ein *fair value* verlässlich bestimmt werden kann.⁷²²

	<i>fair value</i>	fortgeführte Anschaffungskosten
<i>loans and receivables originated by the enterprise</i>		X
<i>held to maturity financial assets</i>		X
<i>held for trading financial assets</i>	X	
<i>available for sale financial assets</i>	X	
fair value nicht zuverlässig bestimmbar		X

Tabelle 7: Mixed-Model-Ansatz bei der Bewertung von *financial assets*

Dieses Nebeneinander von fortgeführten Anschaffungskosten und *fair value*-Bewertung bei der Folgebewertung von *financial assets* wird als *mixed-model*-Ansatz bezeichnet.⁷²³ Dabei ist eine Tendenz hin zu einem *full fair value-Approach* nicht zu verkennen. Dieser angestrebte Schritt zu einer umfassenden *fair value*-Bewertung zeigt sich in dem Vorschlag der *Joint Working Group* zur *fair value*-Bewertung aller Finanzinstrumente.⁷²⁴ Das IASB hält in ED-IAS 39 auf Grund allgemeiner Kritik zwar weiterhin an seinem *mixed-model*-Ansatz fest, lässt aber das langfristige Ziel der Bilanzierung aller Finanzinstrumente zum *fair value* erkennen.⁷²⁵ Hierfür spricht auch die geplante Einführung „gewillkürter“ Handelswerte gem. ED-IAS 39.10, wonach alle Finanzinstrumente –

⁷²² Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 369; Gebhardt/Naumann, Grundzüge, DB 1999, S. 1466; Mujkanovic, Financial, S. 158; Scharpf, Financial Instruments, FB 2000, S. 285.

⁷²³ Vgl. statt vieler Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 368; Kropp/Klotzbach, Exposure Draft, WPg 2002, S. 1010.

⁷²⁴ Vgl. *Joint Working Group of Standard Setters (JWG)*, Draft Standard and Basis for Conclusions Financial Instruments and Similar Items, London 2000.

⁷²⁵ Vgl. IASB, Insight, April 2003, S. 6; Kropp/Klotzbach, Exposure Draft, WPg 2002, S. 1011, S. 1031 m.w.N.; Schildbach, Zeitbewertung, WPg 1999, S. 177 m.w.N.

unabhängig von einer tatsächlichen Absicht zum Handel – als *held for trading* klassifiziert werden können.⁷²⁶

Für die konkrete Ermittlung des *fair value* sind in Abhängigkeit vom Vorliegen eines Marktpreises Schätzungen vorzunehmen.⁷²⁷

- 1. Stufe:** Den besten Indikator für den *fair value* stellt der auf einem aktiven Markt bestehende Marktpreis dar (IAS 39.99).
- 2. Stufe:** Sind keine aktuellen Marktpreise verfügbar, kann der *fair value* gem. IAS 39.99 auch aus den Preisen der jüngsten Transaktionen abgeleitet werden, sofern sich in der Zwischenzeit die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen nicht wesentlich geändert haben. Weitere Vergleichswerte nennt IAS 39.101: Liegt kein Marktpreis für das Finanzinstrument als Ganzes vor, lassen sich jedoch Marktpreise für seine einzelnen Bestandteile finden, so ist der Marktpreis aus den einzelnen Bestandteilen abzuleiten. Ebenso kann der Marktpreis des Finanzinstruments bei Fehlen eines Marktpreises aus dem Marktpreis eines gleichartigen Finanzinstruments abgeleitet werden.
- 3. Stufe:** Lässt sich weder auf der ersten Stufe ein Marktpreis noch auf der zweiten Stufe ein Vergleichswert feststellen, so muss der *fair value* mit Hilfe anerkannter Schätzverfahren (*mark-to-model*) ermittelt werden (IAS 39.100). IAS 39.100 nennt hier die Schätzung auf der Basis des aktuellen Marktwerts von anderen im Wesentlichen identischen Finanzinstrumenten, die Diskontierung sämtlicher künftiger *cash-flows* des Finanzinstruments oder die Heranziehung von Optionspreismodellen.⁷²⁸ Bei der Bewertung ist gem. IAS 39.97 von den Prämissen auszugehen, die die Marktteilnehmer bei ihren Schätzungen zugrunde legen.

Die Bewertung zum *fair value* kann zu einem Wertansatz führen, der sowohl über als auch unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen kann. Der sich aus der Bewertung ergebende Gewinn oder Verlust in Höhe der Differenz zwischen altem Buchwert und neu ermitteltem *fair value* ist bei zu Handelszwecken gehaltenen finanziellen Vermögenswerten in der Periode erfolgswirksam zu erfassen, in der die Wertänderung eingetreten ist (IAS 39.103 (a)). Für zur Veräußerung verfü-

⁷²⁶ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 250 f.; Lüdenbach, Neuerungen, BB 2002, S. 2115 ff.

⁷²⁷ Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 370. Zu diesem Stufenaufbau der *fair value*-Ermittlung stellt ED-IAS 39.95 ff. klar, dass Marktpreise gegenüber Transaktionspreisen und diese gegenüber Vergleichswerten und abgezinsten *cash-flows* vorzuziehen sind. Vgl. Lüdenbach, Neuerungen, BB 2002, S. 2116.

⁷²⁸ Vgl. dazu Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 370; Scharpf, Financial Instruments, FB 2000, S. 287 f.

bare finanzielle Vermögenswerte besteht ein Wahlrecht, den Differenzbetrag entweder erfolgswirksam (IAS 39.103 (b) (i)) oder erfolgsneutral im Eigenkapital (IAS 39.103 (b) (ii)) zu erfassen.⁷²⁹ Wird für die erfolgsneutrale Aufnahme des Differenzbetrags in das Eigenkapital optiert, werden Gewinne oder Verluste erst zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Einlösung des *financial asset* erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt (*recycling*), sodass sicher gestellt ist, dass letzten Endes auch die erfolgsneutrale *fair value*-Bewertung der *available for sale financial assets* in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird.⁷³⁰

2.1.2 Vorgehensweise nach IAS 40

Nach IAS 40.4 werden solche Immobilien (*investment property*) als mit Anlageabsicht gehalten qualifiziert, die mit dem Ziel gehalten werden, Mieteinnahmen und/oder Erfolge aus Wertsteigerungen zu erzielen.⁷³¹ Die Klassifizierung wird demnach maßgeblich durch die Funktion als Kapitalanlage bestimmt (IAS 40.8).⁷³²

Bei der Folgebewertung räumt IAS 40.24 dem Bilanzierenden die Möglichkeit ein, zwischen der Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (*cost model*, IAS 40.50) einerseits und der Bewertung zum *fair value* (*fair value model*, IAS 40.27 f.) andererseits zu wählen, wobei beide Alternativen als gleichwertig qualifiziert werden.⁷³³ Dieses Bewertungswahlrecht ist für alle als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien stetig und einheitlich auszuüben.⁷³⁴ Entscheidet sich der Bilanzierende für die – hier interessierende – Bewertung zum *fair value*, so ist ein Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und beizulegendem Zeitwert direkt erfolgswirksam zu erfassen (IAS 40.28).⁷³⁵ Hierbei ist – wie bei finanziellen Vermögenswerten – ein Wertansatz möglich, der über den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt, sodass realisierbare Gewinne schon vor ihrer Marktrealisation ausgewiesen werden. Diese Durchbrechung des Anschaffungswertprinzips folgt aus der auch für die Folgebewertung von Finanzinstrumenten bekannten Annahme, dass

⁷²⁹ Nach ED-IAS 39 soll dieses Wahlrecht abgeschafft werden. Zulässig ist dann lediglich noch die erfolgsneutrale Erfassung des Differenzbetrags. Vgl. hierzu *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 533; *Kleinmanns*, Bilanzierung, StuB 2003, S. 107; *Kropp/Klotzbach*, Exposure Draft, WPg 2002, S. 1020 mit Hinweis auf die in praxi kaum vorgenommene Ausübung des Wahlrechts zur *fair value*-Bewertung; *Schmidbauer*, Bewertung, RIW 2003, S. 291.

⁷³⁰ Vgl. *Prahl/Naumann* in *Wysocki/Schulze-Osterloh/Henrichs*, HdJ, II/10, Rz. 292.

⁷³¹ IAS 40.6 nennt Positivbeispiele, IAS 40.7 Negativbeispiele zur Abgrenzung des *investment property*.

⁷³² Vgl. hierzu *Baetge/Zülch/Matena*, Accounting, StuB 2002, S. 417 f.

⁷³³ Eine Unterscheidung nach *Benchmark treatment* und *allowed alternative treatment* – wie sie IAS 16.28 f. für das Sachanlagevermögen sowie IAS 38.63 f. für immaterielle Vermögenswerte vorsehen – erfolgt nicht. Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Praxisprobleme, DStR 2003, S. 565; *Kirsch*, Gestaltungspotenzial, BB 2003, S. 1114.

⁷³⁴ Vgl. *Baetge/Zülch/Matena*, Accounting, StuB 2002, S. 418; *Olbrich*, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 346.

⁷³⁵ Ein weiterer Unterschied zwischen der Neubewertungsmethode nach IAS 16.29, 38.64 und dem *fair value model* besteht darin, dass für dieses planmäßige Gebäudeabschreibungen nicht vorzunehmen sind. Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 382.

das *investment property* jederzeit zum *fair value* veräußert werden kann.⁷³⁶ Die möglichst zeitnahe Bewertung ist Ausfluss der Informationsfunktion der IAS, wonach die Bilanzadressaten über den periodengerechten Gewinn und den (tatsächlichen) Wert des Vermögens informiert werden sollen. Mit dem *fair value*-Ansatz wird grundsätzlich die Legung stiller Reserven vermieden.⁷³⁷

Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts erfolgt in mehreren Schritten.⁷³⁸ Nach IAS 40.29 ist der beizulegende Zeitwert in der Regel der Marktwert des Vermögenswerts, der dem wahrscheinlichsten Preis entspricht, der sich vernünftigerweise am Markt zum Bilanzstichtag erzielen lässt. Ferner stellt IAS 40.29 fest, dass sich dieser Preis aus Sicht des Verkäufers als der höchste und aus Sicht des Käufers als der vorteilhafteste, vernünftigerweise erzielbare Preis ergibt. Die Bestimmung läuft demnach auf eine Schätzung des *fair value* hinaus, wenn ein solcher Marktwert nicht vorliegt. IAS 40.39 legt in solchen Fällen als besten Hinweis einen aktuellen Marktpreis zugrunde, der sich an einem aktiven Markt für nahezu identische Vermögenswerte ergibt.⁷³⁹ Ist eine Bestimmung des *fair value* auf dieser Grundlage nicht möglich, so werden sachliche (IAS 40.40 (a)) und zeitliche (IAS 40.40(b)) Abweichungen akzeptiert, um überhaupt einen Vergleichswert ermitteln zu können. Die dabei auftretenden sachlichen und zeitlichen Unterschiede sollen durch Zu- oder Abschläge berücksichtigt werden.⁷⁴⁰ Möglich ist neben diesem Vergleichswertverfahren⁷⁴¹ auch die Anwendung eines *discounted-cash-flow*-Verfahrens zur Ermittlung des *fair value* (IAS 40.40 (c)).⁷⁴² Lässt sich der *fair value* auch anhand dieser Methoden nicht bestimmen, ist nach IAS 40.47 auf das *cost model* und somit die Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten zurückzugreifen.

2.2 Erfolgsneutrale Abweichung vom Anschaffungskostenprinzip nach IAS

Als *allowed alternative treatment* ist eine erfolgsneutrale Neubewertung (*revaluation*) des Sachanlagevermögens (IAS 16.28) sowie der immateriellen Vermögenswerte (IAS 38.64) zum *fair value*

⁷³⁶ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 554; Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 418.

⁷³⁷ Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 366; Böckem/Schurbohm, Bilanzierung, KoR 2002, S. 44 ff.; Kley, Rechnungslegung, DB 2001, S. 2258; Schildbach, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 586 f.; Siegel, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 595.

⁷³⁸ Vgl. hierzu Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 555; Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 418; Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 382; Mujkanovic, Financial, S. 153; Olbrich, Bilanzierung, BFuP 2003, S. 347 f.

⁷³⁹ Die Immobilien sollen sich gem. IAS 40.39 in Ort, Zustand und hinsichtlich der vertraglichen Verhältnisse gleichen. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 558 sprechen in diesem Zusammenhang von einem unmittelbaren Preisvergleich.

⁷⁴⁰ Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 558 sprechen in diesem Zusammenhang von einem mittelbaren Preisvergleich.

⁷⁴¹ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 556 f.

⁷⁴² Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 557 weisen darauf hin, dass dazu die „Nutzungsdauer der Immobilie, die Zahlungsströme während der Nutzungsdauer, der Restwert der Immobilie am Ende der Nutzungsdauer und der Diskontierungssatz zu bestimmen bzw. zu schätzen“ sind.

zulässig. Der Ansatz des *fair value* in diesem Bereich steht konzeptionell in einem deutlichen Kontrast zur *fair value*-Bewertung der umsatznahen Finanzinstrumente gem. IAS 39 sowie der mit Anlageabsicht gehaltenen Immobilien gem. IAS 40. Denn für die beiden letztgenannten Kategorien beruht die *fair value*-Bewertung auf der Prämisse einer jederzeit möglichen Veräußerung des Vermögenswerts. Aber beim Sachanlagevermögen, das einer langfristigen Nutzung im Unternehmen dient, kann der *fair value* nicht mit dem Argument der Umsatznähe gerechtfertigt werden. Vielmehr wird genau von der gegenteiligen Annahme ausgegangen, dass die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bei einer langen Verweildauer im Unternehmen keine Aussagekraft über den tatsächlichen Wert eines Vermögenswerts beinhalten. So dürfte es beispielsweise bei Immobilien, die nicht als *investment property* zu qualifizieren sind, aus Sicht der Bilanzadressaten begrüßenswert sein, Auskunft über den tatsächlichen Wert dieses Vermögenswerts zu erlangen. Die Vorgehensweise der erfolgsneutralen Neubewertung stellt konzeptionell auf die Erhaltung der realen Substanz ab.⁷⁴³

IAS 16.29 und IAS 38.64 folgen dem gleichen konzeptionellen Ansatz und lassen den *fair value* im Rahmen eines *allowed alternative treatment* zu.⁷⁴⁴ Allerdings verlangt IAS 38.64 zur Bestimmung des *fair value* eines immateriellen Vermögenswerts, dass dieser auf einem aktiven Markt gehandelt wird. IAS 38.7 definiert einen aktiven Markt als einen Markt, auf dem die gehandelten Produkte homogen sind, vertragswillige Käufer und Verkäufer jederzeit gefunden werden können und die Preise der Öffentlichkeit zur Verfügung stehen. IAS 38.67 konstatiert selbst, dass diese Einschränkungen dazu führen, dass ein aktiver Markt für immaterielle Vermögenswerte lediglich in seltenen Fällen gegeben sein dürfte. Die praktische Bedeutung des *fair value* im Bereich der immateriellen Vermögenswerte beschränkt sich vermutlich auf die in IAS 38.67 genannten Beispiele.⁷⁴⁵ Die häufig bestehende Einzigartigkeit immaterieller Vermögenswerte lässt die Ableitung des *fair value* aus den Daten eines aktiven Markts regelmäßig nicht zu.⁷⁴⁶ Dementsprechend schließt IAS 38.67 einen aktiven Markt für Markennamen, Drucktitel bei Zeitungen, Musik- und Filmverlagsrechte, Patente oder Warenzeichen explizit aus.

Für die Ermittlung des *fair value* unterscheidet IAS 16 zwischen Grundstücken und Gebäuden (IAS 16.30) einerseits sowie technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung (IAS 16.31)

⁷⁴³ Vgl. hierzu beispielsweise Siegel, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 595 ff.

⁷⁴⁴ Vgl. hierzu und im Folgenden Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 304; Hoffmann/Lüdenbach, Praxisprobleme, DStR 2003, S. 565; Mujkanovic, Financial, S. 136 ff., S. 155.

⁷⁴⁵ IAS 38.67 nennt frei verfügbare Taxilizenzen, Fischereilizenzen sowie Produktionsquoten.

⁷⁴⁶ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 157; Lüdenbach/Hoffmann, Neubewertungskonzeption, DStR 2003, S. 565; dies., Wahrscheinlichkeit, KoR 2003, S. 10.

andererseits. Bei Grundstücken und Gebäuden besteht die Vermutung, dass dem *fair value* in der Regel der Marktwert entspricht, wobei dieser normalerweise durch hauptamtliche Gutachter festgestellt wird. Auf ein Stufenkonzept zur Bewertung wie sich dieses in IAS 40.39 f. wiederfindet, wird nicht explizit zurückgegriffen. Für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung ist der Marktwert zu schätzen. Da für spezielle Anlagen Anhaltspunkte für deren Marktwert kaum vorliegen dürften, lässt IAS 16.31 dann ausnahmsweise den Ansatz der fortgeführten Wiederbeschaffungskosten (*depreciated replacement cost*) zu.

Führt die Neubewertung zu einem den Buchwert übersteigenden *fair value*, so ist dieser Differenzbetrag erfolgsneutral in eine Neubewertungsrücklage (*revaluation surplus*) einzustellen, sofern nicht zuvor die Rückgängigmachung von erfolgswirksam erfassten Abwertungen geboten ist (IAS 16.37, 38.76). Denn gem. IAS 16.38 und IAS 38.77 ist eine Verminderung des Buchwerts erfolgswirksam zu erfassen, sofern nicht zunächst eine Aufrechnung gegen eine für den Vermögenswert bestehende Neubewertungsrücklage erfolgen kann. Mit dieser Vorgehensweise wird das auch in IAS 36 zum Ausdruck kommende Niederstwertprinzip verwirklicht.⁷⁴⁷ Folgende Abbildung gibt diesen Zusammenhang wieder:

⁷⁴⁷ Vgl. Wagenhofer, IAS, S. 302.

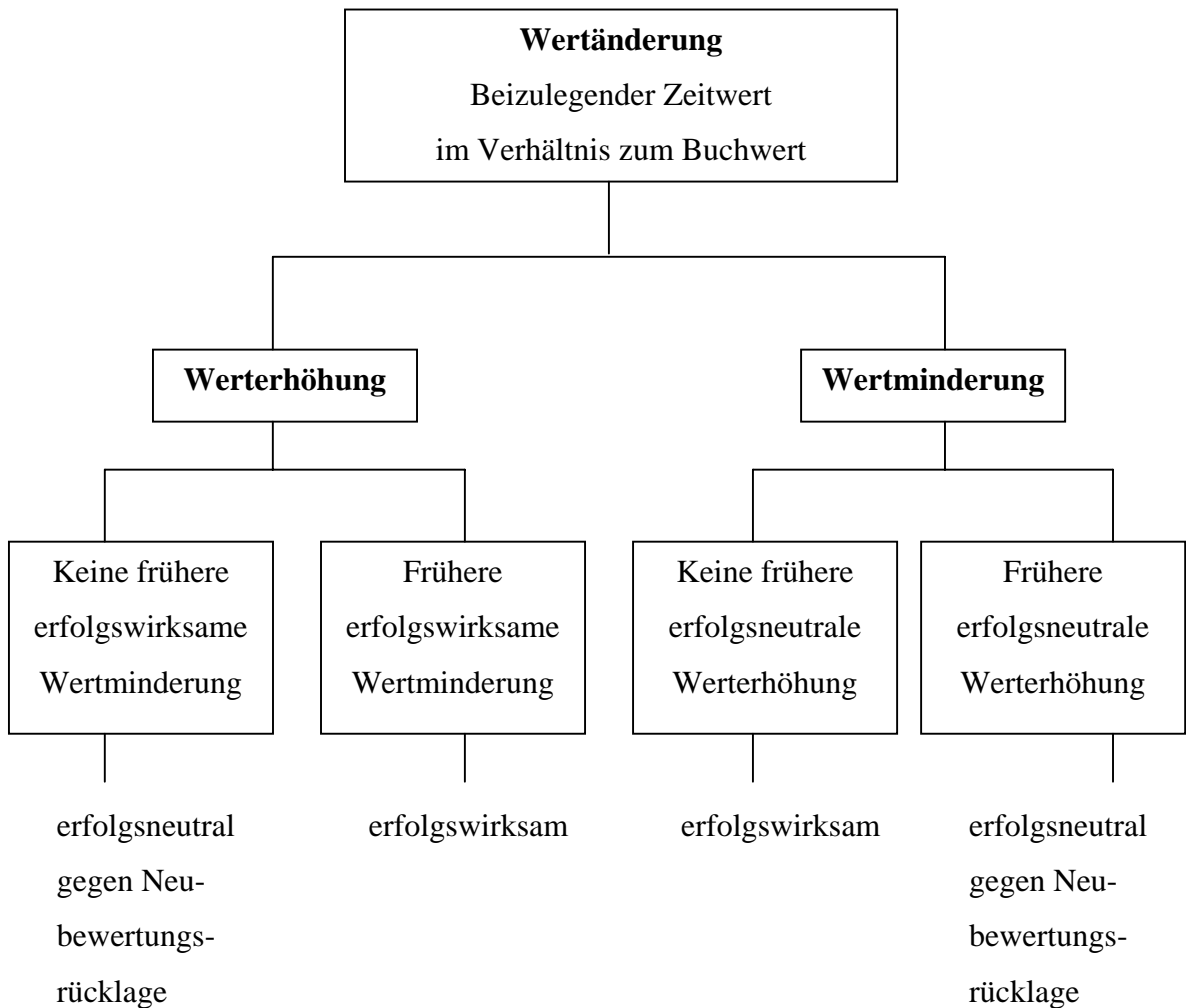


Abbildung 6: Erfassung von Wertänderungen bei der Neubewertung

Quelle: Wagenhofer, IAS, S. 302

Nach Durchführung der Neubewertung stellt der in der Bilanz ausgewiesene und um die kumulierten Abschreibungen verminderte⁷⁴⁸ *fair value* die Ausgangsbasis für die in Zukunft anfallenden Abschreibungen dar.⁷⁴⁹ Im Falle eines gestiegenen *fair value* steigen daher auch die zukünftigen Abschreibungsbeträge. Während die Neubewertung selbst nicht zu einem Gewinnausweis führt, ergeben sich in der Folge im Vergleich zu einer Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten höhere Abschreibungsbeträge, die erfolgswirksam zu berücksichtigen sind und das Jahreser-

⁷⁴⁸ IAS 16.29 i.V.m. IAS 16.33, IAS 38.64 i.V.m. IAS 38.69. Vgl. hierzu Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 346; Hoffmann/Lüdenbach, Praxisprobleme, DStR 2003, S. 566.

⁷⁴⁹ Vgl. Buchholz, Neubewertungsrücklagen, StuB 2003, S. 578; ders., Sachanlagen, DStR 2003, S. 1222; Küting/Dawo, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 236; Thiele in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 253 HGB, Rz. 603. Kritisch dazu Hoffmann/Lüdenbach, Praxisprobleme, DStR 2003, S. 566 ff.; Mujkanovic, Financial, S. 141 ff. m.w.N.

gebnis mindern.⁷⁵⁰ Gem. IAS 16.39 kann das Unternehmen einen Teil der Rücklage schon in dem Maße mindern, wie es bei Nutzung des Gegenstands zu einer Realisation kommt. Die Minderung ergibt sich aus der Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert und der Abschreibung auf Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten (IAS 16.39). Eine solche Teilrealisation der Neubewertungsrücklage wird gem. IAS 16.39⁷⁵¹ gleichsam wie ein Abgang des Vermögenswerts erfolgsneutral in die Gewinnrücklage umgebucht.⁷⁵² Diese Vorgehensweise führt dazu, dass in Höhe des neubewerteten und in die Neubewertungsrücklage eingestellten Betrags eine Erfolgswirkung nicht eintritt.⁷⁵³

2.3 Vergleich von IAS und Steuerrecht

2.3.1 Erfolgswirksamkeit vs. Erfolgsneutralität

Die tendenziell steigende Relevanz der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert zeigt sich auch in der Reaktion der EU-Kommission auf das Vordringen der *fair value*-Bewertung. So sieht die am 27.10.2001 verabschiedete „Fair-Value-Richtlinie“ die Möglichkeit vor, Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert analog zu IAS 39 zu bewerten.⁷⁵⁴ Mit der Modernisierungsrichtlinie zur 4. und 7. EU-Richtlinie wird den Mitgliedstaaten das Wahlrecht eingeräumt, eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert für bestimmte Vermögensgegenstände über Finanzinstrumente hinaus zu gestatten oder vorzuschreiben (Art. 1, Abs. 12 Richtlinie 2003/51/EG).⁷⁵⁵ Hinsichtlich der mit einer *fair value*-Bewertung einhergehenden Wertänderungen steht es den Mitgliedstaaten gem. Art. 1 Abs. 12 Richtlinie 2003/51/EG ebenfalls frei, diese erfolgsneutral oder unmittelbar erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassen zu lassen. Hierdurch soll eine Anpassung an die Wertungen der IAS – insbesondere IAS 40 und IAS 41 – erreicht werden.⁷⁵⁶

⁷⁵⁰ Vgl. *Baetge/Beermann*, Neubewertung, *StuB* 1999, S. 345 f.; *Küting/Dawo*, Anwendungsfälle, *KoR* 2003, S. 236; *Wagenhofer*, IAS, S. 303.

⁷⁵¹ Gleiches gilt gem. IAS 38.78 auch für immaterielle Vermögenswerte.

⁷⁵² Vgl. hierzu *Baetge/Beerman*, Neubewertung, *StuB* 1999, S. 345 ff.; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 348 ff.; *Hoffmann/Lüdenbach*, Praxisprobleme, *DStR* 2003, S. 567 f.; *Küting/Dawo*, Anwendungsfälle, *KoR* 2003, S. 236.

⁷⁵³ Vgl. *Buchholz*, Neubewertungsrücklagen, *StuB* 2003, S. 578; *Küting/Dawo*, Anwendungsfälle, *KoR* 2003, S. 236; *Schildbach*, Prinzipienorientierung, *BFuP* 2003, S. 257.

⁷⁵⁴ Vgl. Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze, *ABl. L* 238/28 v. 27.10.2001.

⁷⁵⁵ Vgl. Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen, *ABl. L* 178/16 v. 17.7.2003.

⁷⁵⁶ Vgl. *Böcking/Herold/Wiederhold*, Modernisierung, *Der Konzern* 2003, S. 400 m.w.N.; *Graumann*, Rechnungslegungsstrategie, *BBK* 2002, S. 410 ff.; *IDW*, Stellungnahme, *WPg* 2002, S. 988.

Die erfolgswirksame Erfassung von Wertsteigerungen nach IAS 39 und IAS 40 über die (historischen) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinaus, folgt aus dem *matching principle*. Damit wird das Ziel verfolgt, die Wertsteigerung in der Periode auszuweisen, in der sie entstanden ist.⁷⁵⁷ Das steuerliche Realisationsprinzip verbietet hingegen den Ausweis von Wertsteigerungen, die über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen. Lediglich realisierbare Gewinne dürfen nicht in der Steuerbilanz gezeigt werden. Diese Abweichung zwischen IAS und Steuerrecht führt zu einer zeitlichen Vorverlagerung des Gewinnausweises bei IAS. Auf der anderen Seite ist über den Korrekturmaßstab des Teilwerts der Ausweis von gesunkenen Zeitwerten auch steuerlich möglich.⁷⁵⁸ Die steuerliche Vorgehensweise unterscheidet sich demnach von der Vorgehensweise nach IAS durch ihre imparitätische Ausrichtung.⁷⁵⁹ Eine Beachtung von Zeitwerten tritt steuerlich ausschließlich im Rahmen der Verlustantizipation sowie ihrer Rückgängigmachung im Rahmen der Wertaufholung in Erscheinung.⁷⁶⁰ Im Bereich gestiegener Zeitwerte würde eine Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlung an die IAS-Regeln zu einem dramatischen Paradigmenwechsel führen.⁷⁶¹

2.3.2 Verzerrung der periodengerechten Gewinnermittlung

Dem Steuerrecht ist eine Bewertung oberhalb der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten fremd. Daher bilden auch die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten den Ausgangspunkt für die steuerlichen Abschreibungen und nicht ein darüber hinausgehender beizulegender Zeitwert nach IAS. Im direkten Vergleich zwischen IAS und Steuerrecht führt die Neubewertungsmethode nach IAS in den Folgejahren zu niedrigeren Jahresüberschüssen, wegen der steigenden Abschreibungen und der erfolgsneutralen Umbuchung der Neubewertungsrücklage gegen die Gewinnrücklage.⁷⁶²

⁷⁵⁷ Vgl. hierzu S. 35 ff.

⁷⁵⁸ Vgl. Siegel, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 597 f.

⁷⁵⁹ Vgl. Baetge/Zülch, Accounting, BFuP 2001, S. 545 ff.

⁷⁶⁰ Vgl. Baetge/Zülch/Matena, Accounting, StuB 2002, S. 367; Schildbach, Zeitbewertung, WPg 1999, S. 180 f.

⁷⁶¹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, Internationalisierung, DStR 2002, S. 873; Hommel, Entwicklungen, BB 2000, S. 1188 f.

⁷⁶² Vgl. Baetge/Beermann, Neubewertung, StuB 1999, S. 347.

2.4 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS

2.4.1 Erfolgswirksamkeit

Die Bewertung zum *fair value* nach IAS dient in erster Linie der Informationsvermittlung. Zeitwerte sind unter Informationsaspekten möglicherweise besser geeignet, einen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln als historische Werte, die gegebenenfalls hohe stille Reserven beinhalten, die auch still aufgelöst werden können.⁷⁶³ Im Gegensatz zu den IAS dient die Steuerbilanz aber nicht primär dem Informationsziel, sondern der Bestimmung einer Bemessungsgrundlage, an die die Besteuerung anknüpft. Gegen eine an der *fair value*-Konzeption orientierte steuerliche Gewinnermittlung spricht insbesondere, dass unrealisierte und unsichere Gewinne besteuert würden. Bei einer steuerlichen *fair value*-Bewertung würde es in erheblichem Umfang zu einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne kommen, was auf eine Substanzbesteuerung hinausläuft, da eine Marktrealisation gerade noch nicht stattgefunden hat.⁷⁶⁴ Die Leistungsfähigkeit würde nicht am Reinvermögenszugang, sondern am Reinvermögenszuwachs festgemacht.⁷⁶⁵ Der Steuerpflichtige könnte zur Begleichung seiner Steuerschulden dazu genötigt sein, die betreffenden Wirtschaftsgüter zu veräußern, obwohl dies seinen wirtschaftlichen Absichten widerspricht. Diese Problematik einer Übermaßbesteuerung, die nicht an realisierte Überschüsse anknüpft und damit in die Substanz eingreift, liegt stets vor, wenn die Bewertung zum gestiegenen *fair value* erfolgswirksam vollzogen wird und damit Steuerfolgen auslöst. Die Steuerbemessungsfunktion, auf die es hier vorrangig ankommt, steht einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne entgegen.⁷⁶⁶ Der erfolgswirksame Ausweis von nicht realisierten Gewinnen in der Steuerbilanz muss demnach abgelehnt werden.⁷⁶⁷ Dieser steuerlichen Ablehnung des *fair value*-Ansatzes steht jedoch nicht entgegen, dass bei Siche-

⁷⁶³ Vgl. statt vieler *Kley*, Rechnungslegung, DB 2001, S. 2259; *Moxter* in FS Börner, Auskunftsverweigerungsrecht, S. 309 ff.

⁷⁶⁴ Vgl. allgemein bezogen auf den nach IAS möglicherweise vorgezogenen Gewinnausweis *Kahle*, Zukunft, WPg 2002, S. 178 m.w.N.

⁷⁶⁵ Vgl. *Moxter* in FS Börner, Auskunftsverweigerungsrecht, S. 308 m.w.N.; *Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 261.

⁷⁶⁶ Vgl. *Baetge/Zülch*, Accounting, BFuP 2001, S. 546; *Herzig*, Notwendigkeit, KoR 2001, S. 157; *Kirsch*, Publizitätsgesetz, WPg 2002, S. 753.

⁷⁶⁷ Vgl. Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 23.1.2003 zur Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. EG L 243/1 vom 11.9.2002, GmbHR 2003, S. 350; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2379 f.; *Busse von Colbe*, Anpassung, KoR 2001, S. 204; *Heuser*, Rechnungslegung, GmbHR 2003, S. 341; *Heyd*, Rechnungslegung, S. 307 ff.; *Kahle*, Rechnungslegung, WPg 2003, S. 271; *Schneider*, Besteuerungsgrundlage, BB 2003, S. 302; *Siegel*, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 599. *Hommel*, Entwicklungen, BB 2000, S. 1189 sieht unter anderem in dem Umstand, dass ein fragwürdiger Gewinn, der einerseits ausgeschüttet werden darf, andererseits für Besteuerungszwecke aber nicht zur Verfügung stehen sollte, einen schwer zu begründenden Unterschied. Seiner Ansicht nach spricht dies davor, dass eine *fair value*-Bewertung auch auf die Steuerbilanz durchstrahlen müsste. Auf die Möglichkeit der Sperrung des ungewissen Gewinns durch Ausschüttungssperren geht *Hommel* jedoch an dieser Stelle nicht ein. Ferner bestehen Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die die Problematik des erfolgswirksamen Gewinnausweises in der Steuerbilanz gegenüber der (handelsrechtlichen) Rechnungslegung auf eine höhere Stufe stellen.

rungsgeschäften eine sachgerechte Anpassung der strengen Abgrenzung des Realisationsprinzips erforderlich sein kann, um dem engen Zusammenhang von Grund- und Sicherungsgeschäft sowie der damit zusammenhängenden Sichtweise des Einzelbewertungsprinzips Rechnung zu tragen.⁷⁶⁸

Eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne würde auch eine Ungleichmäßigkeit im Verhältnis zu den Überschusseinkünften begründen, da auch hier nur realisierte Überschüsse besteuert werden.

Neben dem Aspekt der Übermaßbesteuerung besteht zusätzlich das Problem, dass sich der ausgewiesene *fair value* als nicht nachhaltig herausstellen kann.⁷⁶⁹ Dies ist umso wahrscheinlicher, je höher die Volatilität des *fair value* des betrachteten Bewertungsobjekts im Zeitablauf ist oder je weniger verlässlich die Wertermittlung erfolgt und damit in zunehmendem Maße subjektive Komponenten in die Bewertung einfließen. Die steuerliche Konsequenz einer *fair value*-Bewertung wäre die Besteuerung unsicherer und in hohem Umfang gestaltbarer Ergebnisse.⁷⁷⁰ Das hohe Maß an Unsicherheit beim Ausweis erwarteter zukünftiger *cash-flows*, deren Dokumentation zwar Informationsansprüche der Bilanzadressaten zu befriedigen vermag, kann die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht hinreichend treffsicher abbilden.⁷⁷¹ Verstärkt wird dieser Effekt durch Einschränkungen der steuerlichen Verlustverrechnung. In Fällen, in denen im Zeitpunkt der Marktrealisation der *fair value* wieder gesunken ist und ein damit einhergehender Verlust nicht sofort in vollem Umfang steuerwirksam ausgeglichen werden kann, führt die frühere steuerwirksame Behandlung von gestiegenen Zeitwerten zu einer deutlichen Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Denn die steuerlichen Konsequenzen aus gestiegenen *fair values* werden sofort, aus gesunkenen *fair values* nur zeitlich verzögert oder überhaupt nicht berücksichtigt. Unter diesem Aspekt könnte eine steuerwirksame *fair value*-Bewertung allenfalls bei Bestehen eines vollständigen und soforti-

⁷⁶⁸ Vgl. *Herzig* in FS Baetge, Derivatebilanzierung, S. 52 ff.; *Herzig/Mauritz*, Hedges, WPg 1997, S. 141 ff.; *dies.*, Analyse, ZfbF 1998, S. 99 ff.; *Schildbach*, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 591. *Graf Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 248 m.w.N. drückt dies im Ergebnis so aus: „Kennzeichnend für die Konzeption der Bewertungseinheit ist das grundsätzliche Festhalten am Einzelbewertungs-, Imparitäts- und Realisationsprinzip, allerdings auf einer oberhalb des einzelnen, zivilrechtlich definierten Vertragsverhältnisses angesiedelten Bewertungseinheitenebene.“ Vgl. hierzu auch 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, 3. Finanzinstrumente, 3.3 Beurteilung einer Übernahme der Wertung aus IAS 32 und 39, S. 115.

⁷⁶⁹ Vgl. *Herzig*, Internationalisierung, WPg 2000, S. 114; *Kirsch*, Publizitätsgesetz, WPg 2002, S. 753; *Kley*, Rechnungslegung, DB 2001, S. 2259 f.; *Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 254 f.

⁷⁷⁰ Vgl. hierzu die Diskussion bezüglich der gegebenen Ermessensspielräume: *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Fortentwicklung, BB 2002, S. 2374, S. 2379; *Baetge/Zülch/Matena*, Accounting, StuB 2002, S. 371 f., S. 419; *Breker/Gebhardt/Pape*, Fair-Value-Projekt, WPg 2000, S. 735 ff.; *Engel-Circ*, Spielräume, DStR 2002, S. 782 f.; *Graumann*, Auswirkungen, BBK 2002, S. 545; *Heyd*, Rechnungslegung, S. 307 ff.; *Hoffmann/Lüdenbach*, Internationalisierung, DStR 2002, S. 875; *Kahle*, Rechnungslegung, WPg 2003, S. 266; *Kley*, Rechnungslegung, DB 2001, S. 2259 f.; *Küting/Dawo*, Anwendungsfälle, KoR 2003, S. 237; *Lüdenbach*, Neuerungen, BB 2002, S. 2115 ff.; *Lüdenbach/Hoffmann*, Enron, DB 2002, S. 1172 ff.; *dies.*, Wahrscheinlichkeit, KoR 2003, S. 13; *Preißler*, Prinzipienbasierung, DB 2002, S. 2394 f.; *Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 254 ff.

⁷⁷¹ Vgl. *Moxter*, Missverständnisse, DStZ 2000, S. 158.

gen Verlustausgleichssystem als steuerlich vertretbar angesehen werden.⁷⁷² Die erfolgswirksame *fair value*-Konzeption geht unter Informationsaspekten davon aus, dass sich positive sowie negative Abweichungen in der Totalperiode ausgleichen und deshalb die Volatilität der *fair values* zumindest unter Informationsaspekten nicht so stark ins Gewicht fällt, soweit die steuerlich zentrale Verlässlichkeit der Werte durch den Aspekt der Relevanz dominiert wird.

Auch wenn das Nominalwertprinzip die Besteuerung von Scheingewinnen duldet, so ist an dieser Stelle doch zumindest darauf hinzuweisen, dass mit dem Abstellen auf eine steuerwirksame Bewertung zu Zeitwerten die Gefahr einer Scheingewinnbesteuerung bei inflationären Tendenzen steigen würde.⁷⁷³

2.4.2 Steuerfreie Rücklage

Soll eine IAS-Bilanzierung für steuerliche Zwecke genutzt werden, so könnte in Erwägung gezogen werden, die erfolgsneutrale *fair value*-Bewertung für Steuerzwecke durch die Bildung einer steuerfreien Rücklage zu neutralisieren.⁷⁷⁴ Technisch ist eine solche Rücklagenbildung sehr wohl geeignet, die kritisierten Steuereffekte der *fair value*-Bilanzierung zu vermeiden. Allerdings müssen die Implikationen dieser Rücklagentechnik beachtet werden, die im Ergebnis die Fortführung eines IAS-Wertes und eines Steuerwertes für jeden Vermögenswert erforderlich machen, der mit einem höheren *fair value* bewertet wird.

Die Bilanzposition „Steuerfreie Rücklage“ setzt sich aus einer Vielzahl von Einzelrücklagen zusammen, die für jeden Vermögenswert zu bilden ist, der mit einem höheren *fair value* bewertet wird. Jede Einzelrücklage muss in der Folgebewertung eng mit dem Vermögenswert verknüpft bleiben, dem sie entspringt. Denn im Ergebnis muss die Differenz aus dem IAS-Wert und der zugehörigen Einzelrücklage stets zu dem relevanten Steuerwert für das betreffende Wirtschaftsgut führen. Diesem Postulat kann relativ leicht entsprochen werden, wenn *asset* und Wirtschaftsgut deckungsgleich sind und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter vorliegen. Bei dieser Konstellation, die bei Finanzinstrumenten häufig gegeben sein dürfte, ist insbesondere zu beachten, dass sich Veränderungen des *fair value* auch in der Rücklage widerspiegeln und diese beim Ausscheiden des Vermögenswerts aus dem Unternehmensvermögen entsprechend aufzulösen ist. Etwas komplexer wird

⁷⁷² Vgl. *Schneider*, Besteuerungsgrundlage, BB 2003, S. 299 ff. Gl.A. *Kahle*, Rechnungslegung, WPg 2003, S. 271; *Schildbach*, IAS, BFuP 2002, S. 273.

⁷⁷³ Vgl. *Schildbach*, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 590 f.; *Siegel*, Zeitwertbilanzierung, BFuP 1998, S. 597.

⁷⁷⁴ Vgl. *Herzig*, WPg 2000, S. 114; *Waldersee* in FS Weber, Bilanzierung, S. 261 f.

die Behandlung bei abnutzbaren Vermögenswerten, da die Rücklage über die Nutzungsdauer sukzessive aufgelöst werden muss, um die überhöhten Abschreibungen vom *fair value* mit steuerlicher Wirkung zu neutralisieren. Noch komplexer wird dieses Zusammenspiel von aktivem Vermögenswert und steuerfreier Rücklage, wenn der Vermögenswert nach IAS als nicht abnutzbar, steuerlich dagegen als abnutzbar qualifiziert wird wie dies beim *investment property* der Fall sein kann. Stimmt schließlich die Abgrenzung des *asset* mit dem steuerlichen Wirtschaftsgut nicht überein, kann die Fortentwicklung der steuerfreien Rücklage erhebliche praktische Probleme aufwerfen.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, die steuerfreie Rücklage kann kaum als Patentrezept angesehen werden, um *fair value*-Bewertung und steuerliche Gewinnermittlung miteinander zu verknüpfen. Je umfassender die Abweichungen sind, umso schwieriger dürfte sich die Fortentwicklung der steuerfreien Rücklage erweisen.

2.4.3 Verzerrung der periodengerechten Gewinnermittlung

Auch soweit nach IAS eine erfolgsneutrale *fair value*-Bewertung gewählt wird, können sich für die steuerliche Gewinnermittlung Folgeprobleme einstellen. Werden nämlich die höheren *fair values* bei abnutzbaren Vermögenswerten als Ausgangspunkt für Abschreibungen gewählt, so kann diese Abschreibung für Steuerzwecke nicht akzeptiert werden. Denn die Abschreibung dient der Verteilung von entstandenen Ausgaben über die Nutzungsdauer. Da mit einer reinen Werterhöhung aber keine Ausgabe verbunden ist, kann diese Werterhöhung auch nicht Ausgangspunkt einer ergebniswirksamen Abschreibung sein. Als solcher kommen nur die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten in Betracht.

Die Abschreibung vom *fair value* führt auch zu einer Verzerrung des Totalgewinns, wenn die erfolgsneutral gebildete Neubewertungsrücklage nicht ergebniswirksam, sondern zugunsten der Gewinnrücklage verrechnet wird wie dies nach IAS vorgesehen ist. Diese Vorgehensweise führt wegen der überhöhten Abschreibung zu einem zu niedrigen Totalgewinn, der steuerlich nicht akzeptiert werden kann. Steuerlich könnte allenfalls eine IAS-Abschreibung mit einer ergebniswirksamen Auflösung der Neubewertungsrücklage anerkannt werden, womit die überhöhte Abschreibung neutralisiert wird.

2. Abschnitt: Konzeption passiver Bilanzierungseinheiten

Die IAS regeln die Bilanzierung von Schulden (*liabilities*) innerhalb des Rahmenkonzepts sowie in verschiedenen Standards.⁷⁷⁵ Eine Gruppierung nach dem Kriterium der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme führt zur Unterscheidung zwischen sicheren Verbindlichkeiten (*trade and other payables*), unsicheren Verbindlichkeiten / Rückstellungen (*provisions*) sowie Eventualverbindlichkeiten (*contingent liabilities*). Den Passivierungsbedingungen im Rückstellungsbereich kommt eine besondere Bedeutung zu, da der Beurteilungsspielraum hier besonders hoch ist. Daher werden sie in IAS 37 gesondert behandelt und sollen deshalb auch hier im Fokus der Betrachtungen stehen.⁷⁷⁶

IAS 37 regelt grundsätzlich den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen (*provisions*) sowie die Behandlung von nicht bilanzierungsfähigen Eventualschulden (*contingent liabilities*) und Eventualforderungen (*contingent assets*).⁷⁷⁷ Nach IAS 37.10 gilt eine der zeitlichen Entstehung und/oder Höhe nach unsichere Verbindlichkeit als Rückstellung (*provision*). Eine Passivierungspflicht besteht dann, wenn die nachfolgend aufgeführten Voraussetzungen des IAS 37.14 kumulativ erfüllt sind.⁷⁷⁸ Am Abschlussstichtag muss eine gegenwärtige gesetzliche oder faktische Außenverpflichtung (*present obligation*) aufgrund eines vergangenen Ereignisses (*past event*) bestehen. Diese Tatbestandsmerkmale werden zusammenfassend auch als Grundsatz der Unentziehbarkeit bezeichnet.⁷⁷⁹ Des Weiteren muss die Begleichung der Verpflichtung mit einem wahrscheinlichen Abfluss von Ressourcen verbunden sein (*outflow of resources*). Das letzte Ansatzkriterium zur Bildung von Rückstellungen bezieht sich auf die Bewertungsmöglichkeit und beschränkt einen Bilanzansatz auf die Fälle, in denen eine zuverlässige Schätzung der Rückstellungshöhe möglich ist (*measured with sufficient reliability*).

Ist ein Bilanzansatz dem Grunde nach zu bejahen, erfolgt die Bewertung der Rückstellung gem. IAS 37.36 mit dem Betrag, der nach der bestmöglichen Schätzung (*best estimate*) erforderlich ist, um die gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag abzulösen. Dabei sind nach IAS 37.38 alle Ereignisse nach dem Bilanzstichtag - bis zur Bilanzaufstellung - zu berücksichtigen, die weiteren Auf-

⁷⁷⁵ Vgl. für einen instruktiven Überblick etwa *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 21, Rz. 1 ff.

⁷⁷⁶ Weitere Ausführungen zur Behandlung von Schulden nach IAS finden sich bspw. bei *Baetge et al.*, Rechnungslegung; *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS, § 21 sowie *Heuser/Theile*, IAS, Rz. 710 ff.

⁷⁷⁷ Vgl. zur Erläuterung und Abgrenzung von *contingent assets* und *contingent liabilities* *Heuser/Theile*, IAS, Rz. 710 ff. (mit tabellarischer Übersicht).

⁷⁷⁸ IAS 37.14 wiederholt insoweit nur die allgemeinen Passivierungsbedingungen für Verbindlichkeiten aus dem Rahmenkonzept; vgl. F.49b, F.83 und F.86. Aufgrund der Besonderheiten bei Rückstellungen (bspw. Unsicherheit über Höhe und Zeitpunkt der Erfüllung) wird im Folgenden jedoch nur auf die Bestimmungen in IAS 37 Bezug genommen.

⁷⁷⁹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 716; *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 521; *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 45.

schluss über die Bewertung geben. Der hierdurch ermittelte Betrag ist abzuzinsen, wenn die Auswirkungen einer Abzinsung wesentlich sind (IAS 37.45). Mit dieser Bewertung nach dem *present value approach*⁷⁸⁰ geht nach IAS 37.48 zwingend die Berücksichtigung von zu erwartenden künftigen Ereignissen einher (*future events*), die sich auf die Höhe des Mittelabflusses auswirken, sofern diese Ereignisse mit ausreichender objektiver Sicherheit vorhergesagt werden können (*where there is sufficient objective evidence that they will occur*). Die folgende Tabelle fasst die diskutierten Passivierungskriterien einer Rückstellung nach IAS 37 zusammen.

Voraussetzungen zur Bilanzierung von Rückstellungen nach IAS 37	
Ansatz dem Grunde nach	<ul style="list-style-type: none"> • Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses <i>(present obligation on a past event)</i> • Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme <i>(outflow of resources is probable)</i> • Quantifizierbarkeit der Verpflichtung <i>(reliable estimate can be made)</i>
Ansatz der Höhe nach	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung mit der bestmöglichen Schätzung <i>(best estimate)</i> • Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag <i>(any additional evidence provided by events aufter the balance sheet date)</i> • Abzinsung bei Wesentlichkeit des Zinseffekts <i>(effect of the time value of money is material)</i>

Tabelle 8: Passivierungsvoraussetzungen einer Rückstellung nach IAS 37

⁷⁸⁰ Vgl. *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2481.

Der gegebenen Umschreibung von Rückstellungen entsprechend treffen die IAS 37 – entgegen der Vorgehensweise im deutschen Handels- und Steuerrecht – keine explizite Unterscheidung zwischen Verbindlichkeits-, Drohverlust- und Aufwandsrückstellungen. Allerdings hebt IAS 37.66 sog. „belastende Verträge“ (*onerous contracts*) als besondere Verpflichtungsgruppe hervor. Ein belastender Vertrag liegt vor, wenn die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung („Leistung“) größer sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen („Gegenleistung“), also ein Verpflichtungsüberschuss besteht,⁷⁸¹ dessen Ermittlung noch im Detail zu diskutieren ist.⁷⁸²

Des Weiteren nennen die IAS 37.70 als weiteren Sonderfall für die Bildung einer Rückstellung sog. Restrukturierungsaufwendungen. Hierdurch können bspw. die in Zusammenhang mit dem Verkauf, der Aufgabe oder Schließung von Geschäftsbereichen zukünftig anfallenden Aufwendungen antizipiert werden.⁷⁸³ IAS 37.71 fordert zwar, dass für den Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung die allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen gem. IAS 37.14 erfüllt sein müssen. Die in IAS 37.70 genannten Voraussetzungen stellen insofern nur Spezifika zu den generellen Ansatzvorschriften dar. Da jedoch die abzubildenden Kosten der Restrukturierung größtenteils nicht auf einer Außenverpflichtung beruhen (s.u.), wird hier eine große Nähe zu Aufwandsrückstellungen nach deutschem Recht deutlich.

Insgesamt erscheint es daher sachgerecht, die folgenden Ausführungen nach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie Aufwandsrückstellungen zu unterteilen. Die im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen gesonderte Betrachtung der Pensionsrückstellungen deckt sich mit der Vorgehensweise nach IAS, da diese auch dort eigenständig in IAS 19 geregelt sind.⁷⁸⁴

⁷⁸¹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 726.

⁷⁸² Vgl. hierzu 4. Teil, 3. Kapitel, 2. Abschnitt C. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, S. 264 ff.

⁷⁸³ Vgl. bspw. *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 519.

⁷⁸⁴ Der folgenden Untersuchung werden jeweils die aktuelle Fassung des IAS 37 bzw. IAS 19 sowie die de lege lata gegebenen steuerrechtlichen Voraussetzungen der Rückstellungsbildung zugrunde gelegt. In IAS 11 (Drohende Verluste aus Fertigungsaufträgen), IAS 12 (tatsächliche und latente Steuerschulden) und IAS 17 (Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen) finden sich weitere spezielle Regelungen zur Rückstellungspassivierung. Da sich die folgenden Ausführungen auf IAS 37 und IAS 19 beschränken, sei hierzu auf die in FN 778 genannte Literatur verwiesen.

A Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Die Diskussion der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist unterteilt in die Behandlung des Ansatzes dem Grunde und der Höhe nach.

I Ansatz dem Grunde nach

Im Folgenden werden die genannten Kriterien aus IAS 37 zum Ansatz einer Rückstellung dem Grunde nach erläutert, den steuerrechtlichen Voraussetzungen vergleichend gegenübergestellt und abschließend eine grundsätzliche Übernahmemöglichkeit in das deutsche Steuerrecht beurteilt.

1 Ansatzkriterien nach IAS 37

1.1 Grundsatz der Unentziehbarkeit

Eine „*present obligation*“ am Bilanzstichtag kann sich als rechtliche oder faktische Verpflichtung darstellen (IAS 37.14a). Eine rechtliche Verpflichtung (*legal obligation*) beruht hierbei insbesondere auf Vertrag, Gesetz oder anderen rechtlichen Grundlagen und kann auch durch einen Verwaltungserlass konkretisiert werden (IAS 37.10). Eine faktische Verpflichtung (*constructive obligation*) besteht hingegen, wenn das Unternehmen durch sein beständiges Verhalten in der Vergangenheit, durch die verlautbarte Unternehmenspolitik oder durch konkrete Erklärungen gegenüber Dritten seine Bereitschaft erklärt hat, eine bestimmte Verantwortung zu übernehmen und dadurch bei Anderen die begründete Erwartung (*valid expectation*) eines bestimmten Verhaltens geweckt hat (IAS 37.10). Des Weiteren muss die Verpflichtung gegenüber einem einzelnen oder mehreren Dritten bzw. der Öffentlichkeit in ihrer Gesamtheit bestehen (Erfordernis der Außenverpflichtung, IAS 37.20). Eine Kenntnis oder Identifikation der Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht, ist damit nicht unbedingt notwendig.

Die so beschriebene gegenwärtige Verpflichtung muss auf einem in der Vergangenheit liegenden Schuldgrund (*past event*) beruhen und unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit bestehen (IAS 37.19). Dann ist ein sog. „obligating event“ (IAS 37.17) gegeben, der dem Unternehmen die Möglichkeit nimmt, die Erfüllung der Verpflichtung einseitig abzuwenden (Grundsatz der Unentziehbarkeit). Rechtliche Verpflichtungen lassen sich so i.d.R. ohne Schwierigkeiten einordnen, da bspw. ein Verwaltungserlass besteht oder der Verpflichtungsgrund durch einen Vertrag dokumentiert wird. Damit ist die Erfüllung der Verpflichtung durchsetzbar. IAS 37 gibt hierzu in Appendix C Beispiel 2A.

Beispiel 2A, Appendix C zu IAS 37:

Ein Unternehmen hat eine Bodenkontaminierung verursacht. Am Bilanzstichtag ist so gut wie sicher, dass kurz nach Jahresende ein Gesetzentwurf verabschiedet wird, der die Reinigung von bereits kontaminiertem Boden vorschreibt. Hier besteht eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens (quasi-sicherer Erlass des Gesetzes), die auf einem in der Vergangenheit liegenden Schuldgrund (Kontaminierung des Bodens) beruht. Da sich das Unternehmen der Verpflichtung durch künftiges Handeln nicht mehr entziehen kann, ist eine Rückstellung anzusetzen. Besteht jedoch die Möglichkeit des künftigen, einseitigen Verpflichtungsentzugs, so ist eine Rückstellungsbildung nicht zulässig. Dies verdeutlicht IAS 37 in Appendix C mit Beispiel 11B.

Beispiel 11B, Appendix C zu IAS 37:

Ein Unternehmen ist gesetzlich verpflichtet, seine Flugzeuge alle drei Jahre überholen zu lassen. Diese Verpflichtung besteht nicht unabhängig vom künftigen Betrieb des Unternehmens, da der Bilanzierende eine realistische Möglichkeit besitzt, sich der Verpflichtung bspw. durch Verkauf der betreffenden Flugzeuge zu entziehen. Da somit ein obligating event nicht festgestellt werden kann, ist der Aufwand für die Überholung der Flugzeuge trotz gesetzlicher Verpflichtung nicht rückstellungsfähig. Gleiches gilt in Bezug auf das in Appendix C gegebene Beispiel 6.

Beispiel 6, Appendix C zu IAS 37:

Die zukünftige gesetzliche Verpflichtung zum Einbau eines Rauchfilters führt nicht zum Ansatz einer Rückstellung, da vor Erlass des Gesetzes eine Einbaupflicht durch künftiges Handeln (bspw. Produktionsumstellung oder Bau eines neuen Schornsteins) verhindert werden kann. Aber auch das Inkrafttreten des Gesetzes ist nur insoweit als obligating event zu deuten, als ein daraus resultierender unstatthafter Gebrauch der alten Anlage zu Schadenersatzpflichten führt, für die eine Rückstellung gebildet werden kann. Die aus dem Einbau des Rauchfilters entstehende Verpflichtung ist hingegen – analog zur Behandlung der Überholung von Flugzeugen - erst als obligating event passivierungsfähig, wenn entsprechende Aufträge erteilt worden sind und damit eine Außenverpflichtung entstanden ist.⁷⁸⁵

Bei faktischen Verpflichtungen ist die Feststellung eines obligating event schwieriger. Da eine Erfüllung rechtlich nicht durchsetzbar ist, könnte sich das Unternehmen durch Nichthandeln der Verpflichtung entziehen. Um hier Klarheit in der Abgrenzung zu schaffen, muss das Unternehmen gem. IAS 37.10 und .17 (b) gegenüber Dritten die Erwartung auf Erfüllung geweckt haben, dass es sich

⁷⁸⁵ Vgl. hierzu auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 51.

der Verantwortung nicht entzogen wird. Dies geschieht, indem sich das Unternehmen gegenüber einer (begrenzten) Öffentlichkeit verbindlich äußert. Nach IAS 37.20 ist hierzu die Absicht der Erfüllung den betroffenen Parteien vor dem Bilanzstichtag ausreichend ausführlich mitzuteilen. Die Absichtserklärung des Managements oder ein Vorstandsbeschluss reichen hierzu nicht aus.⁷⁸⁶ IAS 37 geben hierzu in Appendix C Beispiel 2B und 4.

Beispiel 2B, Appendix C zu IAS 37:

Ein Unternehmen der Erdölbranche verursacht eine Bodenkontamination. Es bestehen zwar keine gesetzlichen Verpflichtungen zur Beseitigung der Verunreinigung. Das Unternehmen betreibt jedoch bekanntermaßen eine Umweltpolitik, nach der es sich verpflichtet hat, jegliche von ihr verursachte Kontaminierung zu beseitigen. Das Unternehmen hat zudem mehrfach die Einhaltung der veröffentlichten Politik bewiesen. In diesem – eindeutigen – Fall hat sich das Unternehmen gegenüber der Öffentlichkeit eine Verpflichtung auferlegt, die auf einem in der Vergangenheit liegenden Schuldgrund (Kontaminierung des Bodens) beruht. Da somit keine realistische Möglichkeit mehr gegeben ist, die künftigen Ausgaben zur Beseitigung der Verunreinigung abzuwenden, ist in deren Höhe eine Rückstellung anzusetzen.

Beispiel 4, Appendix C zu IAS 37:

Ein Einzelhändler verfolgt die Politik, unzufriedenen Kunden den Kaufpreis zu erstatten, auch wenn er hierzu rechtlich nicht verpflichtet ist. Hat diese Praxis bei den Kunden eine gerechtfertigte Erwartung geweckt, so unterliegt der Unternehmer einer faktischen Verpflichtung, der er sich nur noch unter Inkaufnahme einer Geschäftsschädigung (bspw. langfristige Umsatzeinbußen) entziehen kann. Da somit eine einseitige Abwendbarkeit nicht mehr gegeben ist, muss eine Rückstellung angesetzt werden.

Sollten am Bilanzstichtag Zweifel bestehen, ob ein vergangenes Ereignis die gegenwärtige Verpflichtung verursacht hat, so kommt der Ansatz einer Rückstellung nur dann in Betracht, wenn sich das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung nach Würdigung aller Beweisanzeichen als eher wahrscheinlich (*more likely than not*, IAS 37.16) erweist. IAS 37 gibt hierzu in Appendix C das Beispiel 10.

⁷⁸⁶ Vgl. *Wagenhofer*, Standards, S. 196; *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2515.

Beispiel 10, Appendix C zu IAS 37:

Nach einer Hochzeit im Jahre 2000 sterben 10 Personen. Möglicherweise ist der Grund eine Lebensmittelvergiftung. Das beliefernde Unternehmen wird verklagt, bestreitet aber die Schuld. Zum Bilanzstichtag am 31.12.2000 ist der Prozess noch nicht entschieden. Eine Rückstellung für die mögliche Schadenersatzforderung ist damit nur anzusetzen, wenn die Rechtsanwälte des Unternehmens davon ausgehen, dass das Unternehmen den Prozess wahrscheinlich verlieren wird. IAS 37.16 gibt zwar an, dass eine derartige Abwägung von Wahrscheinlichkeiten nur in seltenen Fällen (*rare cases*) notwendig sein wird. Ob diese Einschätzung jedoch zutrifft, ist zumindest zu bezweifeln.⁷⁸⁷

Insgesamt sind Verpflichtungen nach IAS 37 nur dann rückstellungsfähig, wenn sie aus vergangenen Transaktionen resultieren und damit unabhängig von künftigen, durch das Unternehmen zu beeinflussenden Ereignissen bestehen. Diese Vorgehensweise wird jedoch nicht mit dem matching principle begründet, sondern beruht allein auf dem Grundsatz der Unentziehbarkeit.⁷⁸⁸ Mithin ist damit das matching principle (Zurechnung der den Erträgen sachlich zugehörigen Aufwendungen) in Bezug auf Rückstellungen nicht bzw. nur subsidiär anwendbar.⁷⁸⁹

1.2 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die gegenwärtige Verpflichtung allein begründet noch keine Rückstellung. Vielmehr müssen das Bestehen einer Verpflichtung sowie der mit ihrer Erfüllung einhergehende künftige Vermögensabfluss gem. IAS 37.14(b) wahrscheinlich sein. Die notwendige(n) Eintrittswahrscheinlichkeit(en) umschreiben IAS 37.15 f. und .23 mit „more likely than not“. Aus dieser Regelung ist eine Wahrscheinlichkeit von über 50% abzuleiten.⁷⁹⁰ Insgesamt ist damit nach IAS 37 wohl ein feststellbares Übergewicht der Gründe für das Bestehen einer Verpflichtung notwendig.⁷⁹¹ Es fehlt jedoch an einer expliziten Definition.⁷⁹² Im IAS-Rahmenkonzept (F. 85) findet sich lediglich die allgemein gehaltene Vorschrift, bei der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung des Eintritts eines zukünftigen Ereignisses alle Informationen zu berücksichtigen, die vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

⁷⁸⁷ Vgl. in diesem Sinne auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 720.

⁷⁸⁸ Vgl. *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 46 f. Ähnlich auch *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2478. Sie stellen zwar zunächst auf das matching principle ab, begründen aber eine nicht zulässige Rückstellungsbildung in ihren Beispielen mit dem fehlenden „obligating event“.

⁷⁸⁹ Vgl. hierzu auch *Schellhorn*, Rückstellungen, BFuP 2003, S. 321.

⁷⁹⁰ Vgl. *Wagenhofer*, Standards, S. 197; *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2479; *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2515.

⁷⁹¹ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 720 und *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 520.

⁷⁹² So auch *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 48.

Jedoch ist nach IAS 37.24 die Wahrscheinlichkeit bei einer Gruppe von gleichartigen Verpflichtungen gemeinsam zu beurteilen und nicht auf die einzelne Verpflichtung abzustellen (Gesamtbewertung des Risikos). Beispielsweise sind deshalb Garantierückstellungen auch dann zu bilden, wenn bezogen auf das einzelne Geschäft die Wahrscheinlichkeit eines Garantiefalls etwa nur 1% beträgt, die Wahrscheinlichkeit, dass zumindest ein Garantiefall entsteht, bezogen auf die ganze Gruppe jedoch über 50% beträgt.⁷⁹³

Die Feststellung des Wahrscheinlichkeitsgrades der Inanspruchnahme aus einer Verpflichtung obliegt grundsätzlich dem Unternehmer. IAS 37 trifft keine allgemeine Aussage darüber, ob die getroffene Einschätzung durch Dritte objektivierbar sein muss. Nur Beispiel 10 in Appendix C zu IAS 37 (s.o.) fordert im Zweifelsfall den Expertenrat eigener, vom Unternehmen beschäftigter Personen (im Beispiel: Rechtsanwälte), um die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu beurteilen.

1.3 Quantifizierbarkeit der Verpflichtung

Die dritte Ansatzbedingung für Rückstellungen nach IAS 37 ist die zuverlässige Messbarkeit der Höhe der Verpflichtung (*reliable estimate*). Der Zweck dieses Kriteriums liegt in der Vermeidung des Ansatzes vager und unbestimmter Verpflichtungen, es dient insofern der Objektivierung. Andererseits fordert die Voraussetzung der *reliable estimate* nicht die Angabe eines exakten Wertes. Aufgrund der bei Rückstellungen nicht zu negierenden Unsicherheit ist das Ansatzkriterium bereits erfüllt, wenn das Unternehmen den erwarteten Umfang der Verpflichtung zumindest aus einer Bandbreite (*range*) möglicher Werte ableiten kann (IAS 37.25). Nach welcher Methode aus dieser Bandbreite ein einzelner Wert ermittelt wird, ist zur Erfüllung dieses Ansatzkriteriums nicht entscheidend. Diese Frage ist erst auf der Ebene der Bewertung (Ansatz der Höhe nach) zu klären. Es wird daher in IAS 37.25 ausdrücklich festgehalten, dass die Bedingung der *reliable estimate* nur in extrem seltenen Fällen (*extremely rare cases*) nicht erfüllt ist und damit eine Rückstellungsbildung verhindert. So ist denn auch in IAS 37 kein Fall zu finden, in dem dieses Kriterium nicht erfüllt ist.

⁷⁹³ Vgl. auch *Wagenhofer*, Standards, S. 198.

2 Vergleich der Ansatzkriterien nach IAS 37 und Steuerrecht

2.1 Überblick

In ständiger Rechtsprechung sind die Anforderungen an die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerrecht konkretisiert worden.⁷⁹⁴ Die erste Voraussetzung verlangt das Bestehen oder künftige Entstehen einer Verbindlichkeit. Damit muss die Verpflichtung grundsätzlich Schuldcharakter besitzen oder diesen voraussichtlich erlangen und gegen Dritte bestehen (Außenverpflichtung). Des Weiteren muss der Schuldner ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen, d.h. es besteht eine bestimmte Wahrscheinlichkeit zur Erfüllung der künftigen Verpflichtung. Drittens muss die Verbindlichkeit wirtschaftlich in der Zeit vor dem Bilanzstichtag verursacht sein.⁷⁹⁵

Vergleicht man die nach IAS 37 und Steuerrecht notwendigen Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung dem Grunde nach, so ergibt sich folgendes. IAS 37 fordert mit dem Grundsatz der Unentziehbarkeit eine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines zurückliegenden Ereignisses. Dieses Passivierungskriterium entspricht im Grundsatz den beiden steuerrechtlichen Forderungen nach dem Bestehen bzw. künftigen Entstehen einer Verbindlichkeit und deren wirtschaftlicher Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr oder vorausgegangenen Wirtschaftsjahren. Auch die weitere Voraussetzung einer bestimmten Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht in beiden Regelungswerken analog. Fremd ist dem Steuerrecht nur die in den IAS 37 genannte Forderung, dass eine zuverlässige Bewertungsmöglichkeit (*reliable estimate*) gegeben sein muss. Dies liegt (auch) daran, dass die in dieser Voraussetzung enthaltene Verknüpfung von Ansatz und Bewertung dem deutschen Bilanzrecht fremd ist.⁷⁹⁶

⁷⁹⁴ Vgl. bspw. *BFH v. 27.06.2001*, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121; v. 19.10.1993, VIII R 14/92, BStBl. II 1993, S. 891 und v. 01.08.1984, I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44.

⁷⁹⁵ Neben die genannten positiven Tatbestandsmerkmale treten weitere Negativmerkmale, die eine Rückstellungsbildung ausschließen.

1) Die mittels einer Rückstellung zu berücksichtigenden Zukunftsausgaben dürfen im Zeitpunkt ihres Anfalls gem. § 5 Abs. 4b EStG nicht als AK/HK zu aktivieren sein.

2) Dem Ansatz der Rückstellung darf kein explizites (§ 5 Abs. 3, 4 EStG) oder nicht kodifiziertes Passivierungsverbot (Nichtausweis ausgeglichener schwebender Geschäfte) entgegenstehen; vgl. z.B. *BFH-Urteil v. 28.05.1997*, VIII R 59/95, BFH/NV 1998, S. 22 f. m.w.N.

3) Eine Rückstellungsbildung kommt dann nicht in Betracht, wenn die betreffenden Aufwendungen auf Grund eines gesetzlichen Verbots nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen; vgl. *BFH-Urteil v. 09.06.1999*, I R 64/97, BStBl. II 1999, S. 656.

Die Berücksichtigung dieser Negativmerkmale wird an geeigneter Stelle in die Diskussion eingebracht. Vgl. zu den genannten Positiv- und Negativmerkmalen u.a. *Lambrecht* in K/S/M, EStG, § 5, Rz. D 46 ff.; *Schreiber* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 790 f.; *Frotscher* in Frotscher, EStG, § 5, Rz. 231 ff.

⁷⁹⁶ Vgl. auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 75. *Förschle/Kröner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 48 und *Philipp* in FS Ludewig, Umweltschutzverpflichtungen, S. 803 geben - in Bezug auf das Handelsrecht - an, dass dort das Kriterium der Quantifizierbarkeit anzuwenden ist. Hiernach sei es jedoch ausreichend, wenn die Aufwendungen zumindest innerhalb einer bestimmten Bandbreite angegeben werden können. Da

Da somit die Passivierungsvoraussetzungen „Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung“ und „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ sowohl nach IAS 37 als auch steuerrechtlich bestehen, sind diese Kriterien der folgenden Diskussion des Ansatzes einer Verbindlichkeitsrückstellung zugrunde zu legen. Zusätzlich wird gefragt, ob es zweckmäßig ist, in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung auch die Voraussetzung der Quantifizierbarkeit der Verpflichtung als Passivierungskriterium zu fordern. Tabelle 2 stellt die genannten Voraussetzungen noch einmal gegenüber.


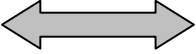
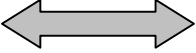
Passivierungsvoraussetzungen nach IAS und Steuerrecht		
IAS		Steuerrecht
Gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses		Bestehen oder künftiges Entstehen einer Verbindlichkeit + Wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag
Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme		Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
Quantifizierbarkeit der Verpflichtung		Keine gesonderte Voraussetzung

Tabelle 9: Gegenüberstellung der Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach

2.2 Gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag

Zu klären ist, wie IAS und Steuerrecht (de lege lata) das Erfordernis einer am Bilanzstichtag gegenwärtigen Verpflichtung als Voraussetzung eines Rückstellungsansatzes verstehen. Steuerrecht-

dies jedoch nach ihrer Aussage selbst bei „komplexen Sachverhalten“ regelmäßig möglich sein sollte, kommt diesem Kriterium wohl eine einschränkende Wirkung nur bedingt zu. Zudem lässt sich der Begriff der „bestimmten Bandbreite“ schwer fassen. Hierauf wird jedoch im Folgenden noch gesondert eingegangen.

lich gelten die beiden unter den Schlagworten „Alimentationsformel“ und „Wesentlichkeitskriterium“ bekannten Abgrenzungen als vorherrschend.⁷⁹⁷ Sie werden daher mit dem Grundsatz der Unentziehbarkeit verglichen.

2.2.1 Alimentationsformel und Grundsatz der Unentziehbarkeit

Nach der im geltenden deutschen Steuerrecht diskutierten Alimentationsformel soll sich der Bilanzierungszeitpunkt einer Verpflichtung nicht an deren formaler (rechtlicher) Entstehung orientieren, sondern am Periodisierungsgedanken des Realisationsprinzips ausrichten.⁷⁹⁸ Dem Realisationsprinzip wird damit die Funktion eines grundlegenden Aktivierungs- und Passivierungsprinzips zuerkannt, welches nicht nur den Zeitpunkt festlegt, zu dem Erträge im Jahresabschluss zu erfassen sind. Indem das Realisationsprinzip den Ausweis der realisierten Gewinne gebietet, regelt es nach dieser Auffassung zugleich die Periodenzuordnung von Aufwendungen, da der Gewinn als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen zu verstehen ist. Als Folge dieser Auffassung wird die wirtschaftliche Verursachung einer Verpflichtung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr angenommen, wenn die mittels der Rückstellung zu antizipierenden Aufwendungen vergangene Erträge alimentieren. Ausgeschlossen ist eine Rückstellungsbildung nach diesem Konzept der Ertragsalimentation folglich bei konkretisierter Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu erwarteten Erträgen. Begründet wird diese Vorgehensweise damit, dass solchermaßen kompensierte Verpflichtungen bei wirtschaftlicher Betrachtung (noch) keine Vermögensbelastung darstellen, für die eine bilanzielle Vorsorge zu treffen ist.⁷⁹⁹ Dementsprechend ist auch in den Fällen, in denen die rechtliche Entstehung einer Verbindlichkeit vor deren wirtschaftlicher Verursachung (im Sinne des Realisationsprinzips) liegt, ein Ansatz nicht zulässig.⁸⁰⁰ Beispielhaft seien hier öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen im Rahmen des Umweltschutzes genannt.⁸⁰¹ Tätigt der Kaufmann annahmegemäß die hierzu notwendigen Ausgaben, um die betreffenden Anlagen seines Unternehmens auch weiterhin nutzen zu können, so schließt der darin zum Ausdruck kommende Bezug zu künftigen Erträgen eine Rückstellungsbildung für Anpassungsmaßnahmen aus.⁸⁰²

⁷⁹⁷ Vgl. *Herzig* in FS Schmidt, Realisationsprinzip, S. 214 ff.; *Mayr*, Anpassungsverpflichtungen, BB 2002, S. 2323 f.; *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1903, *ders.*, DStR 1996, Kehrtwende, S. 1430 ff.

⁷⁹⁸ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 107; *Döllerer*, Gedanken, JbFfSt 1979/80, S. 195; *Groh*, Betätigung, StuW 1989, S. 227.

⁷⁹⁹ Vgl. *Böcking*, Anpassungsverpflichtungen, in *Herzig*, Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, S. 137 ff.; *Naumann*, Voraussetzung, WPg 1991, S. 534 ff.

⁸⁰⁰ Vgl. *Herzig* in FS Moxter, Dreieck, S. 234.

⁸⁰¹ Etwa nach Maßgabe der das Bundes-Immissionsschutzgesetz konkretisierenden TA-Luft; vgl. *Erste Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum BimSchG (TA Luft)* v. 27.02.1986, GMBI. 1986, 95, 202.

⁸⁰² Vgl. *Richter* in FS Lück, 1998, S. 121 und *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 550 (Umweltschutz und -schäden).

Diese, auf dem Realisationsprinzip beruhende Auslegung der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit stellt grundsätzlich ein einheitliches und nachvollziehbares Kriterium zur Bestimmung des Passivierungszeitpunktes dar.⁸⁰³ Trotz der Klarheit dieses Konzepts steht die Alimentationsformel jedoch u.a. deswegen in der Kritik,⁸⁰⁴ da eine Zuordnung der alimentierten Erträge nicht immer (eindeutig) möglich ist. Man kann hierbei zwei Fallgruppen unterscheiden,⁸⁰⁵ wobei im Rahmen der folgenden Darstellung die nach IAS jeweils zulässige Lösung vergleichend gegenübergestellt wird.

- *Verbindung der ungewissen Verbindlichkeit zu Erträgen der Vergangenheit oder Zukunft besteht nicht*

Schadenersatzverpflichtungen aus Verschulden vor bzw. bei Vertragsabschluss (*culpa in contrahendo*, § 311 Abs. 2 BGB) werden durch ein schädigendes Ereignis der Vergangenheit ausgelöst.⁸⁰⁶ Eine Verbindung zu Erträgen – weder in der Vergangenheit noch in der Zukunft – besteht jedoch nicht, ein Umsatzbezug ist nicht erkennbar.⁸⁰⁷ Damit sind diese Verpflichtungen nach der Alimentationsformel nicht eindeutig zuzuordnen. Wendet man hingegen hierauf den nach IAS maßgeblichen Grundsatz der Unentziehbarkeit an, so ist der Sachverhalt zweifelsfrei zu lösen. Es handelt sich um ein vergangenes Ereignis, welches für den Schädiger eine Schadenersatzverpflichtung auslöst, der er sich durch künftige Handlungen nicht entziehen kann. Damit ist eine Rückstellungsbildung nach IAS 37 geboten, da die Verpflichtung einseitig unabwendbar ist.

- *Verbindung der ungewissen Verbindlichkeit zu Erträgen der Vergangenheit oder Zukunft ist nicht eindeutig zu bestimmen*

Aufwendungen zur Entschlammung eines Flusslaufs - bevor die Arbeiten tatsächlich erforderlich werden - könnten zumindest anteilig Vergangenes abgelten, weil die Nutzung des Flusses durch das

⁸⁰³ Daher die Alimentationsformel befürwortend (u.a.): *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 381; *Naumann*, Voraussetzung, WPg 1991, S. S.530 f.; *Kupsch*, Bilanzierung, BB 1992, S. 2320 ff.

⁸⁰⁴ Vgl. umfassend zur Kritik am Realisationsprinzip als Maßstab zur Bestimmung des Passivierungszeitpunktes u.a. *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 1 ff.; *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 251; *Mayer-Wegelin*, Verursachung, DB 1995, S. 1241 ff.; *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1434; *Christiansen*, Erfordernis, BFuP 1994, S. 32 ff. Zumind. zweifelnd, ob das Realisationsprinzip ein sachgerechtes Kriterium darstellt *Woerner*, Kriterien, BB 1994, S. 247.

⁸⁰⁵ Weitere Beispiele, bei denen eine eindeutige Zuordenbarkeit nicht möglich ist, finden sich bei *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9, S. 7 und *Mayer-Wegelin*, Verursachung, DB 1995, S. 1244.

⁸⁰⁶ Vgl. hierzu bspw. folgenden Fall. Eine Frau (= Klägerin) hatte sich im Warenhaus der Beklagten in das Linoleumlager begeben, um einen Teppich zu kaufen. Sie wandte sich an einen dort tätigen Verkäufer und suchte aus den vorgelegten Mustern das für sie Passende aus. Als der Verkäufer die von der Klägerin ausgewählte Rolle hervorholen wollte, stieß er unvorsichtigerweise zwei andere Rollen um. Diese trafen die Klägerin und rissen sie zu Boden. Der Kauf des Teppichs ist nicht zustande gekommen, weil die Klägerin durch den Sturz verletzt worden war.

⁸⁰⁷ Vgl. *Woerner* in FS Moxter, Passivierung, S. 490; *Müller*, Gedanken, ZGR 1981, S. 136.

verursachende Kraftwerk zur Erzielung von Erträgen in der Vergangenheit diene.⁸⁰⁸ Andererseits kann auch eine Zuordnung zu Erträgen der Zukunft angenommen werden, da durch die Entschlammung eine Erhaltung des Gewässers und der Anlagen zur zukünftigen Fortführung des Betriebs erreicht wird.⁸⁰⁹ Die Anwendung des Konzepts der Ertragsalimentation führt in diesem Fall nicht zu einem klaren Ergebnis. Nach IAS 37 bietet sich jedoch - analog zu Beispiel 11B (s.o.) - eine eindeutige Lösung. Am Bilanzstichtag besteht für das Unternehmen noch keine Verpflichtung, entsprechende Reinigungsarbeiten durchzuführen, da die öffentlich-rechtlich festgelegten Tatbestände (Erdrutsche an Uferbefestigungen oder Schlammansammlungen) noch nicht erfüllt sind. Das Unternehmen kann somit den Eintritt der Verpflichtung durch künftiges Handeln (bspw. Änderung des Produktionsverfahrens) verhindern. Eine Rückstellungsbildung ist damit nicht zulässig.

Ein weiteres Beispiel bezieht sich auf den Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters nach § 89b HGB. Während der BGH entschieden hat, dass eine Rückstellung passiviert werden könne (Wahlrecht), da die Ausgleichsverpflichtung ihren Grund in den während der Dauer des Vertragsverhältnisses geschaffenen Kundenbeziehungen habe,⁸¹⁰ lehnte der BFH im Ergebnis eine Rückstellungsbildung ab, da es entscheidend darauf ankomme, dass der Erfolg der Tätigkeit des Handelsvertreters dem Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses noch zugute kommt.⁸¹¹ *Moxter* spricht in Bezug auf diesen Sachverhalt von einer „wirtschaftlichen Mehrfachverursachung“.⁸¹² Auch hier führt die Verwendung der Alimentationsformel nicht zu einer eindeutigen Lösung des Sachverhalts. Nach IAS 37 ist eine gegenwärtige Verpflichtung noch nicht anzunehmen, da sich der Unternehmer gemäß den Vorgaben nach IAS 37 den künftigen Provisionszahlungen, bspw. durch Abbruch der Kundenbeziehungen entziehen kann. Damit liegt auch hier eine present obligation nicht vor.

Auch das einfache Beispiel einer Rekultivierungsverpflichtung mag über die genannten Fälle hinaus grundlegende Zweifel an der Tauglichkeit des Konzepts der Ertragsalimentation verdeutlichen. Ein Kaufmann schließt in Periode 1 eine Kiesgrube auf und fördert das Kiesvorkommen, verkauft jedoch noch nichts. Erst in Periode 2 wird die in der vorangegangenen Periode geförderte Menge veräußert. Bei Anwendung des Realisationsprinzips kann nach dem Ende von Periode 1 keine Rück-

⁸⁰⁸ Vgl. *Gelhausen/Fey*, Rückstellungen, DB 1993, S. 596.

⁸⁰⁹ Zu diesem Ergebnis kommt auch *BFH* v. 12.12.1991, IV R 28/91, BStBl. II 1992, S. 600. In der Begründung stellt der BFH jedoch nicht auf die Alimentationsformel ab.

⁸¹⁰ Vgl. *BGH* v. 11.07.1966, ZR 134/65, BB 1966, S. 915.

⁸¹¹ Vgl. *BFH* v. 04.12.1980, IV B 35/80, BStBl. II 1981, S. 266. Auch hier stützt sich der BFH in der Begründung nicht (alleinig) auf die Alimentationsformel.

⁸¹² Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 110 f.

stellung gebildet werden, da der Aufwand des Grubenaufschlusses die künftigen Erträge des Verkaufs alimentiert. Diese Lösung ist jedoch schon deshalb fraglich, weil der Kaufmann einer gesetzlichen Verpflichtung zur Wiederauffüllung der Kiesgrube unterliegt, die er nicht mehr abwenden kann. Nach dem IAS-Grundsatz der Unentziehbarkeit ist daher eine present obligation anzunehmen und eine Rückstellungsbildung geboten.

Der Vergleich der Alimentationsformel mit dem Grundsatz der Unentziehbarkeit (IAS 37) zeigt, dass der Ansatz nach IAS 37 aufgrund der größeren Trennschärfe - zumindest in den aufgeführten Zweifelsfällen - dem Konzept der Ertragsalimentation vorzuziehen ist. Trotzdem hat sich der BFH in einigen Urteilen auf die Alimentationsformel berufen. Demnach muss eine Verpflichtung, soll sie vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden sein, nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten.⁸¹³ Letztlich hat der BFH diesen Rückgriff auf die Alimentationsformel jedoch nur als Ergänzung zur weiterhin vertretenen Wesentlichkeitsformel (s.u.) in geeigneten Fällen genutzt. Eine völlige Übernahme dieses Kriteriums ist nicht erfolgt.⁸¹⁴

Diese störende Dualität der Beurteilungsmaßstäbe (Doppelkriterium)⁸¹⁵ hat der I. Senat des BFH jedoch im Urteil vom 27.06.2001 zum Sachverhalt einer öffentlich-rechtlichen Anpassungsverpflichtung vorerst beseitigt, indem er dort die Alimentationsformel – auch als ergänzendes Kriterium – verwirft.⁸¹⁶ Das Imparitätsprinzip sowie die Gebote des zutreffenden Vermögensausweises und der Vollständigkeit des Jahresabschlusses verlangen, so die Urteilsbegründung, den Ausweis vorhersehbarer und hinreichend konkretisierter Risiken bereits mit ihrer Entstehung. Da sich das Urteil auf eine rechtlich bestehende und lediglich der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit bezieht, ist zu fragen, ob und wenn ja, in welcher Weise dieses Urteil auch auf dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten ausstrahlt. Der BFH lässt dies zunächst offen und formuliert, dass die wirtschaftliche Verursachung ein Merkmal sei, welches zwar bei der Passivierung erst künftig entstehender Verbindlichkeiten relevant ist, nicht jedoch bei der Passivierung dem Grunde nach bestehender –

⁸¹³ Vgl. etwa *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848; v. 25.08.1989, III R 95/87, BStBl. II 1989, S. 893; v. 12.12.1991, IV R 28/91 BStBl. II 1992, S. 600; v. 10.12.1992, XI R 34/91, BStBl. II 1994, S. 158 und v. 28.05.1997, VIII R 59/95, BFH/NV 1998, S. 22.

⁸¹⁴ Vgl. *Mayr*, Anpassungsverpflichtungen, BB 2002, S. 2324; *Christiansen*, Passivierung, DStZ 2002, S. 169 und *Mayer-Wegelin*, Verursachung, DB 1995, S. 1242.

⁸¹⁵ So *Herzig* in FS Schmidt, Wirkung, S. 215 f. Hier wird auch aufgezeigt, dass die Besinnung auf ein einheitliches Abgrenzungskriterium auch deshalb zu befürworten ist, da die Beurteilung der zugrunde liegenden Sachverhalte unabhängig von der verwendeten „Formel“ in einigen Fällen das gleiche Ergebnis bringt. Diese Aussage trifft auch *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 20.

⁸¹⁶ Vgl. *BFH* v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

lediglich der Höhe nach ungewisser – Verbindlichkeiten.⁸¹⁷ Nach den weiteren Ausführungen soll jedoch dem Realisationsprinzip eine über die Festlegung des Gewinnrealisationszeitpunktes bei Absatzgeschäften hinausgehende Abgrenzungsfunktion nicht zu entnehmen sein.⁸¹⁸ Damit ist auch die Bildung und Bemessung bestandsunsicherer Verbindlichkeiten nicht an der Alimentationsformel sondern am Wesentlichkeitskriterium auszurichten.⁸¹⁹ Dieses Kriterium wird daher dem IAS-Ansatz vergleichend gegenübergestellt.

2.2.2 Wesentlichkeitskriterium und Grundsatz der Unentziehbarkeit

Die Vertreter des „Wesentlichkeitskriteriums“⁸²⁰ sehen die bilanzrechtliche Grundlage für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen im Vollständigkeitsgebot, welches die Forderung nach einem umfassenden Schuldenausweis umfasst.⁸²¹ Folglich bezeichnet das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung den Zeitpunkt, zu dem sich eine dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeit soweit konkretisiert hat, dass sie bei wirtschaftlicher Betrachtung „als eine bereits am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit anzusehen“ ist.⁸²² Damit zielt dieser Erklärungsansatz auf die wirtschaftliche Entstehung einer ungewissen Verbindlichkeit als Vorstufe zur endgültigen juristischen Tatbestandsverwirklichung ab.⁸²³ Nach der Rechtsprechung des BFH muss daher für einen Rückstellungsansatz „der Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Verbindlichkeit ist, im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht“ sein.⁸²⁴ Davon sei auszugehen, wenn die wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Merkmalen abhängt.⁸²⁵ Grundlage und Ausgangspunkt für die Prüfung der wirtschaft-

⁸¹⁷ Daher ist *Koths*, Rückstellung, DB 2001, S. 1850 der Meinung, dass das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung im Sinne des Realisationsprinzips auf den Stellenwert eines Ersatztatbestands reduziert sei.

⁸¹⁸ Vgl. *BFH* v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

⁸¹⁹ So auch *Christiansen*, Urteilsanmerkung, HFR 2001, S. 961; *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1907 f. Die Finanzverwaltung folgt dieser Begründung des Passivierungszeitpunktes für Verbindlichkeitsrückstellungen nicht. In einem Nichtanwendungserlass (*BMF-Schreiben* v. 21.01.2003, IV A 6 - S 2137 – 2/03, BStBl. I 2003, S. 125) hat sie verfügt, dass die Grundsätze des o.a. Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sind. Hiermit wird die im Schreiben vom 27. Februar 1986 (*BMF-Schreiben* v. 27.09.1988, IV B 2 – S 2137 – 49/88, auszugsweise Wiedergabe in DB 1988, S. 2279) und in R 31c Abs. 4 EStR geäußerte Ansicht bekräftigt, dass Rückstellungen erst dann gebildet werden dürfen, wenn sie rechtlich entstanden und wirtschaftlich verursacht (im Sinne des Realisationsprinzips) sind. Aufgrund der obigen Ausführungen ist diese Ansicht jedoch abzulehnen.

⁸²⁰ Vgl. etwa *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 1 ff.; *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 251; *Mayer-Wegelin*, Verursachung, DB 1995, S. 1241 ff.; *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1434; *Christiansen*, Erfordernis, BFuP 1994, S. 32 ff.

⁸²¹ Vgl. etwa *Christiansen*, Erfordernis, BFuP 1994, S. 34 f.

⁸²² Vgl. *BFH* v. 10.12.1992, XI R 34/91, BStBl. II 1994, S. 158 und v. 12.12.1991, IV R 28/91, BStBl. II, S. 600.

⁸²³ Vgl. etwa *Döllerer*, Ansatz, DStR 1987, S. 67. Zur Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung im Sinne einer wirtschaftlichen Entstehung vgl. auch die *BFH-Urteile* v. 20.03.1980, IV R 89/79, BStBl. II 1980, S. 297 und v. 16.11.1982, VIII R 95/81, BStBl. II 1983, S. 361 oder *Bartels*, BFuP 1994, Meinungsspiegel, S. 48 f.; *Woerner* in *FS Moxter*, Passivierung, S. 496.

⁸²⁴ Vgl. *BFH* v. 24.06.1969, I R 15/68, BStBl. II 1969, S. 581.

⁸²⁵ Vgl. *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848.

lichen Verursachung ist auf diese Weise die jeweilige rechtliche Entstehungsstruktur einer Verbindlichkeit. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann eine Rückstellungsbildung bereits vor der rechtlichen Vollenstehung einer Verbindlichkeit geboten sein. Damit reicht gegenüber dieser ein Weniger an Tatbestandsverwirklichung aus.⁸²⁶

Die Verwendung des Wesentlichkeitskriteriums hat den Vorzug einer klaren Abgrenzung, da ungewisse Verbindlichkeiten spätestens mit ihrer rechtlichen Entstehung bilanziell zu erfassen sind. Denn nach der obigen Auffassung kann die wirtschaftliche Verursachung (im Sinne einer wirtschaftlichen Entstehung) der rechtlichen Entstehung einer Verbindlichkeit nur vorausgehen aber niemals nachfolgen.⁸²⁷ Trotzdem hat die Verwendung dieses Kriteriums dem BFH die Kritik eingetragen, dass es zu „schwammig“, zu unbestimmt sei.⁸²⁸ Eine Trennung von wirtschaftlich wesentlichen und unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen erscheint nicht generell, sondern nur im jeweiligen Einzelfall möglich, was keine verlässliche Abgrenzung des Passivierungszeitpunkts erlaubt.⁸²⁹ Sowohl in der älteren BFH-Rechtsprechung als auch im Urteil vom 27.06.2001⁸³⁰ finden sich jedoch Konkretisierungen, welche es ermöglichen, die beschriebene Voraussetzung für den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung in zwei Bedingungen aufzulösen und so greifbarer zu machen.⁸³¹

- *Die in der Entstehung befindliche Verbindlichkeit muss an einen vor dem Stichtag liegenden betrieblichen Umstand anknüpfen. Diese Forderung konkretisiert einen in der Vergangenheit liegenden Schuldgrund.*⁸³²
- *Die endgültige Entstehung der Verbindlichkeit darf nicht mehr im Einflussbereich des Kaufmanns liegen. In diesem Fall ist die Verpflichtung für den Kaufmann höchstwahrscheinlich unabwendbar.*⁸³³

⁸²⁶ Der BFH führt dazu aus, dass die Feststellung der wirtschaftlichen Verursachung eine „wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht“ erfordert. Vgl. *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848 und v. 13.11.1991, I R 102/88, BStBl. II 1992, S. 336. *Christansen*, Passivierung, DStZ 2002, S. 168 spricht von einem „Minus“ gegenüber der rechtlichen Entstehung.

⁸²⁷ Vgl. *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9, S. 6; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 16 und *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1907.

⁸²⁸ Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 119 ff.; *Woerner*, Kriterien, BB 1994, S. 246; *Mayer-Wegelin*, Verursachung, DB 1995, S. 1241.

⁸²⁹ Vgl. *Mayr*, Anpassungsverpflichtungen, BB 2002, S. 2323. In diesem Sinne auch *Mayer-Wegelin*, DB 1995, Verursachung, S. 1243, der ausführt, dass eine durchgängige Linie des BFH nicht erkennbar ist, sondern aus der Sicht des Einzelfalls und des jeweiligen Beurteilers entschieden wird.

⁸³⁰ Vgl. *BFH* v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

⁸³¹ So auch *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1905.

⁸³² Vgl. *BFH* v. 15.04.1993, IV R 75/91, BFHE 171, S. 434; v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848 oder auch *Christansen*, Erfordernis, BFuP 1994, S. 28. *Woerner*, Kriterien, BB 1994, S. 246 spricht insoweit von einem in der Vergangenheit liegenden Schuldzweck.

Vergleicht man den steuerlich durch das Wesentlichkeitskriterium bestimmten Passivierungszeitpunkt mit dem nach IAS 37 für eine Rückstellungsbildung notwendigen Eintritt eines obligating event, so ist eine grundsätzliche Übereinstimmung in Hinblick auf die Forderung einer „Unabwendbarkeit der Verpflichtung“ für den Bilanzierenden festzustellen.⁸³⁴ Beispielhaft sei hier das Urteil zur Bildung von Rückstellungen für Rekultivierungsaufwendungen⁸³⁵ in Verbindung mit Beispiel 2A aus Appendix C zu IAS 37 (Kontaminierter Boden – Gesetz wird so gut wie sicher erlassen) erwähnt.⁸³⁶ IAS 37 lässt eine Rückstellungsbildung zu, da die Kontaminierung ein vergangenes Ereignis (past event) darstellt. Das Unternehmen kann sich der Verpflichtung aufgrund des sicher kommenden Gesetzes nicht mehr entziehen, da die eingetretene Bodenverunreinigung nicht von künftigem Handeln abhängig ist. Der BFH kommt zu dem gleichen Ergebnis. Seiner Ansicht nach entsteht eine Rekultivierungsverpflichtung, wenn Bodenschätze abgebaut werden.⁸³⁷ Ein vergangenes Ereignis (past event) liegt somit vor. Zudem ist der Erlass des Gesetzes so gut wie sicher, die Verpflichtung ist damit im Sinne des Wesentlichkeitskriteriums wirtschaftlich verursacht. Hieraus kann in Anlehnung an die IAS eine Unabwendbarkeit der Abraumbeseitigung entnommen werden. Der hierdurch gegebene obligating event löst damit die Rückstellungsbildung aus.

Betrachtet man jedoch Beispiel 6 in Appendix C zu IAS 37.19 (Gesetzliche Vorschrift zum Einbau von Rauchfiltern) und das BFH-Urteil vom 27.06.2001⁸³⁸ (Gesetzliche Vorschrift zum Einbau einer Spänetrocknungsanlage) genauer, so lassen sich bei der Bestimmung des Passivierungszeitpunktes einer ungewissen Verbindlichkeit auch deutliche Unterschiede zum Steuerrecht finden. Während der BFH eine Rückstellungsbildung in diesem Fall grundsätzlich zulässt,⁸³⁹ verneint IAS 37 den Ansatz, da das zeitliche Auseinanderfallen von Entstehung und Fälligkeit der Verpflichtung dem Bilanzierenden in diesem Fall die Möglichkeit der Abwendung der Verpflichtung bietet. Darüber hinaus wird auch das Inkrafttreten der gesetzlichen Auflage nicht als Passivierungszeitpunkt für Umrüstungsverpflichtungen gesehen, da das Unternehmen die entsprechenden Ausgaben - weiterhin - vermeiden kann. Die gesetzliche Vorschrift sanktioniert in diesen Fällen bei Nichteinhaltung

⁸³³ Vgl. *BFH* v. 12.12.1990, I R 18/89, BStBl. II 1991, S. 486; v. 23.07.1980, I R 28/77, BStBl. II 1981, S. 62 und v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

⁸³⁴ Dieser Meinung sind auch *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 549 und *Schellhorn*, Rückstellungen, BFuP 2003, S. 321f. Sie führen aus, dass der Ansatz des Unentziehbarkeitskriteriums (eher) einer rechtlichen Betrachtungsweise mit Orientierung an der rechtlichen Vollenstehung und der wirtschaftlichen Verursachung als Vorstufe der rechtlichen (Voll-) Entstehung entspricht.

⁸³⁵ Vgl. *BFH* v. 19.05.1983, IV R 205/79, BStBl. II 1983, S. 670.

⁸³⁶ Zu weiteren BFH-Urteilen, an deren Beispiel eine hinsichtlich des Passivierungszeitpunktes mit den IAS übereinstimmende Anerkennung bzw. Ablehnung der Rückstellungsbildung verdeutlicht werden kann vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 60.

⁸³⁷ Vgl. *BFH* v. 19.05.1983, IV R 205/79, BStBl. II 1983, S. 672.

⁸³⁸ Vgl. *BFH* v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

⁸³⁹ Dies gilt, sofern die Aufwendungen für die Umrüstung des Spänetrockners nicht später als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage zu aktivieren sind. Hier besteht das Ansatzverbot des § 5 Abs. 4b EStG.

der Verpflichtung das Fehlverhalten des Kaufmanns zunächst nur durch Erhebung einer Schadenersatzforderung.⁸⁴⁰ Zu diesem Zeitpunkt kann der Unternehmer nach den Vorgaben von IAS 37 jedoch immer noch frei darüber entscheiden, ob er die vorgeschriebene Anpassung der Anlage vornimmt oder sich der Verpflichtung durch Verhaltensänderung (Produktionsänderung oder Veräußerung der Anlage) entzieht. Der BFH hingegen urteilt, dass die hypothetische Möglichkeit der Abwendung der Verpflichtung, bspw. durch Änderung oder Aufgabe des Betriebs, aufgrund des going-concern Prinzips⁸⁴¹ nicht ausreichend ist, um in der Zeit zwischen Entstehung und Fälligkeit der Verpflichtung eine Entziehbarkeit durch künftiges Handeln anzunehmen. Zudem sind seiner Ansicht nach ab Fälligkeit der Verpflichtung die mit einer Verletzung der auferlegten Anpassungsmaßnahmen verbundenen Sanktionen als Indiz für eine Unentziehbarkeit der Verbindlichkeit seitens des Steuerpflichtigen zu werten.

Die aufgeführten Beispiele verdeutlichen die sowohl bei IAS 37 als auch in der BFH-Rechtsprechung bestehende Forderung nach einem in der Vergangenheit liegenden betrieblichen Umstand (Schuldgrund). Eine Rückstellungsbildung ist damit nur zulässig, wenn der Schuldgrund durch das Unternehmen nicht mehr einseitig abgewendet werden kann. Insofern wird der nach IAS 37 geltende Grundsatz der Unentziehbarkeit auch in der Rechtsprechung des BFH genutzt.⁸⁴² Unterschiede zwischen IAS 37 und Steuerrecht ergeben sich jedoch bei Auslegung der diesen Grundsatz konkretisierenden Forderung nach einer einseitigen Unabwendbarkeit der Verpflichtung durch künftiges Handeln des Unternehmens. Anders gewendet geht es dabei um die Frage, wie der Begriff der „realistischen Möglichkeit einer Entziehung“ auszufüllen ist. Nach IAS 37 schließt eine gesetzliche Verpflichtung die Unentziehbarkeit keinesfalls aus. Die BFH-Rechtsprechung leitet hingegen aus einer gegebenen Sanktionsbewehrung der Verpflichtung eine Unabwendbarkeit ab. Die hypothetische Möglichkeit der Änderung oder Aufgabe des Betriebs wird damit im geltenden Steuerrecht als nicht ausreichend erachtet, um eine Entziehbarkeit anzunehmen.

Bei den faktischen Verpflichtungen gleichen sich die Abgrenzungen des Passivierungszeitpunktes nach IAS 37 und Steuerrecht weitestgehend. IAS 37.10 und .17 (b) postulieren eine Unentziehbar-

⁸⁴⁰ Für diese Schadenersatzforderung kann dann jedoch eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt werden, wenn für deren Eintritt mehr dafür als dagegen spricht. Vgl. *Beispiel 6* in Appendix C zu IAS 37.

⁸⁴¹ Der BFH versteht dieses Prinzip im angesprochenen Urteil als Postulat zur Berücksichtigung aller Verpflichtungen, die bei der am maßgeblichen Stichtag unterstellten unveränderten Unternehmensfortführung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erfüllen sein werden. Die hypothetische Möglichkeit der zwischenzeitlichen Aufgabe oder Änderung des Betriebs ist für einen Nichtansatz seiner Ansicht nach hierbei nicht ausreichend.

⁸⁴² Vgl. hierzu auch *BFH v. 13.11.1991, I R 78/99, BStBl. II 1992, S. 177*. Hier ist einer Bank Bildung einer Rückstellung für eine Einzahlungsverpflichtung in einen Garantiefonds mit der Begründung verweigert worden, die Bank hätte sich ihrer Einzahlungsverpflichtung durch Kündigung der Mitgliedschaft (in diesem Fonds) entledigen können.

keit, wenn bei Dritten die berechtigte Erwartung auf Erfüllung der Verpflichtung seitens des Unternehmens geweckt worden ist. Die Beispiele 2A und 4 aus Appendix C zu IAS 37 stellen hierzu vornehmlich auf die Unternehmenspraxis der Vergangenheit ab. Hat das Unternehmen bewiesen, dass es vergleichbare Verpflichtungen erfüllt, wird daraus auf eine Kontinuität dieses Geschäftsgebarens in der Zukunft geschlossen werden können. Die Bindungswirkung gegenüber einer (begrenzten) Öffentlichkeit ist dann ausreichend, wenn dem Unternehmen bei Nichterfüllung der Verpflichtung ein erheblicher wirtschaftlicher Schaden droht, der dem Erfüllungsbetrag der Höhe nach zumindest entspricht.⁸⁴³

Auch BFH-Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum⁸⁴⁴ fordern zur Bestimmung des Passivierungszeitpunktes einer faktischen Verpflichtung eine aus sittlichen, wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründen gegebene Unentziehbarkeit. Dem Bilanzierenden muss damit ein faktischer Leistungszwang entstanden sein, der für ihn trotz fehlender gegenwärtiger und künftiger Rechtspflicht unabwendbar ist.⁸⁴⁵ Insofern wird auch hier die Bildung von Erwartungen bei Dritten vorausgesetzt, deren Enttäuschung für den Kaufmann wirtschaftliche Einbußen erzeugt, die eine Unentziehbarkeit der Verpflichtung indizieren.

2.3 Ausprägungen der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Angesichts der Ungewissheiten bei der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen können diese steuerrechtlich nur unter Beachtung wirksamer Objektivierungskriterien angesetzt werden. Da der vorliegende Unsicherheitsgrad hierbei

- a) von einer sehr schwachen bis hin zu einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit reichen und
- b) mehr oder weniger stark durch subjektive Annahmen geprägt sein kann,

⁸⁴³ Vgl. auch *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 528; *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 45.

⁸⁴⁴ Vgl. bspw. *BFH* v. 20.11.1962, I 242/61 U, BStBl. III 1963, S. 113 und v. 06.04.1965, I 23/63 U, BStBl. III 1965, S. 383; R 31c Abs. 12 EStR sowie H 31c Abs. 12 EStR zu „geschäftlichen Erwägungen“; *Döllerer*, Handelsbilanz, BB 1987, Beilage 12, S. 4; *Mayer-Wegelin* in Küting-Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 90; *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 342; *Eifler* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 17; Abt. III/6, Rz. 3 ff.; *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 46. Nach *BGH* v. 28.01.1991, II Z R 20/90, NJW 1991, S. 1890 gelten die Grundsätze zur Rückstellungsbildung auch für faktische ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Dritten, denen sich der Kaufmann aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, obwohl keine Rechtspflicht zur Leistung besteht.

⁸⁴⁵ Vgl. auch *Kraus-Grünewald*, BFuP 1997, Bilanzierung, S. 175; *Schreiber* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 756 jeweils m.w.N.

hat der BFH Maßstäbe entwickelt, anhand derer eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu bestimmen ist.⁸⁴⁶

So reicht die bloße Möglichkeit des Be- oder Entstehens einer Verbindlichkeit für eine Passivierung nicht aus. Vielmehr muss mit einer Inanspruchnahme aus der Verpflichtung ernsthaft zu rechnen sein.⁸⁴⁷ Dies ist nach Ansicht des BFH dann gegeben, wenn mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und eine künftige Inanspruchnahme vorliegen.⁸⁴⁸ Eine derartige Forderung darf jedoch aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht im Sinne einer mathematisch quantifizierten Wahrscheinlichkeit (51%-Klausel) interpretiert werden. Die Abgrenzung enthält die qualitative Aussage, dass gute, stichhaltige Gründe für eine Inanspruchnahme gegeben sein müssen.⁸⁴⁹ Daher ist nicht die Anzahl sondern das Gewicht der jeweiligen Begründungen ausschlaggebend für die Passivierungspflicht. Verbindlichkeitsrückstellungen sind folglich auch dann zu bilden, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unter 50% liegt,⁸⁵⁰ und keine konkreten Anhaltspunkte vorliegen, dass eine Inanspruchnahme nicht erfolgen wird.⁸⁵¹

Die so vorzunehmende Wahrscheinlichkeitsschätzung muss in einem objektiv nachprüfbareren Rahmen liegen.⁸⁵² Zwar bildet die Auffassung des Kaufmanns einen wichtigen Teil der Schätzung, da er mit den Besonderheiten des Betriebs und der Branche vertraut ist.⁸⁵³ Bloße Vermutungen und pessimistische Beurteilungen der künftigen Entwicklung, die in den Tatsachen keinen greifbaren

⁸⁴⁶ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 83.

⁸⁴⁷ Vgl. *BFH* v. 17.07.1980, IV R 10/76, BStBl. II 1981, S. 669.

⁸⁴⁸ Vgl. *BFH* v. 18.12.2001, VIII R 27/00, DStR 2002, S. 444; v. 27.11.1997, IV R 95/96, BStBl. II 1998, S. 375 und v. 01.08.1984, I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44. So auch die *Finanzverwaltung* in R 31c Abs. 5 EStR. Es ist bei genauer Betrachtung zwischen dem Kriterium des wahrscheinlichen Entstehens der Verbindlichkeit und der wahrscheinlichen Inanspruchnahme hieraus zu differenzieren. In tatsächlicher Hinsicht sind diese Kriterien jedoch nur schwerlich zu separieren. Denn das Entstehen einer Verpflichtung ist zumeist mit der Kenntnisnahme durch den Verpflichtungsgläubiger verknüpft; damit sollte regelmäßig eine Inanspruchnahme verbunden sein. Vgl. auch *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, S. 53, Rz. 103. Da die gleiche Einschätzung hinsichtlich der Separierung auch bezüglich der IAS gelten kann, wird im Folgenden einheitlich das Kriterium der „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ zugrunde gelegt. Vgl. zur Zweiteilung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs hinsichtlich des Grundes und der Inanspruchnahme bei IAS 37 *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 720.

⁸⁴⁹ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5 Rz. 259, *Schreiber* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 796, *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249, Rz. 46, *Lambrecht* in *K/S/M*, EStG, § 5, Rz. D 73, *Eibelshäuser*, Rückstellungsbildung, BB 1987, S.863. A. A. (mit einem Zahlenbeispiel) *Paus*, Rückstellungsbildung, BB 1988, S. 1419.

⁸⁵⁰ Vgl. *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 520; *ders.*, Bilanzrechtsprechung, S. 85; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249, Rz. 46.

⁸⁵¹ Vgl. *BFH* v. 11.11.1981, I R 157/79, BStBl. II 1982, S. 748 und v. 22.11.1988, VIII R 62/85, BStBl. II 1989, S. 359.

⁸⁵² Vgl. *BFH* v. 18.10.1960, I 198/60 U, BStBl. III 1960, S. 495 und v. 17.01.1963, IV 165/59 S, BStBl. III 1963, S. 237.

⁸⁵³ Vgl. *BFH* v. 01.08.1984, I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44; v. 09.03.1988, I R 262/83, BStBl. II 1988, S. 592; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 84 und *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249, Rz. 47. Auch das *FG Münster* gibt im Urteil v. 28.09.1972, VI 725/70 F, EFG 1973, S. 59 an, dass sich die Wahrscheinlichkeit aus den „branchenmäßigen Erfahrungen und aus der individuellen Gestaltung des Betriebes ergeben“ kann.

Anhalt finden, genügen den Ansatzvoraussetzungen ungewisser Verbindlichkeiten jedoch nicht.⁸⁵⁴ Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist damit auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen.⁸⁵⁵

Sowohl nach IAS 37 als auch nach der Rechtsprechung des BFH dürfen vage oder unbestimmte Verpflichtungen, die der Kaufmann voraussichtlich nicht erfüllen muss, nicht passiviert werden. Unterschiede ergeben sich jedoch hinsichtlich des zu fordernden, eine Rückstellungspflicht auslösenden Wahrscheinlichkeitsgrades. Während der BFH eine qualitative Abgrenzung postuliert, stellt IAS 37.14 auf eine Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs im Sinne einer quantitativ überwiegenden 51%-Wahrscheinlichkeit (*more likely than not*) ab. Zudem ist die steuerrechtlich gebotene Objektivierung der Wahrscheinlichkeitsschätzung nach IAS 37 unbekannt, da hier die Auffassung des bilanzierenden Unternehmers entscheidend ist.⁸⁵⁶

2.4 Ausprägungen der Quantifizierbarkeit der Verpflichtung

Das geltende Handels- und Steuerrecht kennt das Kriterium der Notwendigkeit einer zuverlässigen Bewertungsmöglichkeit (Quantifizierung) als Voraussetzung zum Ansatz einer Rückstellung nicht.⁸⁵⁷ Das Fehlen einer solchen Bedingung liegt in der unterschiedlichen Zwecksetzung einer Rechnungslegung nach IAS und Steuerrecht begründet. Einem nach IAS erstellten Jahresabschluss kommt alleinig eine Informationsfunktion zu. Es kann daher sinnvoll sein, bei Bewertungsunsicherheiten auf einen Rückstellungsansatz zu verzichten, da die Erkenntnisse des Unternehmens noch nicht ausreichend sind, um dem Bilanzleser eine nutzenstiftende Information zu geben. Zudem ist die Verpflichtung in diesem Fall nach IAS 37 als Eventualschuld (*contingent liability*, IAS 37.10) im Anhang (*notes*) offenzulegen,⁸⁵⁸ so dass dem Informationsgedanken außerhalb der Bilanz Rechnung getragen wird. Im Rahmen einer steuerlichen Rechnungslegung, deren Ziel die Zahlungsbeurteilung ist, kann diese Leitlinie jedoch keinen Bestand haben. Hier sind mögliche künftige Belastungen, auch unter Zuhilfenahme von Schätzungen, in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen, um eine zutreffende Abbildung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen

⁸⁵⁴ Vgl. *BFH* v. 27.04.1965, I 324/62 S, BStBl. III 1965, S. 409.

⁸⁵⁵ Vgl. *BFH* v. 01.08.1984, I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44.

⁸⁵⁶ IAS 37 kennt zur Erhärtung der Wahrscheinlichkeitsschätzung nur die Einbeziehung der vom Unternehmer beschäftigten Personen. Vgl. Beispiel 10 in Appendix C zu IAS 37. Eine weitergehende Objektivierung wie im deutschen Steuerrecht ist damit jedoch nicht verbunden.

⁸⁵⁷ Vgl. auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 75; *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2515.

⁸⁵⁸ Vgl. auch *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 48.

zu gewährleisten. In diesem Punkt besteht eine deutliche Abweichung der Ansatzkriterien nach IAS 37 und Steuerrecht.

Allerdings wird die Quantifizierbarkeit der Verpflichtung steuerrechtlich nicht vollständig negiert, sondern im Rahmen der Bewertung - abgeleitet aus dem Einzelbewertungsgrundsatz - gefordert.⁸⁵⁹ Aufgrund der immanenten Unsicherheit hinsichtlich der künftigen Erfüllungsbeträge ist es jedoch bei der Bewertung ausreichend, wenn sich deren Höhe durch begründete Schätzungen innerhalb einer bestimmten Bandbreite ermitteln lässt.⁸⁶⁰ Die Rückstellungshöhe wird somit in einem zweistufigen Prozess bestimmt. Zunächst ist eine Bandbreite festzulegen, innerhalb derer dann eine genaue Wertermittlung vorzunehmen ist. Nach IAS 37.25 ist es zur Erfüllung des Quantifizierbarkeitskriteriums ausreichend, wenn das Unternehmen den erwarteten Umfang der Verpflichtung zumindest aus einer Bandbreite (*range*) möglicher Werte ableiten kann. Die nach IAS 37 geforderte Quantifizierung der Verpflichtung auf Ebene des Ansatzes dem Grunde nach kann somit steuerlich als erste Stufe zur Wertermittlung auf Ebene des Ansatzes der Höhe nach interpretiert werden.

Insgesamt wird damit die Bedingung der Quantifizierbarkeit einer Verpflichtung steuerlich zwar nicht als Ansatzkriterium zur Rückstellungsbildung gefordert. Implizit findet sie jedoch Eingang in die Ermittlung der Rückstellungshöhe. Eine weitere inhaltliche Diskussion dieses Kriteriums erfolgt daher bei Behandlung der Bewertung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Abschnitt 2. (Diskussion des Ansatzes der Höhe nach).

3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37

3.1 Alimentationsformel versus Unentziehbarkeit

Der Vergleich der Alimentationsformel mit dem Grundsatz der Unentziehbarkeit hat gezeigt, dass die Konzeption nach IAS 37 grundsätzlich geeignet ist, auch bei den Sachverhalten, die nach dem Konzept der Ertragsalimentation zweifelhaft sind, eine eindeutige Bestimmung des Zeitpunktes der Rückstellungsbildung zu ermöglichen. Darüber hinaus sind Fälle denkbar, in denen die Unterlassung der Rückstellungsbildung nach der Alimentationsformel zur bilanziellen Negation einer bereits eingetretenen Vermögensminderung führt. Das Beispiel der Rekultivierungsverpflichtungen zeigt dies deutlich. Abweichend vom Alimentationsgedanken sind diese Vermögensminderungen in einer

⁸⁵⁹ Vgl. *Philipps* in FS Ludewig, Umweltschutzverpflichtungen, S. 803; *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 48.

⁸⁶⁰ Vgl. *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, S. 74, Rz. 157; *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 63.

Vermögensrechnung jedoch zu berücksichtigen, sofern - wie hier - die Verpflichtung zum Bilanzstichtag besteht.⁸⁶¹ Aus der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ergibt sich zwingend die Notwendigkeit, bereits eingetretene Vermögensminderungen zu berücksichtigen.⁸⁶² Denn die Erfassung des am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugangs verlangt bei der Gewinnermittlung die Eliminierung zweifelhaften Vermögens, um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden.⁸⁶³ Eine Abgrenzung der Rückstellungsbildung nach dem Realisationsprinzip vermag solches, insbesondere in den o.a. Fällen, nicht zu leisten und ist daher abzulehnen.⁸⁶⁴ Aufgrund dieser Beurteilung sollte das Konzept der Ertragsalimentation in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung nicht zur Anwendung kommen.

Zu prüfen ist jedoch, ob die Auslegung des Grundsatzes der Unentziehbarkeit auch steuerlich in Anlehnung an IAS 37 erfolgen kann oder dies dem Wesentlichkeitskriterium der BFH-Rechtsprechung vorbehalten bleiben muss. Zur Klärung dieser Problematik sind die beiden nachstehenden Fragen zu beantworten.

1. *Welche Merkmale indizieren bei einem vergangenen Ereignis eine einseitige Unabwendbarkeit der Verpflichtung, so dass eine „realistische“ Möglichkeit der Entziehung nicht mehr gegeben ist? (Gliederungspunkt 3.2)*
2. *Wie ist ein in der Vergangenheit liegender Schuldgrund von einer zukünftigen Verursachung einer ungewissen Verbindlichkeit abzugrenzen? (Gliederungspunkt 3.3)*

3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit

Eine Unentziehbarkeit ist nach IAS 37.17 dann gegeben, wenn das Unternehmen keine realistische Möglichkeit mehr besitzt, sich der Erfüllung der Verpflichtung zu entziehen. Im Folgenden soll versucht werden, den Begriff der „realistischen Möglichkeit“ ausgehend von den IAS-Wertungen abzugrenzen und damit den Grundsatz der Unentziehbarkeit unter Beachtung der aufgestellten Prinzipien inhaltlich greifbar zu machen. Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen stellt sich die Frage der Abwendbarkeit in besonderem Maße, da dem Steuerpflichtigen ein Zeitraum ge-

⁸⁶¹ Vgl. statt vieler *Döllerer*, Imparitätsprinzip, StbJb 1977/78, S. 131.

⁸⁶² Vgl. auch *Lambrecht* in K/S/M, EStG, § 5, Rz. D 32, 40.

⁸⁶³ Vgl. *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien, DStJG 1991, S. 24 f.

⁸⁶⁴ Vgl. *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1940 und *Schreiber* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 799. Zu weitergehender Kritik am Beispiel der Rekultivierungsverpflichtung vgl. auch *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1907 f; *ders.*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1433. A.A. *Moxter*, Rückstellungskriterien, ZfbF 1995, S. 317 f.

währt wird, innerhalb dessen er die Erfüllung der betreffenden Anordnung betreiben muss. Nach den aufgeführten Beispielen aus IAS 37 begründet eine gesetzliche Verpflichtung nicht bereits die Unentziehbarkeit, wenn es möglich ist, sich dieser Verpflichtung z.B. durch Verkauf bzw. Stilllegung von Anlagegütern oder einer Änderung des Produktionsverfahrens zu entziehen.⁸⁶⁵

3.2.1 Beachtung des going-concern Prinzips

Nach der Argumentation des BFH im Urteil vom 27.06.2001⁸⁶⁶ steht der Berücksichtigung der Betriebsaufgabe das – auch hier geltende - going-concern Prinzip entgegen. Dieser Grundsatz verlange die Bilanzierung aller Verpflichtungen, die bei der zum Bilanzstichtag unterstellten unveränderten Fortführung des Unternehmens mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erfüllen sein werden. Folglich wäre die Betriebsaufgabe nicht als Kriterium einer Entziehbarkeit der Verpflichtung heranzuziehen. Dem wird teilweise entgegnet, das going-concern Prinzip gelte nur für die Bewertung (Ansatz der Höhe nach) und nicht für die Bilanzierung dem Grunde nach.⁸⁶⁷ Auch der BFH hat 1991 eine Rückstellungsbildung auf der Grundlage einer unveränderten Unternehmensfortführung (going concern) abgelehnt, da in diesem Fall für sämtliche periodisch anfallenden Kosten der Zukunft, denen keine Gegenleistung gegenübersteht, bspw. Grundbesitzabgaben oder Sozialversicherungsbeiträge, Rückstellungen gebildet werden müssten.⁸⁶⁸

Beide Argumente können jedoch nicht überzeugen. Zum einen ist das going-concern Prinzip hier als fundamentaler Bilanzierungsgrundsatz aufzufassen, der sowohl für den Ansatz als auch für die Bewertung gilt.⁸⁶⁹ Zum anderen verkennt der BFH im angeführten Urteil aus 1991 den Charakter der Bilanz als Stichtagsrechnung. Bei Beachtung des Stichtagsprinzips finden Verpflichtungen nur dann Eingang in die Bilanz, wenn zumindest deren wirtschaftliche Entstehung vor dem Bilanzstichtag liegt. Verpflichtungen der im BFH-Urteil aus 1991 genannten Art haben ihren Bezugspunkt jedoch in der Zukunft und sind folglich nicht anzusetzen.⁸⁷⁰ Daher fällt dem going-concern Prinzip nicht die Aufgabe einer Passivierungsbegrenzung zu. Auch bei dessen Gültigkeit bleibt eine (unbe-

⁸⁶⁵ Bezüglich öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen wird im Folgenden unterstellt, dass sie sich aus einer sanktionsbewehrten Anordnung der Behörde zu einem bestimmten Tun in einer bestimmten Zeit ergeben und damit eine wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen darstellen. Die Problematik, dass allgemeine öffentlich-rechtliche Leitsätze nicht ausreichend sein können, wird hier nicht weiter angesprochen. Vgl. hierzu *Moxter* in FS Forster, Passivierungszeitpunkt, S. 430 m.w.N.

⁸⁶⁶ Vgl. *BFH* v. 27.06.2001, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

⁸⁶⁷ Vgl. etwa *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9, S. 5; *Siegel*, Rückstellungsbildung, DStR 2002, S. 1636.

⁸⁶⁸ Vgl. *BFH* v. 13.11.1991, I R 102/88, BStBl. II 1992, S. 336.

⁸⁶⁹ Vgl. *Christiansen*, Versuch, DStR 2002, S. 1637; *Budde/Geißler* in Beck Bil.-Kom., § 252, Rz. 17; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6 Rz. 55.

⁸⁷⁰ Vgl. *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1435 und *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. 1987, S. 848.

grenzte) Rückstellungsbildung für zukünftig anfallende Kosten ausgeschlossen. Zudem steht das going-concern Prinzip dem Ansatz von Abwrack- oder Entsorgungsverpflichtungen nicht entgegen, da die Entsorgung auf die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit zielt.⁸⁷¹ Going-concern meint im Bereich der Passivierung die „im Rahmen der künftigen Geschäftstätigkeit planmäßige Erfüllung der Verbindlichkeiten“.⁸⁷² Damit wird gerade nicht der Verzicht auf den Ansatz von Rückstellungen postuliert, die bei Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen. Vielmehr geht es in Bezug auf Entsorgungsverpflichtungen um die Frage, ob diese aus heutiger Sicht planmäßig - dies bezieht auch die Unternehmensschließung ein - erfüllt werden. Ist davon auszugehen, muss eine Rückstellung zulässig sein.

Insgesamt erscheint es daher nicht zweckmäßig, die Möglichkeit der vollständigen oder teilweisen Betriebsaufgabe als Anhaltspunkt für die Entziehbarkeit zu verstehen.⁸⁷³ Implizit wird die Möglichkeit der Unternehmensschließung jedoch unter das Kriterium der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (s.u.) subsumiert. Sollte der Unternehmer von einer einseitigen Abwendbarkeit der Verpflichtung ausgehen, so ist eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht gegeben und eine Rückstellung kann nicht angesetzt werden.⁸⁷⁴ Zwar beruht die jeweilige Beurteilung auch auf subjektiven Einschätzungen des Unternehmers. Im Rahmen der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung muss jedoch eine Objektivierung erfolgen.⁸⁷⁵

⁸⁷¹ Vgl. *Mayr*, Anpassungsverpflichtungen, BB 2002, S. 2325.

⁸⁷² Vgl. *Budde/Geißler* in Beck Bil.-Kom., § 252, Rz. 17; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6 Rz. 55.

⁸⁷³ Relativierend ist hinzuzufügen, dass es oftmals zweifelhaft sein wird, ob die Möglichkeit der Schließung von Teilbetrieben oder des gesamten Unternehmens aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung (für den Unternehmer) überhaupt als „realistisch“ erachtet werden kann. Im Falle des Spanplattenwerks hieße dies etwa, dass eine Produktion ohne Spänetrocknung durchgeführt werden müsste. Hierzu wäre bspw. eine Umstellung des Bindemittels Leim auf Zement notwendig, da nur dann feuchtes Holz zum Pressen der Platten genutzt werden kann. Diese Umstellung würde wohl weitaus größeren Aufwand erzeugen als der Einbau einer Filteranlage und daher für den Unternehmer c.p. als second best Lösung nicht in Frage kommen. Des Weiteren würde sich das Unternehmen der Verpflichtung durch die Änderung der Produktion letztlich nicht entziehen. Sieht man diese in der Anordnung einer Emissionsvermeidung, die sich im Einbau einer Filteranlage konkretisiert, so hätte das Unternehmen diese Vorgabe erfüllt, nur eben nicht mit den behördlich vorgegebenen Maßnahmen. In diesem Sinne auch *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, S. 60, Rz. 122. Hier wird ausgeführt, dass es ausreichend ist, wenn sich der Bilanzierende der Verpflichtung „im Ergebnis“ nicht entziehen kann. Insofern ist hier die Lösung des Beispiels 6 (Rauchfilter) in Appendix C zu IAS 37 auch deshalb zweifelhaft, weil nach obiger Auffassung keine „realistische“ Möglichkeit der Entziehung gegeben ist. Grundsätzlich Gleiches gilt für das Beispiel 11B (Flugzeugüberholung). Der Verkauf mag hier zwar abstrakt möglich sein. U.U. ist er aber wirtschaftlich sinnlos, weil der Gebrauchswert des Flugzeugs nach Abzug der Wartungskosten immer noch deutlich über dessen Veräußerungswert liegt, so dass der Verkauf tatsächlich keine realistische Alternative darstellt. Vgl. hierzu auch *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 551.

⁸⁷⁴ Vgl. *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 108.

⁸⁷⁵ Detailliertere Aussagen zur Abgrenzung des Kriteriums der „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ folgen in unter 3.4 Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, S. 230 ff.

3.2.2 Beachtung der Objektivierungsregeln

Die obige Darstellung wirft die Frage auf, ob hieraus die zwingende Rückstellungsbildung spätestens bei rechtlicher Entstehung gefolgert werden muss oder weitere Möglichkeiten der Abwendbarkeit der Verpflichtung auch nach deren rechtlicher Entstehung zu prüfen sind. In der Literatur ist versucht worden, diese Frage im Rahmen eines investitionstheoretischen Kalküls durch Vergleich der Kapitalwerte der Alternativen „Entziehung durch Betriebsaufgabe oder Betriebsänderung“ und „Anerkennung der Verpflichtung“ zu beantworten.⁸⁷⁶ Ist die Hinnahme der Verpflichtung gegenüber der Betriebsaufgabe für den Kaufmann vorteilhaft, so kann eine Rückstellung nur angesetzt werden, wenn der Kapitalwert dieser (gewählten) Alternative negativ ist. Ansonsten bestünde keine Minderung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Eine Rückstellung wäre folglich (noch) nicht zu bilden.⁸⁷⁷ Aus ökonomischer Sicht ist diese Beurteilung sicherlich sachgerecht, in bilanzieller Hinsicht jedoch problematisch, da der Steuerpflichtige nicht nur eine Schätzung der zukünftigen Ausgaben betreiben, sondern gleichzeitig auch die in den nächsten Perioden anfallenden Einnahmen antizipieren muss, um einen Kapitalwert ermitteln zu können. Diese Schätzung künftiger Zahlungen würde dem Bilanzierenden erhebliche Ermessensspielräume eröffnen, die unter Objektivierungsgesichtspunkten steuerlich nicht zugelassen werden sollten.

Zudem sollte eine nach IAS 37 mögliche Entziehung durch künftiges Handeln nach rechtlicher Entstehung der Verpflichtung steuerrechtlich nicht als Ausschlusskriterium einer Rückstellungsbildung anerkannt werden, da die rechtlich entstandene Verpflichtung eine gegenwärtige wirtschaftliche Last darstellt. Eine Nichtpassivierung wäre mit dem Prinzip der Ermittlung des Stichtagsvermögens unvereinbar.⁸⁷⁸ Des Weiteren leistet IAS 37 keine Eingrenzung des Begriffs des „künftigen Handelns“. Der hierdurch eröffnete Ermessensspielraum⁸⁷⁹ erlaubt keine intersubjektive Überprüfbarkeit des Bilanzansatzes. Folglich muss die rechtliche Entstehung der Verbindlichkeit als spätester Passivierungszeitpunkt gelten,⁸⁸⁰ da nur eine solche Regelung in Übereinstimmung mit einer prinzi-

⁸⁷⁶ Vgl. ursprünglich zum Kriterium der Unentziehbarkeit *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9. Diesen Ansatz investitionstheoretisch fortführend *Siegel*, Unentziehbarkeit, DStR 2002, S. 1192 ff.

⁸⁷⁷ Vgl. hierzu auch das Rechenbeispiel bei *Siegel*, Unentziehbarkeit, DStR 2002, S. 1193 f.

⁸⁷⁸ Vgl. hierzu schon die Ausführungen unter 2.2.1 Alimentationsformel und Grundsatz der Unentziehbarkeit sowie die dort genannten Quellen; S. 208 ff. In diesem Sinne auch *Schreiber* in Blümich, EStG/KStG/ GewStG, § 5 EStG, Rz. 799.

⁸⁷⁹ Vgl. hierzu auch die pointierte Darstellung bei *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 521. Er fragt, ob denn auch die Möglichkeit der Entlassung von Arbeitnehmern eine realistische Möglichkeit sei, um die Bildung einer Jubiläumsrückstellung zu verhindern.

⁸⁸⁰ Im Bereich der hier beispielhaft genannten öffentlich-rechtlichen Anpassungsverpflichtungen gilt als Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung das Inkrafttreten der Regelung und nicht der Ablauf des Übergangszeitraums, in dem eine Anpassung durchgeführt wird. Zwar kann argumentiert werden, dass erst die Überschreitung der Grenzwerte am Ende der Übergangsfrist den maßgeblichen Tatbestand für die Entstehung der Verpflichtung bildet (vgl. *Ballwieser* in IdW (Hrsg.), Bericht über die Fachtagung 1991, Düsseldorf 1992, Passivierung, S. 148). Hier ist jedoch

piengestützten steuerlichen Gewinnermittlung steht. Es stellt sich somit abschließend die Frage, ob bzw. unter welchen Bedingungen eine Rückstellungsbildung vor rechtlicher Entstehung der Verbindlichkeit in Betracht kommen kann. Damit soll gleichzeitig eine mögliche Ausgestaltung des Passivierungskriteriums der Unentziehbarkeit in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung dargestellt werden.

3.2.3 Möglichkeit der Ausgestaltung

Gilt die rechtliche Entstehung der Verbindlichkeit als spätester Zeitpunkt der Rückstellungsbildung, so ist zur Prüfung einer Passivierung vor diesem Zeitpunkt das Wesentlichkeitskriterium der BFH-Rechtsprechung nutzbar zu machen. Denn auch nach diesem Konzept ist die rechtliche Vollentstehung der Verpflichtung als spätester Zeitpunkt der Bilanzierung zu sehen. Ein zeitlich vorgelagerter Rückstellungsansatz ist danach möglich, wenn „der Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Verbindlichkeit ist, im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht“ wurde.⁸⁸¹ Ist diese Bedingung erfüllt, so stellt die Verbindlichkeit für den Steuerpflichtigen eine bereits entstandene, konkretisierte Schuld dar, die auch dann zu berücksichtigen ist, wenn noch keine rechtliche Vollentstehung gegeben ist. Folglich muss es nun darum gehen, den Begriff der „wesentlichen Verwirklichung vor dem Bilanzstichtag“ inhaltlich zu konkretisieren.

Von einer wesentlichen Verwirklichung der Verpflichtung ist auszugehen, wenn die wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Merkmalen abhängt.⁸⁸² Das Kriterium der Verwirklichung der wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale fordert in diesem Kontext, dass die Verpflichtung schon so weit erstarkt ist, dass sie einer rechtlich entstandenen Verbindlichkeit nahezu gleichwertig ist. Diese qualitative Gleichheit erlaubt eine Rückstellungsbilanzierung vor der rechtlichen Vollentstehung. Im Sinne des Unentziehbarkeitskriteriums darf damit eine einseitige Abwendbarkeit der Verpflichtung

einzuwenden, dass die Übergangsfrist das Entstehen der Verpflichtung nicht hinausschiebt und damit den Betrieb weiterhin legalisiert. Der Übergangszeitraum wird vielmehr allein aus Praktikabilitätsgründen gewährt, um eine Anpassung zu ermöglichen, so dass die Anpassungsverpflichtung mit Inkrafttreten der Regelung vor Ablauf des Übergangszeitraums rechtlich voll entstanden ist. Folglich ist ab diesem Zeitpunkt eine Rückstellung anzusetzen. So auch *Herzig*, Rückstellungen, DB 1990, S. 1351; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 108, *Crezelius*, Rückstellungen, DB 1992, S. 1363 und *Günkel*, Rückstellungen, StbJb. 1990/91, S. 97. Zudem dient, wie ausgeführt, gerade die Übergangsfrist zur technischen Umsetzung der Anpassungspflichten. Würde erst danach mit der Umrüstung begonnen (nur dann wäre die Rückstellungsbildung erst ab Fälligkeit der Verpflichtung sinnvoll), so würde der Kaufmann gegen die gesetzliche Auflage verstoßen, da er erst zu einem Zeitpunkt nach Fälligkeit der Verpflichtung die behördlichen Auflagen erfüllen würde. Auch aus diesem Grund ist die Rückstellung (schon) bei Inkrafttreten der entsprechenden Regelung zu bilden.

⁸⁸¹ Vgl. *BFH* v. 24.06.1969, I R 15/68, BStBl. II 1969, S. 581.

⁸⁸² Vgl. *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848.

schon vor rechtlicher Entstehung nicht mehr möglich sein. Wirtschaftlich unwesentliche Tatbestandsmerkmale können folglich nur solche sein, die außerhalb der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen liegen.⁸⁸³ Nachfolgend wird daher versucht, wirtschaftlich unwesentliche Tatbestandsmerkmale abzugrenzen, um zu klären, in welchen Fällen eine Rückstellungsbildung schon vor rechtlicher Entstehung zulässig ist. Da eine generelle Qualifikation nicht möglich ist, werden vier Kategorien von wirtschaftlich entstandenen Schulden gebildet, anhand derer eine Einzelfallbeurteilung erfolgen soll. Der Umfang der Tatbestandsmerkmale, die außerhalb der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen liegen, nehmen von Kategorie 1 bis 4 ab. Kategorie 4 umfasst dabei die faktischen Verpflichtungen. Da dort ex definitione eine rechtliche Entstehung nicht möglich ist, muss eine andere Abgrenzung des Zeitpunktes der Unentziehbarkeit gewählt werden.

Kategorie 1:

Hierunter fallen solche Schulden, die nach dem Bilanzstichtag durch Zeitablauf entstehen. Zu nennen sind etwa Abbruch-, Entfernungs- und Entsorgungsverpflichtungen aber auch Verpflichtungen zur Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses.⁸⁸⁴ Die zur rechtlichen Vollentstehung fehlenden Tatbestandsmerkmale liegen außerhalb der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen, so dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine einseitige Abwendbarkeit der Verpflichtung nicht mehr möglich ist. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (s.u.) ist damit zudem hinreichend hoch, so dass in dieser Kategorie eine Rückstellungsbildung vor rechtlicher Entstehung der Verpflichtung geboten erscheint, wenn die rechtliche Entstehung der wirtschaftlichen Entstehung zwingend folgt.

Kategorie 2:

Von den Schulden in Kategorie 1 sind solche Verbindlichkeiten zu unterscheiden, auf die der Kaufmann vor ihrer rechtlichen Vollenstehung noch bedingt Einfluss nehmen kann. Damit liegen die ausstehenden Tatbestandsmerkmale zumindest partiell außerhalb der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen. Hierzu gehören bspw. Verpflichtungen zur Zahlung von Gratifikationen,⁸⁸⁵ Jubiläumszuwendungen⁸⁸⁶ oder Leistungen aufgrund eines Sozialplans.⁸⁸⁷ Man kann in Zusammenhang mit

⁸⁸³ So auch *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1434.

⁸⁸⁴ Zu letzteren vgl. bspw. *BFH* v. 20.03.1980, IV R 89/79, BStBl. II 1980, S. 297 oder v. 23.07.1980, I R 28/77, BStBl. II 1981, S. 62.

⁸⁸⁵ Vgl. *BFH* v. 07.07.1983, IV R 47/80, BStBl. II 1983, S. 753.

⁸⁸⁶ Vgl. *BFH* v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845.

⁸⁸⁷ Vgl. R 31c Abs. 6 EStR. Diese Leistungen werden im Rahmen einer Restrukturierung gewährt. Es könnte zweifelhaft sein, ob die hierfür zu bildenden Rückstellungen den ungewissen Verbindlichkeiten oder den Innenverpflichtungen zuzurechnen sind. Die Finanzverwaltung lässt de lege lata eine Rückstellung für Leistungen auf Grund eines Sozialplanes grundsätzlich ab dem Zeitpunkt (Bilanzstichtag) zu, in dem der Unternehmer den Be-

Sozialplänen darüber nachdenken, ob die Verpflichtung schon mit Ankündigung des Sozialplans oder erst mit dessen Durchführung zu einer Außenverpflichtung erstarkt. In jedem Fall besteht hier eine Einflussnahme des Steuerpflichtigen, bspw. durch Änderung der auslösenden Restrukturierungsmaßnahmen. Aufgrund dessen muss in dieser Kategorie zusätzlich besonders die hinreichende Wahrscheinlichkeit des Eintritts der verpflichtenden Ereignisse beachtet werden. Damit erscheint eine Rückstellungsbildung vor rechtlicher Entstehung der Verpflichtung nur dann zulässig, wenn es objektiviert möglich ist, eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme darzulegen.

Kategorie 3:

In diese Kategorie fallen insbesondere öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen (s.o.). Hier ist eine einseitige Abwendbarkeit und damit Vermeidung der rechtlichen Vollenstehung der Verpflichtung zwar möglich, aber nur durch eine (grundlegende) Umgestaltung der Unternehmenstätigkeit (bspw. Liquidation oder Wechsel des Marktsegments durch alleinigen Vertrieb von Holz statt Betrieb eines Säge- und Spanplattenwerks). Damit liegen die für das Entstehen der Verbindlichkeit noch notwendigen Tatbestandsmerkmale jedoch insgesamt innerhalb der Einflussphäre des Steuerpflichtigen.⁸⁸⁸ Ein Rückstellungsansatz vor rechtlicher Entstehung erscheint damit nur dann möglich, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme vom Steuerpflichtigen substantiiert dargelegt werden kann. Ob und in welchem Umfang diese Forderung erfüllt werden kann, ist in Abschnitt 3.3 zu klären.

Kategorie 4:

In dieser Kategorie werden faktische Verbindlichkeiten zusammengefasst. Aufgrund der fehlenden rechtlichen Verpflichtung liegen die wirtschaftlichen Tatbestandsmerkmale jederzeit in der Einflussphäre des Steuerpflichtigen. Genannt werden können bspw. Rückstellungen für Gewährleis-

triebsrat über die geplante Betriebsänderung unterrichtet hat. Voraussetzungen sind die wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen im abgelaufenen Geschäftsjahr sowie eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung (R 31c Abs. 4, 5 EStR). Damit verweist die Finanzverwaltung auf die allgemeinen Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Es erfolgt damit offensichtlich eine Zuordnung der Leistungsverpflichtung zu den Verbindlichkeitsrückstellungen. Diese Zuordnung erscheint sachgerecht, da mit der Bekanntgabe des Sozialplans eine Verpflichtung des Unternehmens gegenüber den Arbeitnehmern erzeugt wird. Erfolgt anschließend die Durchführung der beschlossenen Maßnahmen, so sind damit für die Arbeitnehmer einklagbare Rechte verbunden; vgl. bspw. *BAG* v. 15.12.1998, 1 AZR 332/98, DB 1999, S. 1402. Spätestens ab diesem Zeitpunkt sind die Arbeitnehmer als fremde Dritte zu behandeln (Bild der Unternehmung als Koalition), so dass eine Qualifikation der Leistungen des Sozialplans als Innenverpflichtung (wohl) nicht zutreffend ist; vgl. hierzu *Moxter*, Grundsätze, S. 114. Die geäußerte Ansicht steht zudem in Einklang mit *BFH* v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291 ff., dass handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten führen. Restrukturierungsrückstellungen sind in § 249 Abs. 1 HGB nicht explizit als (Aufwands-) Rückstellungen genannt, so dass folglich eine steuerliche Passivierungsmöglichkeit nur dann besteht, wenn die Leistungen auf Grund eines Sozialplans im Rahmen einer Restrukturierung des Unternehmens den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zugeordnet werden.

⁸⁸⁸ Vgl. auch *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1435.

tungen ohne rechtliche Verpflichtung. Sie sind nach gegenwärtig herrschendem Verständnis nicht den Aufwandsrückstellungen zuzuordnen, da ein faktischer Leistungszwang gegenüber Dritten besteht.⁸⁸⁹ Dieser ist einer rechtlichen Verpflichtung grundsätzlich gleichzusetzen. Daher sind Kulanz u.E. den ungewissen Verbindlichkeiten zuzurechnen⁸⁹⁰ und daher über Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu berücksichtigen.⁸⁹¹ Die in dieser Abgrenzung anklingende Parallele zu rechtlichen Verpflichtungen wird durch die obige Abgrenzung einer wirtschaftlich entstandenen Schuld gestützt. Faktische Verpflichtungen müssen analog hierzu so weit erstarkt sein, dass eine qualitative Gleichheit mit einer rechtlichen Verpflichtung besteht. Es gilt daher den Zeitpunkt zu bestimmen, ab dem der faktische Leistungszwang einer rechtlichen Verpflichtung entspricht. Dann ist eine einseitige Abwendbarkeit der Erfüllung nicht mehr möglich und eine Rückstellungsbildung auch für eine faktische Verpflichtung geboten. Aus den angesprochenen Bestimmungen IAS 37.10 und .17 (b) sowie den Beispielen 2A und 4 in Appendix C zu IAS 37 lassen sich zwei Bedingungen ableiten, die erfüllt sein müssen, damit eine Unentziehbarkeit einer faktischen Verpflichtung festgestellt werden kann.

1. *Das Unternehmen muss gegenüber den potentiell Begünstigten objektiv erkennbar die Erfüllung der faktischen Verpflichtung zugesagt haben.*
2. *Die Nichterfüllung muss sanktionierbar sein. Hiermit sind für das Unternehmen wirtschaftliche Nachteile verbunden.*

Die erste Bedingung gewährleistet zum einen eine Objektivierbarkeit des Bilanzansatzes. Der Steuerpflichtige muss die aus seiner Sicht bestehende faktische Unmöglichkeit der einseitigen Abwendbarkeit der Verpflichtung darlegen.⁸⁹² Dies kann bspw. durch die gefestigte Unternehmenspraxis der Vergangenheit, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder hinreichend detaillierte Verlautbarungen geschehen. Zudem ist sichergestellt, dass es sich um eine Verpflichtung gegenüber Dritten handelt und nicht um eine reine Innenverpflichtung, deren Ansatz nicht zu akzeptierende bilanzielle

⁸⁸⁹ Es soll nicht verkannt werden, dass auch Außenverpflichtungen Aufwandsrückstellungen darstellen. In diesem Kontext soll der Begriff Aufwandsrückstellung jedoch die bilanzielle Abbildung von Innenverpflichtungen enthalten.

⁸⁹⁰ Vgl. *Moxter*, Grundsätze, S. 97; *Schmidt*, EStG, § 5, Rz. 362; *Berger/M.Ring* in Beck Bil.-Kom., § 249, Rz. 112.

⁸⁹¹ So auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 364 ff.; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 341.

⁸⁹² Für diesen Fall wird damit vertreten, dass die objektive Beweislast für steuerentlastende und -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen zufällt. Vgl. hierzu auch *BFH* v. 24.06.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, S. 562.

Spielräume eröffnen würde.⁸⁹³ Die zweite Bedingung gewährleistet die geforderte qualitative Gleichheit zu einer rechtlich entstandenen Verpflichtung. Die Nichterfüllung der Verbindlichkeit muss einen wirtschaftlichen Schaden nach sich ziehen, der bei Anwendung kaufmännischer Sorgfalt eine zu vermeidende Unternehmensbeeinträchtigung bedeutet. Dies kann sich bspw. in Umsatzeinbußen oder Verlust von Marktanteilen manifestieren. Sind beide Voraussetzungen erfüllt, stellt die faktische Verpflichtung eine wirtschaftliche Last dar; die hierdurch geminderte Vermögensposition des Steuerpflichtigen ist mittels einer Rückstellung abzubilden.

3.3 Konkretisierung eines in der Vergangenheit liegenden Schuldgrundes

3.3.1 Beachtung des Stichtagsprinzips

Neben der Unentziehbarkeit der ungewissen Verbindlichkeit muss ein in der Vergangenheit liegender Schuldgrund vorliegen, um die Belastung des Stichtagsvermögens zu gewährleisten (Konkretisierung der Unabwendbarkeit). Blicke dieses Kriterium unbeachtet, müssten bspw. auch zukünftige Berufsgenossenschaftsbeiträge oder die Grundsteuer für Betriebsgrundstücke zurückgestellt werden, da hier grundsätzlich eine Unentziehbarkeit angenommen werden kann. Die Abgrenzung des in der Vergangenheit liegenden Schuldgrundes dient dem Zweck, das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen am Bilanzstichtag festzustellen.⁸⁹⁴

3.3.2 Möglichkeit der Ausgestaltung

IAS 37 nimmt ein vergangenes Ereignis an, wenn die Verpflichtung unabhängig von künftigen, vom Unternehmen zu beeinflussenden Ereignissen besteht (s.o.).⁸⁹⁵ Wie gezeigt wurde, ist eine Abgrenzung künftiger Ereignisse mittels der Möglichkeit der Einflussnahme durch den Unternehmer in vielen Fällen nicht präzise genug, da eine typisierende Abgrenzung „realistischer Möglichkeiten der Entziehung“ kaum durchführbar ist. Damit erscheint eine solche Vorgehensweise für die steuerliche Gewinnermittlung unzweckmäßig, da es an der erforderlichen Objektivierung fehlt. Da als spätester Passivierungszeitpunkt die rechtliche Entstehung fixiert worden ist, kann daran anknüpfend eine Rückstellung nur dann in Betracht kommen, wenn und soweit die Vorgänge, deren rechtliche Folge die Verbindlichkeit ist, bis zum Bilanzstichtag bereits im Wesentlichen eingetreten

⁸⁹³ Vgl. *Moxter* in FS Forster, Passivierungszeitpunkt, S. 430; *Kraus-Grünewald*, Bilanzierung, BFuP 1997, S. 175 jeweils m.w.N.

⁸⁹⁴ Vgl. *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848 und v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1992, S. 89 sowie *Schellhorn*, Rückstellungen, BFuP 2003, S. 308 f.

⁸⁹⁵ Vgl. auch *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2478 m.w.N.

sind.⁸⁹⁶ Nur dann ist eine wirtschaftliche Entstehung im Sinne der Verwirklichung der wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Verpflichtung anzunehmen. Vor diesem Hintergrund kann der in der Vergangenheit liegende Schuldgrund greifbar gemacht werden, indem man nach dem Schuldzweck fragt: Wodurch wird die Schuld ausgelöst?⁸⁹⁷ Wird insoweit ein in der Vergangenheit liegendes Ereignis angesprochen, so ist die Rückstellungsbildung zulässig. Diese Abgrenzung eines in der Vergangenheit liegenden Schuldgrundes soll nachfolgend an Beispielen verdeutlicht werden, um die Anwendbarkeit des Kriteriums zu überprüfen.

Als unproblematisch erweisen sich solche Fallgestaltungen, bei denen Erfüllungsrückstände vorliegen. Hier können bspw. Gratifikationen⁸⁹⁸ oder Erneuerungsverpflichtungen des Pächters⁸⁹⁹ genannt werden. In Fällen dieser Art liegt der Schuldgrund in einer vor dem Bilanzstichtag empfangenen Leistung, die für den hierdurch Begünstigten eine Verpflichtung auslöst. Doch auch wenn ein solches Leistungs-/Gegenleistungsverhältnis nicht feststellbar ist, kann mit der Frage nach dem Schuldgrund/-zweck eine Abgrenzung getroffen werden. Hier ist darauf abzustellen, ob das die Verpflichtung auslösende Ereignis schon eingetreten ist bzw. die Schuld in Zusammenhang mit einer vergangenen oder künftigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen steht. Als Beispiele hierfür können die Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten vor Ablauf der zulässigen Betriebsdauer⁹⁰⁰, die Verpflichtung zur Nachanalyse sog. Altarzneimittel vor Ablauf ihrer amtlichen Zulassung⁹⁰¹ oder (Jahres-) Abrechnungspflichten von Stromversorgungsunternehmen aufgrund der Erhebung von Abschlagszahlungen⁹⁰² genannt werden. In den ersten beiden Fällen ist ein in der Vergangenheit liegender Schuldgrund nicht zu sehen. Nimmt der Steuerpflichtige diese Verpflichtungen auf sich, so nur zu dem Zweck, die Fluggeräte auch in Zukunft nutzen bzw. die Arzneimittel auch nach Inkrafttreten der gesetzlichen Prüfungsverpflichtung weiterhin in Verkehr bringen zu können. Daher muss hier eine Rückstellungsbildung versagt bleiben. Anders ist hingegen der letzte Fall zu beurteilen. Die Abrechnungsverpflichtung des Unternehmens ergibt sich aus den Stromlieferungen vor dem Bilanzstichtag. Die Schuld wird damit durch ein in der Vergangenheit liegendes Ereignis ausgelöst und eine Rückstellungsbildung ist zulässig.

⁸⁹⁶ Vgl. *Kessler*, Kehrtwende, DStR 1996, S. 1435.

⁸⁹⁷ Vgl. auch *Woerner*, Kriterien, BB 1994, S. 246; *ders.* in FS Moxter, Passivierung, S. 496 ff.

⁸⁹⁸ Vgl. auch *BFH* v. 07.07.1983, IV R 47/80, BStBl. II 1983, S. 753 und v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845 und *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 116.

⁸⁹⁹ Vgl. auch *BFH* v. 19.07.1955, I 149/54, BStBl. III 1955, S. 266; v. 02.11.1965, I 51/61, BStBl. III 1966, S. 61; v. 26.05.1976, I R 80/74, BStBl. II 1976, S. 622 und v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1993, S. 89 und *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 130 ff.

⁹⁰⁰ Vgl. *BFH* v. 19.05.1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848.

⁹⁰¹ Vgl. *BFH* v. 25.08.1989, III R 95/87, BStBl. II 1989, S. 893 und v. 24.01.1990, I B 112/88, BFH/NV 1991, S. 434.

⁹⁰² Vgl. *BFH* v. 18.01.1995, I R 44/94, BStBl. II 1995, S. 742.

Anders gelagert ist hingegen der Fall der Beitragsleistungen an einen Garantiefonds. Hier geht es um die Frage, ob Mitgliedsbanken eines Einlagensicherungsfonds Rückstellungen für zukünftige Beitragsmehrbelastungen bilden dürfen, die zur Sanierung einer in Schwierigkeiten geratenen Kreditgenossenschaft anfallen.⁹⁰³ Der (in der Vergangenheit liegende) Grund für die erhöhten Beitragszahlungen könnte die drohende Insolvenz der Kreditgenossenschaft sein. Folglich wäre nach der hier vertretenen Auffassung eine Rückstellungsbildung möglich.⁹⁰⁴ Nach einem Urteil des BFH liegt der wirtschaftlich entscheidende (Schuld-) Grund für die Zahlung der Beiträge jedoch nicht in dem beim Garantiefonds entstandenen Aufwand, sondern im Einlagengeschäft der Klägerin im jeweiligen Beitragsjahr. Damit liegt der Schuldgrund in der Zukunft, eine Rückstellung ist mithin nicht zulässig. Diese Begründung mag zunächst merkwürdig anmuten, da ohne die drohende Insolvenz eine Erhöhung der Mitgliedsbeiträge nicht notwendig wäre. Stellt man jedoch die Frage nach dem Schuldzweck, so wird klar, dass der (erhöhte) reguläre Mitgliedsbeitrag der Kreditinstitute in den nächsten Perioden nicht dazu dient, die Sanierung zu ermöglichen. Der Grund (Schuldgrund) liegt vielmehr darin, die Durchführung des Einlagengeschäftes auch weiterhin zu gewährleisten. Diese Argumentation verdeutlicht die Unzulässigkeit der Rückstellungsbildung in der betreffenden Periode.⁹⁰⁵ Gleichzeitig kann mit diesen Ausführungen die Anwendbarkeit des Prüfkriteriums „Schuldzweck“ unter Beweis gestellt werden. Es erlaubt eine plausible Abgrenzung ungewisser Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen darstellen und daher über eine Rückstellung bilanziell berücksichtigt werden müssen.

3.4 Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Eine Übernahme der quantitativen Abschätzung (51%-Klausel) der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus IAS 37 in das Steuerrecht hätte vordergründig den Vorzug einer eindeutigen Abgrenzbarkeit. Nur dann, wenn der Eintritt der Verpflichtung wahrscheinlicher ist als ihr Nichteintritt, kann eine Rückstellung angesetzt werden. Eine solche Trennschärfe ist zwar wünschenswert, führt jedoch im vorliegenden Kontext zu einer Scheingenaugigkeit, da die Quantifizierung von Wahrscheinlichkeiten nur in seltenen Fällen nachprüfbar gelingen wird.⁹⁰⁶ Wahrscheinlichkeitsurteile beruhen vielmehr regelmäßig auf subjektiven Einschätzungen.⁹⁰⁷ Die Vorgabe eines quantita-

⁹⁰³ Vgl. *BFH* v. 13.11.1991, I R 78/89, BStBl. II 1992, S. 177.

⁹⁰⁴ Zusätzlich muss natürlich eine Unentziehbarkeit der Verpflichtung vorliegen. Dies sei hier unterstellt.

⁹⁰⁵ Etwas anderes könnte gelten, wenn es sich nicht um erhöhte reguläre Beiträge, sondern um Sonderbeiträge handelt. Sonderbeiträge könnten im Gegensatz zu den hier beurteilten Mitgliedsbeiträgen evtl. eine unmittelbare Verbindung zwischen der Zahlung und der Sanierung durch den Fonds herstellen. Dies hatte der BFH im angeführten Urteil jedoch nicht zu entscheiden und soll im Folgenden auch nicht vertieft werden.

⁹⁰⁶ Vgl. *Herzig*, Rückstellung, DB 1990, S. 1347; *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 523.

⁹⁰⁷ Vgl. *Hoffmann*, Rückstellungen, DStR 1993, S. 125; *Stöcker* in Korn, EStG, § 4, Rz. 277.59.

tiven Kriteriums strebt zwar Objektivierung an, eröffnet aber faktisch gravierende Bewertungsspielräume,⁹⁰⁸ die steuerlich kaum akzeptiert werden können. Derartige Spielräume werden auch nicht durch die in Beispiel 10 in Appendix C zu IAS 37 vorgesehene Hinzuziehung eigener, vom Unternehmer beschäftigter Personen geschlossen, denn die Objektivierungswirkung dieses Expertenrates muss stark bezweifelt werden.⁹⁰⁹ Zudem erscheint die Anwendung des quantitativen IAS-Kriteriums auch deshalb fraglich, da hiernach bei einer knapp über 50%-igen Wahrscheinlichkeit ein Rückstellungsansatz in voller Höhe geboten ist, während er bei einer knapp darunter liegenden Wahrscheinlichkeit unterbleiben muss. Zwar kommt dem Vorsichtsprinzip in einer vom Maßgeblichkeitsgrundsatz gelösten steuerlichen Gewinnermittlung nicht mehr seine frühere handelsrechtliche Bedeutung zu.⁹¹⁰ Eine Interpretation des Kriteriums der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Sinne von IAS 37 lässt sich jedoch auch hieraus nicht ableiten.

Aus diesen Gründen sollte auch in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung das von der Rechtsprechung entwickelte qualitative Postulat einer objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit Grundlage der Auslegung des Wahrscheinlichkeitskriteriums sein. Ein Rückstellungsansatz ist danach zulässig und geboten, wenn gute stichhaltige Gründe für eine Inanspruchnahme gegeben sind und keine konkreten Anhaltspunkte für das Gegenteil sprechen.⁹¹¹ Eine derartige Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme erkennt an, dass quantitative Wahrscheinlichkeitsangaben hilfreich sein, aber nicht das letztendlich entscheidende Kriterium darstellen können. Zudem ist dieser Ansatz zu befürworten, weil ein Anspruchsberechtigter unter gewöhnlichen Umständen auf einen ihm zustehenden Anspruch wohl nicht verzichten wird.⁹¹² Die Einschätzung muss dabei auf der Grundlage am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns erfolgen. Trotz der hiermit notwendigen Einzelfallbetrachtung ist den Objektivierungsregeln in ausreichendem Maße Rechnung getragen, da die von der Rechtsprechung erarbeiteten Indikatoren als Beurteilungsmaß-

⁹⁰⁸ Vgl. in diesem Sinne auch *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 520; *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 48; *Ernsting/von Keitz*, Rückstellungen, DB 1998, S. 2479.

⁹⁰⁹ Vgl. in diesem Sinne auch *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 535.

⁹¹⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen im 3. Teil Allgemeine Grundlagen einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, S. 12 ff.

⁹¹¹ Vgl. etwa *BFH* v. 17.11.1987, VIII R 348/82, BStBl. II 1988, S.431 und v. 27.11.1968, I 162/64, BStBl. II 1969, S. 247. Bspw. hat der Ansatz einer Rückstellung zu unterbleiben, wenn hierfür nur eine pessimistische Beurteilung des Sachverhalts vorliegt, welche die Tatsachen nicht widerspiegelt und damit nicht objektiviert ist. Vgl. *BFH* v. 27.04.1965, I 324/62, BStBl. III 1965, S. 409.

⁹¹² Vgl. *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, S. 53 f., Rz. 105.

stab dienen.⁹¹³ Eine Übernahme des Wahrscheinlichkeitskriteriums aus IAS 37 in eine künftige steuerliche Gewinnermittlung erscheint daher nicht empfehlenswert.

3.5 Notwendigkeit der Quantifizierbarkeit einer Verpflichtung

Im Folgenden soll diskutiert werden, ob es zweckmäßig ist, die Möglichkeit der zuverlässigen Bewertbarkeit (*reliable estimate*) auch steuerlich als Voraussetzung für den Ansatz einer Rückstellung dem Grunde nach einzuführen. Die Forderung erscheint zunächst berechtigt, da hierdurch nach IAS 37 der bilanzielle Ansatz unbestimmter bzw. unbestimmbarer Verpflichtungen vermieden und so eine Objektivierung des Bilanzinhaltes betrieben werden soll. Diese Zielsetzung ist auch steuerlich zu bejahen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob das Kriterium der zuverlässigen Bewertung einer Verpflichtung ein geeignetes Instrument zur Erreichung dieses Ziels auf der Ebene des Ansatzes dem Grunde nach darstellt.

Gegen die Einführung in eine steuerliche Gewinnermittlung spricht die grundsätzlich unzulässige Verknüpfung von Ansatz- und Bewertungsebene.⁹¹⁴ Eine Durchbrechung dieses Prinzips könnte jedoch dann gerechtfertigt sein, wenn hierdurch eine Objektivierung der Rückstellungsbildung erreicht würde. Nach IAS 37.25 ist es zur Sicherstellung einer zuverlässigen Bewertung und damit für den Ansatz einer Rückstellung ausreichend, wenn eine Bandbreite möglicher Werte angegeben werden kann.⁹¹⁵ Eine weitere Konkretisierung des anzusetzenden Betrages muss erst auf Ebene der Bewertung erfolgen. Nimmt man hinzu, dass auch die Bandbreite selbst eine in IAS 37 undefinierte und letztlich nicht typisiert definierbare Größe darstellt,⁹¹⁶ so wird deutlich, weshalb IAS 37.25 f. nur in sehr seltenen Fällen (*extremely rare cases*) eine Nichterfüllung des Ansatzkriteriums annimmt. Dem Bilanzierenden wird ein sehr weiter Ermessensspielraum zugestanden, der die be-

⁹¹³ Vgl. hierzu *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 85. Auch er fordert eine Einzelfallbeurteilung anhand der vom BFH erarbeiteten Maßstäbe.

⁹¹⁴ Die Unzulässigkeit einer Verknüpfung von Ansatz und Bewertung wird in Rechtsprechung und Literatur insbesondere in Bezug auf den Vorschlag betont, die Höhe einer Rückstellung auf den Prozentsatz der wahrscheinlichen Inanspruchnahme zu beschränken. Vgl. *BFH* v. 29.11.1968, III 237/64, BStBl. III 1969, S. 228; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, S. 75, Rz. 161; *Lambrecht* in K/S/M, EStG, § 5, Rz. D 73 und *Kupsch*, Entwicklungen, DB 1989, S. 56. Da hiermit ein Grundsatzproblem angesprochen ist, erlangt diese Ansicht auch im vorliegenden Kontext Gültigkeit.

⁹¹⁵ Vgl. *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2479.

⁹¹⁶ Vgl. auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 75.

zweckte restriktive Wirkung des Kriteriums faktisch aushöhlt.⁹¹⁷ Eine Objektivierung des Bilanzansatzes wird auf diese Weise nicht erreicht.⁹¹⁸

Doch auch, wenn eine engere Auslegung der Voraussetzung einer zuverlässigen Bewertung der Verpflichtung (Quantifizierbarkeit) angenommen wird, erscheint deren Notwendigkeit auf Ebene des Ansatzes dem Grunde nach fraglich. Wie herausgearbeitet worden ist, stellt die Bestimmung einer Bandbreite möglicher Werte die erste Stufe zur Bestimmung der Höhe einer Rückstellung dar. Die Forderung nach einer zuverlässigen Schätzung findet sich damit in IAS 37 sowohl auf Ebene des Ansatzes (IAS 37.25) als auch auf Ebene der Bewertung (IAS 37.39). Eine solche Doppelung erscheint steuerlich entbehrlich, da ein Bilanzansatz nur dann erfolgt, wenn auch die Voraussetzungen zum Ansatz der Höhe nach erfüllt sind. Insofern erzeugt die zweimalige Forderung nach einer Quantifizierbarkeit der Verpflichtung keine zusätzlich erforderliche Restriktion. Zudem könnte die Forderung nach der Quantifizierbarkeit einer Verpflichtung deren - annähernde - Gewissheit suggerieren. Rückstellungen dienen jedoch gerade dazu, ungewisse Sachverhalte in der Bilanz abzubilden. Eine entsprechende Modifikation der Passivierungsvoraussetzungen könnte zu einer (partiellen) Ausblendung des Unsicherheitsaspekts und damit zu einer faktischen Reduktion der Rückstellungsbildung führen, die steuerlich abzulehnen ist.

Insgesamt bestehen damit Bedenken gegen eine Übernahme dieses Ansatzkriteriums in die steuerliche Gewinnermittlung. Eine weitere Diskussion der Möglichkeiten einer zuverlässigen Bewertung einer Rückstellung erfolgt im nächsten Abschnitt (II. Ansatz der Höhe nach).

4 Zwischenergebnis

Im Folgenden werden die herausgearbeiteten Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach tabellarisch zusammengefasst. Anhand der vorgestellten Konzeption sind auch die hier nicht explizit angesprochenen spezifischen Regelungen aus § 5 EStG zu beurteilen.⁹¹⁹ Die ausgehend von den IAS-Wertungen vorgenommenen steuerlichen Modifikati-

⁹¹⁷ Der Ansicht von *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2515, dass die IAS hierdurch den Rahmen der Rückstellungsbildung einschränken, ist damit nicht zu folgen.

⁹¹⁸ Die Annahme, dass eine Schätzung der Verpflichtungshöhe nur in sehr seltenen Fällen nicht möglich ist, muss bezweifelt werden. Dies zeigt bspw. der „Lipobay-Fall“ der Bayer AG. Der Nichtansatz einer Rückstellung beruhte dort zwar auch auf dem Versicherungsschutz gegen Produkthaftungsrisiken. Es bestanden bzw. bestehen jedoch auch erhebliche Unwägbarkeiten, die eine enge Abschätzung des Umfangs der Verpflichtungshöhe - zum Teil - unmöglich machen.

⁹¹⁹ Beispielsweise ist mittels der vorgestellten Ansatzkriterien über die Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen (§ 5 Abs. 2a EStG) dem Grunde nach zu entscheiden.

onen knüpfen in vielen Punkten an die bisherige Rechtsprechung des BFH an. Damit können auch in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung die dort getroffenen Entscheidungen zur Beurteilung von Einzelfällen fruchtbar gemacht werden.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten - Ansatz dem Grunde nach -	
Kriterium	Ausprägung
Grundsatz der Unentziehbarkeit	<p>1. Einseitige Unabwendbarkeit der Verpflichtung</p> <p><i>Rechtliche Verbindlichkeiten:</i> Rückstellungsbildung spätestens mit rechtlicher Entstehung der Verbindlichkeit.</p> <p><i>Faktische Verbindlichkeiten:</i> Rückstellungsbildung, wenn Verpflichtung zur Erfüllung objektiv erkennbar und Sanktionierbarkeit bei Nichterfüllung gegeben.</p>
	<p>2. In der Vergangenheit liegender Schuldgrund</p> <p>Dieser muss greifbar gemacht werden durch die Frage nach dem Schuldzweck.</p>
Hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	<p>Prinzip objektiverter Mindestwahrscheinlichkeit</p> <p>1. Qualitative Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme</p> <p>2. Objektivierung erforderlich</p>

Tabelle 10: Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung

II **Ansatz der Höhe nach**

Im Folgenden ist zu diskutieren, wie die Höhe einer Rückstellung zu bemessen ist, nachdem ihr Ansatz dem Grunde nach bejaht worden ist.

1 **Bewertung nach IAS 37**

1.1 **Selbständige Bewertbarkeit**

Eine Rückstellung ist nach IAS 37.36 mit dem Betrag zu bewerten, der nach der bestmöglichen Schätzung (*best estimate*) notwendig ist, um die gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag abzulösen. Sofern zukünftige Entwicklungen (*future events*) einen Einfluss auf die Verpflichtungshöhe haben können und objektiv nachweisbar sind, werden gem. IAS 37.48 nicht die Verhältnisse am Bilanzstichtag, sondern zum Erfüllungsstichtag zugrunde gelegt.⁹²⁰ Ein Nachweis künftiger Ereignisse ist beispielsweise dann möglich, wenn eine Gesetzesänderung so gut wie sicher ist (IAS 37.50). Des Weiteren nennt IAS 37.49 die Einführung neuer Technologien, die möglicherweise am Erfüllungsstichtag zur Verfügung stehen und zu Kostenänderungen führen. Diese effizienteren Technologien sind bei der Bewertung einer Rückstellung nur von Relevanz, wenn sie nicht mehr im Entwicklungsstadium sind, sondern bereits eingesetzt werden können. Die Auswirkungen einer noch zu entwickelnden Technologie sind hingegen nicht zu beachten. Vor diesem Hintergrund wird die bestmögliche Schätzung der Rückstellungshöhe durch den Betrag zum Ausdruck gebracht, der aus Sicht des Bilanzstichtages am voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt aufzubringen ist, um die Verpflichtung zu erfüllen oder an Dritte zu übertragen (IAS 37.37). Die Quantifizierung der finanziellen Konsequenzen aus der Erfüllung der Verpflichtung obliegt nach IAS 37.38 dem Management sowie - in einigen Fällen - unabhängigen Experten.⁹²¹ In diese Überlegungen sind nach IAS 37.38 alle zusätzlichen, durch Ereignisse nach dem Bilanzstichtag entstandenen substanziellen Hinweise einzubeziehen (*any additional evidence*). Dabei wird, entgegen der Darstellung in IAS 10.2 (Ereignisse nach dem Bilanzstichtag), nicht zwischen berücksichtigungspflichtigen und nicht zu berücksichtigenden Ereignissen unterschieden.⁹²²

Die konkrete Wertermittlung wird in IAS 37 anhand verschiedener Fälle verdeutlicht. So kommen folgende Fallgruppen in Betracht, wobei ein Wahlrecht zwischen verschiedenen Werten innerhalb

⁹²⁰ Vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 734; *Happe*, Rückstellungen, DSWR 2002, S. 366 f.

⁹²¹ IAS 37 konkretisiert nicht, in welchen Fällen unabhängige Experten in die Schätzung einbezogen werden.

⁹²² Vgl. auch *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249, Rz. 522 und *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2518.

eines Intervalls ausgeschlossen wird. Bei einer großen Zahl gleichartiger Vorgänge werden gem. IAS 37.39 alle möglichen Ausgänge mit ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten gewichtet und der statistische Erwartungswert (*expected value*) ermittelt. Besteht eine Bandbreite gleichwahrscheinlicher Werte, so ist die Rückstellung gem. IAS 37.39 mit dem arithmetischen Mittel dieser Bandbreite (*mid-point of range*) zu bewerten. Beim Vorliegen unterschiedlicher Eintrittswahrscheinlichkeiten gilt gem. IAS 37.40 der Grundsatz, dass der wahrscheinlichste Wert (*the individual most likely outcome*) als „best estimate“ anzusehen ist. Sind jedoch die Wahrscheinlichkeiten einer höheren oder niedrigeren Belastung nicht vernachlässigbar gering, so hat das Unternehmen diese in das Bewertungskalkül einzubeziehen. Liegen z.B. die anderen möglichen Werte einer Bandbreite überwiegend höher, so ist gem. IAS 37.40 ein Betrag anzusetzen, der höher ist als der Betrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit. Dementsprechend sind nach IAS 37.42 Risiken und Unsicherheiten hinsichtlich der Umstände bei der Bewertung zu berücksichtigen. Dies darf jedoch nicht zu einer willkürlichen Überbewertung der Rückstellung führen. Es ist gem. IAS 37.47 darauf zu achten, das Risiko nicht mehrfach zu berücksichtigen, sowohl durch eine Einbeziehung in den Zahlungsstrom als auch durch eine Berücksichtigung im Zinssatz.

1.2 Abzinsung des Rückstellungsbetrags

IAS 37.45 sieht den generellen Ansatz des Barwerts der zukünftigen Ausgaben vor, wenn die Auswirkungen einer Abzinsung in Bezug auf die Rückstellungshöhe wesentlich sind. Dieses Abzinsungsgebot geht zwingend mit der Berücksichtigung von zu erwartenden zukünftigen Ereignissen (s.o.) einher und bezieht sich sowohl auf Geldleistungs- als auch auf Sachleistungsverpflichtungen.⁹²³ Es gründet nach IAS 37.46 auf der Überlegung, dass Rückstellungen, die sich auf Geldabflüsse kurz nach dem Bilanzstichtag beziehen, belastender wirken als solche, bei denen ein gleich hoher Mittelabfluss zu einem späteren Zeitpunkt anfällt. IAS 37 legt nicht fest, wie das Kriterium der Wesentlichkeit des Zinseffekts zu konkretisieren ist. Nach Meinung im Schrifttum gelten jedoch die Fristigkeit, die absolute Höhe der Verpflichtung und der Zinssatz (*discount rate*) als Parameter zur Bestimmung.⁹²⁴ Nach IAS 1.60 sind Schulden, deren Tilgung mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig ist, als langfristig zu qualifizieren. In Anlehnung an diese Definition könnte eine Rückstellung dann abzuzinsen sein, wenn ihre Laufzeit aus Sicht des Bilanzstichtags voraus-

⁹²³ Vgl. *Ernsting*, Abzinsungsgebot, StuB 1999, S. 460; *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2481. Die fehlende Unterscheidung zwischen Geld- und Sachleistungsverpflichtungen kommt auch im angegebenen Beispiel 3 in Appendix C zum Ausdruck. Hier liegt eine Sachleistungsverpflichtung vor (Beseitigung der Förderplattform). Aufgrund der Langfristigkeit der Verpflichtung wird deren Barwert angesetzt. Vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 329 f.

⁹²⁴ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 73.

sichtlich mehr als 12 Monate beträgt.⁹²⁵ Diese Abgrenzung ist jedoch nicht generell anzuwenden, da der Abzinsungseffekt bei größeren Beträgen schon bei kürzeren Laufzeiten und bei kleineren Beträgen erst bei längeren Laufzeiten wesentlich sein kann.⁹²⁶

Zur Bestimmung des Zinssatzes schreibt IAS 37.47 als Ausgangspunkt einen Rechnungszins vor Steuern vor. Dieser muss die gegenwärtigen Marktentwicklungen sowie die für die Schuld spezifischen Risiken widerspiegeln. Eine Risikoberücksichtigung sowohl im Zinssatz als auch bei dem zugrunde gelegten zukünftigen Zahlungsstrom ist allerdings nicht zulässig. Eine nähere Bestimmung der Höhe des Zinssatzes leistet IAS 37 nicht. Abgeleitet aus den Aussagen in IAS 37.47 sollte sich der Rechnungszinssatz jedoch an der Fristigkeit der Verpflichtung orientieren. Bei langfristigen Verpflichtungen kann dementsprechend ein laufzeitäquivalenter Zinssatz von Staatsanleihen als Ausgangspunkt dienen.⁹²⁷

1.3 Möglichkeit einer Ansammlung

IAS 37 unterscheidet nicht zwischen Rückstellungen, die einmalig in bestimmter Höhe zu bilden sind und solchen, die über einen gewissen Zeitraum anzusammeln sind. Trotzdem wird, wie Beispiel 3 in Appendix C zu IAS 37 zeigt, in Bezug auf Entsorgungs- und Rekultivierungsverpflichtungen die Wirkung einer Verteilung bzw. Ansammlung bis zum Erfüllungszeitpunkt erzeugt.

Beispiel 3, Appendix C zu IAS 37:

Ein Unternehmen betreibt eine Bohrinselfür die Ölförderung. Nach dem Lizenzvertrag ist es verpflichtet, die Bohrplattform nach Beendigung der Förderung zu entsorgen und den durch den Betrieb verschmutzten Meeresboden zu rekultivieren. Nach IAS 37 i.V.m. IAS 16.15(e) ist die Entsorgungsverpflichtung für die Bohrinselfür mit ihrem Barwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Bohrinselfür zuzurechnen und damit über den Zeitraum bis zur Entsorgung planmäßig abzuschreiben.⁹²⁸ Gleichzeitig ist in Höhe des Barwerts eine Rückstellung zu passivieren. Auf diese Weise stellt sich im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung eine reine Bilanzverlängerung ohne Ergebniswirkung ein. Spätere Erhöhungen der Entsorgungsrückstellung infolge des Zinseffekts sind als Zins-

⁹²⁵ Vgl. *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 151; *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2518.

⁹²⁶ Daher schlagen *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 73 für die Praxis vor, unter Beachtung des Wesentlichkeitskriteriums (konzernweit) Größen- und Laufzeitkriterien festzulegen, bei deren Unterschreitung eine Abzinsung unterbleibt.

⁹²⁷ Vgl. etwa *Ernsting/von Keitz*, Rückstellungen, DB 1998, S. 2481. Sie schlagen als Benchmark die Rendite 30-jähriger Staatsanleihen vor.

⁹²⁸ Diese Vorgehensweise folgt sachlogisch aus den IAS, da der Wert der Verpflichtung ein Nutzenpotential verkörpert und somit als asset zu aktivieren ist; vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 329.

aufwand zu erfassen und berühren den aktiven Vermögenswert daher nicht mehr.⁹²⁹ Anders als die Entsorgungsverpflichtung führt die Verpflichtung zur Rekultivierung des Meeresbodens zu einer Ansammlungsrückstellung, die nach Maßgabe des Ausbeutefortschritts aufzubauen ist.⁹³⁰

Diese Differenzierung beruht auf dem Grundsatz der Unentziehbarkeit. Die Verpflichtung zur Entsorgung der Plattform besteht unabhängig von der Ölförderung und ist daher bereits nach Errichtung der Plattform in voller Höhe anzusetzen. Die Verschmutzung des Meeresbodens entsteht jedoch erst mit Beginn der Förderung und wächst kontinuierlich mit dem Fortschreiten der Förderung an. Daher kann hier eine Passivierung nur entsprechend dem Ausbeutefortschritt erfolgen.

2 Vergleich der Bewertung nach IAS 37 und Steuerrecht

2.1 Konkretisierung des Erfüllungsbetrags

Grundsätzlich sind Rückstellungen, ebenso wie Verbindlichkeiten, gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten oder dem höheren Teilwert anzusetzen. Von der ganz herrschenden Meinung werden beide Bewertungsmaßstäbe inhaltlich übereinstimmend in dem Sinne verstanden, dass Verpflichtungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind.⁹³¹ Dieser Grundsatz wird ergänzt durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, nach dem betriebliche Verpflichtungen höchstens unter Berücksichtigung der dort normierten Regelungen zu bewerten sind.⁹³²

Vordergründig stimmen IAS 37 und Steuerrecht somit bei der Rückstellungsbewertung mit dem Ansatz des Erfüllungsbetrages überein. Divergenzen ergeben sich allerdings hinsichtlich der Interpretation des Stichtagsprinzips.⁹³³ IAS 37.38 schließt die Berücksichtigung wertbegründender Tat-

⁹²⁹ Vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 719.

⁹³⁰ Vgl. *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 47; *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 51.

⁹³¹ Vgl. *BFH* v. 07.07.1983, IV R 47/80, BStBl. II 1983, S. 754; v. 22.11.1988, VIII R 62/85, BStBl. II 1989, S. 359 und v. 17.02.1993, X R 60/89, BStBl. II 1993, S. 437. Anschaffungskosten und höherer Teilwert unterscheiden sich nur hinsichtlich ihres zeitlichen Bezugspunkts. Während die Anschaffungskosten auf den Erfüllungsbetrag im Zeitpunkt des Zugangs der Schuld abstellen, bezeichnet der Teilwert jenen Betrag, der aus Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags zur Begleichung der Verpflichtung voraussichtlich aufgewendet werden muss, Vgl. hierzu auch *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 265.

⁹³² Vgl. *Fischer* in Kirchhof, EStG, § 6, Rz. 152. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 19.12.1998, BStBl. I 1999, S. 81 eingeführt. Die enthaltenen Regelungen werden an entsprechender Stelle in die Diskussion eingebracht.

⁹³³ Steuerlich gebietet das Stichtagsprinzip die Einbeziehung werterhellender Tatsachen, welche genaueren Aufschluss über die objektiven Vermögensverhältnisse am Bilanzstichtag geben und die Außerachtlassung wertbegründender Tatsachen, mit deren Eintritt am Abschlussstichtag nicht zu rechnen ist; vgl. *BFH* v. 17.05.1978, I R 89/76, BStBl. II 1978, S. 497; v. 28.03.2000, VIII R 77/96, BStBl. II 2002, S. 227; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 81; *Herrmann* in Frotscher, EStG, § 6, Rz. 71-73; *Engel-Ciric*, Interpretationen, DStR 1996, S. 1298.

sachen nach dem Bilanzstichtag nicht aus und bestimmt die Rückstellungshöhe nach den (Preis-) Verhältnissen des Erfüllungstages. Dieser Ansicht folgen die BFH-Rechtsprechung und daran anschließend die Finanzverwaltung nicht. Aus Objektivierungsgründen erachten sie es für geboten, nur werterhellende Tatsachen in die Bewertung einzubeziehen und damit auf die (Preis-) Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen.⁹³⁴ Gegen die Einbeziehung künftiger Preisänderungen wird zudem eingewendet, sie verstoße gegen das Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung (Ausprägung des Nominalwertprinzips).⁹³⁵ Diese Ansicht ist jedoch strittig, da bei zukunftsorientierten Bilanzposten wie den Rückstellungen die tatsächlichen Verhältnisse am Stichtag vielfach erst anhand der Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag konkretisiert werden können.⁹³⁶ Daher sieht die Gegenauffassung allein die (Preis-) Verhältnisse am Erfüllungstichtag als bewertungsrelevant an.⁹³⁷ Vor diesem Hintergrund kann die Konzeption nach IAS 37 als vermittelnde Lösung verstanden werden, da die zukünftigen Entwicklungen unter der Voraussetzung einer hinreichenden Objektivierbarkeit in die Bewertung einbezogen werden.

Hinsichtlich des konkreten Wertansatzes der Rückstellung wird das steuerlich grundsätzlich beachtliche Vorsichtsprinzip durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG beschränkt. Die dort kodifizierten Regelungen bestimmen – wie sich aus dem Einleitungssatz ergibt - den Höchstbetrag der Rückstellungen.⁹³⁸ So schreibt § 6 Abs. 1 S. 3a lit. a EStG vor, bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen die aus der Vergangenheit abgeleitete Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass nur ein Teil der mit der Verpflichtung verbundenen Risiken verwirklicht wird. Hierdurch nähert sich die steuerrechtliche Bewertung den Regelungen aus IAS 37.39 und .40 an, die ebenfalls bestimmte Zu- bzw. Abschläge bei der Bewertung zulassen.

2.2 Abzinsung des Rückstellungsbetrags

Steuerlich ist die Abzinsung von Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e i.V.m. Nr. 3 S. 2 EStG geregelt. Diese Normen gelten für Geldleistungs- und Sachleistungsverpflichtungen gleichermaßen;

⁹³⁴ Vgl. *BFH* v. 19.02.1975, I R 28/73, BStBl. II 1975, S. 480; v. 07.10.1982, IV R 39/80, BStBl. II 1983, S. 104; v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845 und v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1993, S. 92 sowie H 38 EStR (Preisänderungen). Zustimmend *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 408 und *Hellwig* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rz. 349, 351a.

⁹³⁵ Vgl. die Grundsatzentscheidung des *BFH* v. 14.05.1974, VIII R 95/72, BStBl. II 1974, S. 572 sowie das hierauf Bezug nehmende Urteil v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 848. Zustimmend *Bordewin*, Einzelfragen, DB 1992, S. 1535 und *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 30.

⁹³⁶ Vgl. *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 284.

⁹³⁷ Vgl. *Berger/M. Ring* in Beck Bil.-Kom., § 253, Rz. 160; *H/H/R*, EStG/KStG, § 5 EStG, Rz. 740 und § 6 EStG, Rz. 71; *Roser/Tesch/Seemann*, Abzinsung, FR 1999, S. 1345; *Nehm*, Rückstellungen, DB 1984, S. 952; *Pfleger*, Bilanzierungsprobleme, DB 1981, S. 1687 f.; *Platzer* in GS Lechner, Rückstellungen, S. 300 f.

⁹³⁸ Vgl. *Frotscher* in Frotscher, EStG, § 5, Rz. 266.

sie sind damit auch anzuwenden, wenn der Verpflichtungsbetrag kein Zinselement enthält. Durch die Verweisung auf § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG sind Rückstellungen allerdings dann von einer Abzinsung ausgenommen, wenn sie am Bilanzstichtag eine (Rest-) Laufzeit von weniger als 12 Monaten aufweisen oder verzinslich sind.⁹³⁹ Die Notwendigkeit der Abzinsung unverzinslicher Rückstellungen beruht nach dem Gesetzesentwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 auf deren geringerer Belastungswirkung gegenüber (marktüblich) verzinsten Schulden.⁹⁴⁰ Um eine Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten, ist der Erfüllungsbeitrag abzuzinsen. Der Zinssatz hierfür beträgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG 5,5%.

Im Vergleich zur steuergesetzlichen Regelung beruht die IAS-Abzinsungskonzeption auf der Überlegung, dass Rückstellungen, die zu Geldabflüssen kurz nach dem Bilanzstichtag führen, belastender sind als solche, bei denen ein gleich hoher Mittelabfluss erst in der späteren Zukunft anfällt. Das Instrument der Abzinsung dient somit der Ermittlung des niedrigeren Barwerts einer Verpflichtung (*present value approach*). Daher wird in IAS 37 auch keine Unterscheidung zwischen verzinslichen und unverzinslichen Verbindlichkeiten getroffen. Unabhängig hiervon muss bei unterstellter Wesentlichkeit des Zinseffekts eine Barwertermittlung erfolgen. Zudem differenziert das IAS-Konzept nicht zwischen Verpflichtungen, die auf die Erbringung einer Geldleistung gerichtet sind und solchen, die eine Sachleistung zum Inhalt haben. So wie die Geldleistung bedingt auch die in der Zukunft zu erbringende Sachleistung einen zukünftigen Mittelabfluss, der aus heutiger Sicht eine um so geringere Belastung darstellt, je weiter die Erfüllung in der Zukunft liegt. Daher ist eine Abzinsung durchzuführen. Des Weiteren differieren Steuerrecht und IAS hinsichtlich der Höhe des Diskontierungszinssatzes. Während steuerlich ein typisierter Zinssatz von 5,5% gesetzlich vorgegeben ist, trifft IAS 37 keine konkrete Aussage hinsichtlich der Zinshöhe. Es erscheint jedoch abgeleitet aus IAS 37.47 sachgerecht, den Zinssatz laufzeitäquivalenter Staatsanleihen als Basis heranzuziehen.⁹⁴¹ Übertragen auf Deutschland würde dies zur Zeit zu einem Rechnungszinsfuß in Höhe von etwa 3% bis 4% führen,⁹⁴² der um einen angemessenen Risikozuschlag zu erhöhen ist.

⁹³⁹ Die weitere, auf der Verweisung beruhende Regelung, dass auch Rückstellungen für Anzahlungen und Vorauszahlungen nicht abzuzinsen seien, ist gegenstandslos, da für Anzahlungen und Vorauszahlungen Verbindlichkeiten und keine Rückstellungen zu passivieren sind. Vgl. auch *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 300.

⁹⁴⁰ Vgl. Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes, *BT-Drucks. 14/23*, S. 239, letzter Absatz.

⁹⁴¹ Vgl. hierzu die Ausführungen unter II.1.2 Ansatz der Höhe nach, S. 236 ff.

⁹⁴² Vgl. *Deutsche Bundesbank*, Kapitalmarktstatistik Juni 2003, Statistisches Beiheft zum Monatsbericht 2, S. 40. Zugrunde gelegt werden die durchschnittlichen Umlaufrenditen börsennotierter Bundeswertpapiere. Diese sind unterteilt in Restlaufzeiten von über 3 bis 5 Jahren (= 2,84%) bis zu Restlaufzeiten von über 8 bis 15 Jahren (= 3,77%).

2.3 Möglichkeit einer Ansammlung

In Übereinstimmung mit den IAS⁹⁴³ differenziert auch das Steuerrecht zwischen einer (echten) Ansammlungs- und einer Verteilungsrückstellung.⁹⁴⁴ „Echte“ Ansammlungsrückstellungen sind steuerlich dadurch charakterisiert, dass der Umfang der ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeit sukzessive zunimmt.⁹⁴⁵ Als wirtschaftlich entstanden und damit rückstellungspflichtig gilt in diesem Fall nur jener Teil der insgesamt zu erbringenden Leistung, der sich aufgrund der bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Sachverhaltsentwicklung aus Sicht des Schuldners als unabwendbar darstellt.⁹⁴⁶ Die Bemessung von (echten) Ansammlungsrückstellungen ist steuergesetzlich nicht geregelt, sondern beruht auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die durch die Rechtsprechung konkretisiert worden sind.⁹⁴⁷ Demzufolge sind sie nach dem tatsächlich anwachsenden Verpflichtungsumfang zu bemessen. Die ratierte Ansammlung entspricht damit der wirtschaftlichen Entstehung der Verpflichtung.⁹⁴⁸ In Einklang mit dieser steuerlichen Regelung sind auch nach IAS 37 (echte) Ansammlungsrückstellungen nach der wirtschaftlichen Entstehung der zugrunde liegenden Verpflichtung zu bemessen.

Verteilungsrückstellungen beziehen sich auf Fälle, in denen der Rückstellungsbedarf sofort in voller Höhe entsteht, die Verpflichtung jedoch erst in der Zukunft zu erfüllen ist.⁹⁴⁹ Aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Entstehung könnte hier sachgerecht eine Einmalrückstellung passiviert werden, da eine einseitige Entziehbarkeit des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist. Trotzdem hat sich der Gesetzgeber aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten für eine Verteilung der Erfüllungskosten über den Zeitraum bis zu ihrem voraussichtlichen Anfall ausgesprochen.⁹⁵⁰ Die Bemessung von Verteilungsrückstellungen ist im Gegensatz zur Fallgruppe der Ansammlungsrückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG gesetzlich geregelt.⁹⁵¹ Dort wird eine zeitanteilige Ansammlung von Verteilungs-

⁹⁴³ Vgl. die Ausführungen unter 1.3 Möglichkeit einer Ansammlung, S. 237 ff.

⁹⁴⁴ Vgl. zur steuerlichen Differenzierung *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 304; *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350 (Ansammlungsrückstellungen/Verteilungsrückstellungen)

⁹⁴⁵ Vgl. *Günkel/Fenzel*, Fragen, DStR 1999, S. 655.

⁹⁴⁶ Vgl. zum Kriterium der Unabwendbarkeit einer Rückstellung auch die Ausführungen unter I. 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S. 220 ff.

⁹⁴⁷ Vgl. *Wendt ua.* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 6 EStG, Rz. R 20, Sonderband Steuerreform 1999/2000/2002.

⁹⁴⁸ Vgl. *Günkel/Fenzel*, Fragen, DStR 1999, S. 655. Beispiele für derartige Ansammlungsrückstellungen sind etwa Rekultivierungs- oder Jubiläumsrückstellungen. Vgl. *BFH* v. 19.02.1975, I R 28/73, BStBl. II 1975, S. 480 (Rekultivierungsverpflichtung) und v. 05.02.1987, VI R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845 (Jubiläumsrückstellung).

⁹⁴⁹ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 304.

⁹⁵⁰ Vgl. die Einzelbegründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 i.d.F. der *BT-Drucks. 14/442*, S. 9. Daher auch der Begriff der Verteilungsrückstellung. Zu dieser Kategorie gehören insbesondere Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen; vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350 (Ansammlungsrückstellungen/ Verteilungsrückstellungen).

⁹⁵¹ Die gesetzliche Bestimmung gilt nur für Verteilungsrückstellungen und schließt „echte“ Ansammlungsrückstellungen nicht ein; vgl. *Wendt ua.* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 6 EStG, Rz. R 20, Sonderband Steuerreform 1999/2000/2002.

rückstellungen in gleichen Raten vorgeschrieben. Damit orientiert sich die Dotierung der Rückstellungen dieser Gruppe nicht an der wirtschaftlichen Entstehung der Verpflichtung. Vielmehr wird es als angemessen erachtet, die Aufwendungen gleichmäßig (linear) über den Zeitraum bis zur Erfüllung zu verteilen.

IAS 37 folgt in Bezug auf Verteilungsrückstellungen dem Grundsatz der Unentziehbarkeit und fordert damit bei Entstehung der Verpflichtung den Ausweis einer Rückstellung in Höhe des vollen (abgezinsten) Erfüllungsbetrags. Da jedoch gleichzeitig eine Aktivierung und planmäßige Abschreibung des Verpflichtungsbetrags über den Zeitraum bis zur Erfüllung erfolgt, wird im Ergebnis auch eine Verteilung des Aufwands erzeugt.

Damit kann sich bei Verteilungsrückstellungen grundsätzlich eine ergebnismäßige Übereinstimmung zwischen IAS 37 und Steuerrecht einstellen, denn jede Periode trägt einen Verpflichtungsteil und einen (steigenden) Zinsanteil. Allerdings wird die Notwendigkeit der Aufwandsverteilung unterschiedlich begründet. Während die Vorgehensweise nach IAS streng den Bilanzierungsgrundsätzen für Rückstellungen (*provisions*) und Wirtschaftsgütern (*assets*) folgt, wird die steuerliche Methodik mit wirtschaftlichen Überlegungen und damit im Gegensatz zu den IAS nicht systemimmanent begründet. Ein weiterer Unterschied zwischen IAS und Steuerrecht ergibt sich hinsichtlich der Ergebniswirksamkeit der Rückstellungsbildung. Während steuerlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG eine Gleichverteilung des entsprechenden Aufwands über die Perioden bis zur Erfüllung vorgeschrieben ist, sehen die IAS hingegen (nur) eine planmäßige Abschreibung der um den Erfüllungsbetrag erhöhten Anschaffungs-/Herstellungskosten vor. Die Periodenzuordnung des Aufwands differiert auf diese Weise nicht nur bei degressiver sondern auch bei linearer Abschreibung. Denn auch bei linearer Abschreibung des asset erfolgt die Zuschreibung der Rückstellung aufgrund der Aufzinsung progressiv ansteigend, so dass eine Gleichverteilung der Aufwandszuordnung in keinem Fall erreicht wird.

3 Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37

Die Kritik an der steuerlichen Rückstellungsbewertung entzündet sich insbesondere an der gebrochenen Konzeption, vom Erfüllungsbetrag zum Stichtag auszugehen und trotzdem eine Abzinsung vorzusehen. Mit diesem Vorgehen unterscheidet sich das Steuerrecht sowohl von der skizzierten IAS-Konzeption des *present-value approach*, als auch von der HGB-Konzeption, den nicht abgezinsten Erfüllungsbetrag zum Stichtag anzusetzen. Neben dieser konzeptionellen Divergenz bedür-

fen auch die Abweichungen bei den Verteilungsrückstellungen einer intensiven Erörterung mit Blick auf die Fortentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung.

3.1 Ansatz des Erfüllungsbetrags

Die Frage der Bewertung einer Rückstellung mit dem Erfüllungsbetrag zum Stichtag oder dem zukünftigen Erfüllungsbetrag berührt ein bilanzielles Grundproblem. Nicht als Leitbild dienen kann die Konzeption des geltenden HGB, auf den Ansatz des zukünftigen Erfüllungsbetrags mit dem Hinweis auf die fehlende Abzinsung zu verzichten. Denn Abzinsung und künftige Entwicklung sind zwei voneinander unabhängige Effekte, die nicht miteinander vermengt werden dürfen und die auch ein sehr unterschiedliches Gewicht erlangen können. Nach IAS 37 ist die Heranziehung des zukünftigen Erfüllungsbetrags geboten, wenn zukünftige Ereignisse, die einen Einfluss auf die Verpflichtungshöhe haben, objektiv nachweisbar sind. Die bisherige Rechtsprechung des BFH erachtet die Einbeziehung künftiger Preisentwicklungen für unzulässig, da hierdurch gegen das Nominalwertprinzip sowie das Stichtagsprinzip verstoßen würde.⁹⁵² Eine Übernahme der Wertungen aus IAS 37 hinsichtlich der Berücksichtigung künftiger Preisverhältnisse erscheint daher nur möglich, wenn eine Vereinbarkeit mit den genannten Bilanzierungsprinzipien festgestellt werden kann.

Aus ökonomischer Perspektive ist eine vollständige Einbeziehung künftiger (Preis-) Entwicklungen in die Bemessung der Verpflichtungshöhe sachgerecht, denn der Bilanzierende ist wirtschaftlich ab dem Zeitpunkt der Verpflichtung mit dem zukünftigen Erfüllungsbetrag belastet.⁹⁵³ In Anwendung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns wird er damit den Verpflichtungsbetrag in entsprechender Höhe antizipieren.⁹⁵⁴ Diese wirtschaftliche Antizipation zukünftiger Verbindlichkeiten findet ihren bilanziellen Niederschlag grundsätzlich im Imparitätsprinzip.⁹⁵⁵ Hiernach ist im Gegensatz zu Gewinnen, die erst bei ihrer Realisierung am Markt im Jahresabschluss zu erfassen sind, für die Erfassung von Verlusten und Risiken der Zeitpunkt ihrer Verursachung maßgebend.⁹⁵⁶ Zweck des Imparitätsprinzips ist es daher, möglichst alle Kapitalminderungen zu antizipieren, die aus den

⁹⁵² Vgl. hierzu die Ausführungen und Nachweise unter 2.1 Konkretisierung des Erfüllungsbetrags, S. 238 ff. sowie *Strobl*, Rückstellungen, StbJb 1983/1984, S. 205 mit Aufführung der entsprechenden BFH-Urteile.

⁹⁵³ Die Einbeziehung zukünftiger Entwicklungen zur Ermittlung des Erfüllungsbetrages bezieht sich in diesem allgemeinen Sinne auch auf die Notwendigkeit einer Abzinsung. Siehe hierzu die Ausführungen unter 3.2 Notwendigkeit einer Abzinsung, S. 247 ff.

⁹⁵⁴ Vgl. auch BFH v. 28.03.2000, VIII R 77/96, DStR 2000, S. 1178 in Bezug auf die Bilanzaufstellung, „wie sie ein vorsichtig abwägender ordentlicher Kaufmann unter verständiger Würdigung aller Umstände und Verhältnisse am Bilanzstichtag aufgestellt hätte.“

⁹⁵⁵ Vgl. hierzu allgemein *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 42 f.

⁹⁵⁶ Vgl. *Moxter*, Grundsätze, S. 34 und *Siegel/Schmidt* in Beck-HdR, B161, Rz. 163. *Siegel/Schmidt* wählen daher auch die Bezeichnung Verlustantizipationsprinzip.

Dispositionen bis zum Bilanzstichtag resultieren,⁹⁵⁷ um so eine verlustfreie Bewertung zu gewährleisten.⁹⁵⁸ In einer vom Handelsrecht gelösten steuerlichen Gewinnermittlung gründet diese Funktion des Imparitätsprinzips zwar nicht mehr auf dem Gedanken des Gläubigerschutzes.⁹⁵⁹ Die Erfassung des am Markt erwirtschafteten Reinvermögenszugangs verlangt jedoch bei der Gewinnermittlung die Eliminierung zweifelhaften Vermögens, um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden. Die Grundlage hierfür bildet das Imparitätsprinzip. Angewendet auf den Fall der Rückstellungsbewertung führt somit ein Ansatz mit Preisen zum Bilanzstichtag zu einer Unterbewertung der Rückstellung.⁹⁶⁰ Eine mit dem Imparitätsprinzip korrespondierende Rückstellungsbewertung verlangt hingegen ab dem Zeitpunkt der Verursachung eine Passivierung in Höhe der voraussichtlichen Kosten im Zeitpunkt der Erfüllung. Nur hierdurch wird eine verursachungsgerechte Periodisierung der Verpflichtung und damit die Erfassung des zutreffenden Reinvermögenszugangs gewährleistet.

Ausgehend von dieser Feststellung ist nun zu fragen, ob die Anwendung des Imparitätsprinzips durch die Gültigkeit des Nominalwertprinzips bzw. des Stichtagsprinzips im Sinne der Rechtsprechung des BFH beschränkt wird bzw. ob eine solche Beschränkung als sachgerecht gelten kann.

Das Nominalwertprinzip fordert als Nennwertprinzip (Euro = Euro) die rechtliche Maßgeblichkeit der festgelegten Nennbeträge. Dieser Grundsatz bedeutet das Verbot, ohne gesetzliche oder vertragliche Grundlage Geldnennbeträge entsprechend der Kaufkraftveränderung in andere Geldnennbeträge umzurechnen.⁹⁶¹ Damit sind die in Rechtsgeschäften, Verträgen und Bilanzen ausgewiesenen Nennbeträge unbedingt verbindlich, auch dann, wenn sich seit ihrer Festlegung die Kaufkraft der entsprechenden Geldsummen verändert hat. Ein Verstoß gegen das Nominalwertprinzip im Bereich der Rückstellungsbewertung könnte vor diesem Hintergrund vorliegen, wenn die Berücksichtigung künftiger Preisentwicklungen eine Änderung des Schuldinhalts bewirken und damit die Verbindlichkeit der Nennbetragsangabe verletzen würde.⁹⁶²

Rückstellungen sind als Geldwertschulden zu bezeichnen. Damit sind sie schuldrechtlich in ihrem Ausmaß im Gegensatz zu Geldsummenschulden zunächst nicht durch einen feststehenden Nennbetrag, sondern durch den in Geld zu berechnenden Wertanteil an einem Vermögen oder den Wert

⁹⁵⁷ Vgl. *Leffson*, GoB, S. 347.

⁹⁵⁸ Vgl. *Strobl*, Rückstellungen, StbJb. 1983/1984, S. 209.

⁹⁵⁹ Vgl. hierzu die Ausführungen im 4. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A II 3 Übernahme der IAS-Wertungen?, S. 45 ff.

⁹⁶⁰ Vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 324; *Pfleger*, Bilanzierungsprobleme, DB 1981, S. 1687.

⁹⁶¹ Vgl. *Beisse*, Wesen, FR 1975, S. 475; *Strobl*, Rückstellungen, StbJb 1983/1984, S. 212.

⁹⁶² Vgl. *Strobl*, Rückstellungen, StbJb 1983/1984, S. 212.

eines Gegenstandes definiert.⁹⁶³ Die konkrete Summe muss noch durch eine Wertberechnung festgestellt werden. Für beide Arten von Geldschulden gilt das Nominalwertprinzip jedoch gleichermaßen, da es nur eine Frage des Zeitpunkts ist, von dem ab die Geldwertschuld durch eine Wertberechnung konkretisiert wird und damit eine Geldsummenschuld ist.⁹⁶⁴ Bis zu diesem Zeitpunkt passt sie sich dem Geldwert automatisch an, was als Konsequenz und nicht als Änderung des Schuldinhalts zu verstehen ist.⁹⁶⁵ Dementsprechend hat auch der BGH entschieden, dass es sich bei einem Schadenersatzanspruch, der durch gestiegene Preise und Löhne erhöht worden ist, immer noch um den von Anfang an geltend gemachten Anspruch handelt.⁹⁶⁶ Die Erhöhung gehört damit zu dem gesamten Anspruch und bildet mit diesem eine Einheit. Eine Änderung des Betrages von Geldwertschulden (= Rückstellungen) führt damit nicht zu einer Änderung des Schuldinhalts und verletzt folglich die Verbindlichkeit der Nennbetragsangabe nicht.

Dieses schuldrechtliche Ergebnis ist auch steuerlich zu übernehmen. Nach Auffassung der Rechtsprechung ergibt sich aus dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, dass das Steuerrecht nicht abweichend vom Zivilrecht die Berücksichtigung von Minderungen des Geldwerts gestattet.⁹⁶⁷ Im Umkehrschluss folgt hieraus eine Anerkennung der rechtlichen Folgerungen, die das Zivilrecht (Schuldrecht) trifft. Vor diesem Hintergrund verstößt die Bewertung einer Rückstellung in Höhe des zukünftigen Erfüllungsbetrages nicht gegen das Nominalwertprinzip. Eine Beschränkung des Imparitätsprinzips durch das Nominalwertprinzip ist nicht festzustellen.⁹⁶⁸ Es bleibt damit zu prüfen, ob dem Stichtagsprinzip ein Vorrang gegenüber dem Imparitätsprinzip zugestanden werden muss.

Das Stichtagsprinzip enthält das Gebot, Wirtschaftsgüter und Schulden zum Abschlussstichtag zu bewerten.⁹⁶⁹ Da die jeweiligen Wertansätze somit aus den Verhältnissen am Abschlussstichtag abzuleiten sind, ist die Einbeziehung nach dem Bilanzstichtag eintretender wertmindernder Ereignisse für die Bilanzierung und Bewertung nach h.M. grundsätzlich unzulässig.⁹⁷⁰ In Bezug auf die Rückstellungsbewertung muss folglich geklärt werden, ob der durch das Imparitätsprinzip gebotene Umfang der Ausgabenantizipation durch das Stichtagsprinzip beschränkt wird. Mittels des Impari-

⁹⁶³ Vgl. *Larenz*, Lehrbuch, Bd. I, Allg. Teil, S. 174.

⁹⁶⁴ Vgl. *Beisse*, Wesen, FR 1975, S. 475.

⁹⁶⁵ Vgl. *Staudinger/K. Schmidt*, Vorb. Zu § 244, Rz. D 46.

⁹⁶⁶ Vgl. *BGH* v. 30.06.1970, VI Z R 242/68, NJW 1970, S. 1682.

⁹⁶⁷ Vgl. *BFH* v. 25.07.1968, IV R 17/67, BStBl. II 1968, S. 655.

⁹⁶⁸ Diesen Schluss ziehend auch *Kessler* in *Küting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 322; *Strobl*, Rückstellungen, StbJb 1983/1984, S. 214.

⁹⁶⁹ Vgl. *Siegel/Schmidt* in *Beck HdR*, B 161, Rz. 122, *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 322.

⁹⁷⁰ Vgl. etwa *Selchert* in *Küting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 252, Rz. 78; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG, § 6, Rz. 47; *Crezelius* in *Kirchhof*, EStG, § 5, Rz. 48.

tätsprinzips sind nur diejenigen Kapitalminderungen zu antizipieren, die aus Dispositionen bis zum Bilanzstichtag resultieren. Als Disposition des Kaufmanns ist im vorliegenden Kontext die Verursachung der rückstellungsauslösenden Verpflichtung zu sehen. Um die hieraus resultierende Kapitalminderung vollständig zu erfassen, ist es notwendig, die Rückstellung in Höhe des zukünftigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Liegt nun die Ursache der Verbindlichkeit (= Disposition) im abgelaufenen Wirtschaftsjahr, so kann ein Verstoß gegen das Wertaufhellungsprinzip nicht gesehen werden, da hierdurch nur nach dem Bilanzstichtag eintretende wertmindernde Ereignisse bilanziell unbeachtlich sind. Imparitäts- und Stichtagsprinzip ergänzen sich somit gegenseitig und stehen im Verhältnis einer Nebenordnung.⁹⁷¹ Die Beachtung zukünftiger Preisentwicklungen bei der Rückstellungsbewertung wird daher durch das Stichtagsprinzip nicht beschränkt.⁹⁷²

Dieses Ergebnis wird auch durch folgende Überlegung bestärkt. Bei Rückstellungen kommt es auf die Quasi-Sicherheit des Eintritts der Verbindlichkeit nicht an, weil an deren Konkretisierung geringere Anforderungen gestellt werden als an die Konkretisierung eines positiven Wirtschaftsguts (bspw. eine Forderung).⁹⁷³ Eine Verbindlichkeit ist bereits dann auszuweisen, wenn ihr Eintritt „wahrscheinlich“ ist. Für eine Passivierung gilt es daher, das Risiko der wirtschaftlichen Belastung aus Sicht des Bilanzstichtages zu bewerten.⁹⁷⁴ Der Bilanzierende muss prüfen, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, am zukünftigen Erfüllungstichtag aus der Verpflichtung in Anspruch genommen zu werden. Diese Einschätzung erfolgt bezogen auf den Zeitpunkt der Erfüllung, da das (Erfüllungs-) Risiko ex definitione vorher nicht eintreten kann. Somit erscheint es nur folgerichtig, sowohl beim Ansatz dem Grunde nach als auch der Höhe nach zeitkongruent auf die Verhältnisse des Erfüllungstichtages abzustellen.⁹⁷⁵

Damit ist es auch steuerlich sachgerecht, im Prinzip den Wertungen aus IAS 37 zu folgen und eine grundsätzliche Pflicht zur Bewertung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten mit dem künftigen Erfüllungsbetrag vorzusehen. Die mit dieser Verfahrensweise einhergehende Prognose

⁹⁷¹ So auch *Strobl*, Rückstellungen, StbJb 1983/1984, S. 210.

⁹⁷² Vgl. auch *Wernld* in K/S/M, EStG, § 6, Rz. A 141; *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 323; *Hirte*, Stichtagsprinzip, DB 1975, S. 523. *Moxter*, Grundsätze, S. 56 führt aus, dass das Stichtagsprinzip lediglich die Beachtung der am Abschlussstichtag objektiv vorliegenden Verhältnisse fordert. Welche Art von Stichtagswerten maßgeblich ist – etwa Barwert oder Nennwert – wird vom Stichtagsprinzip nicht geregelt.

⁹⁷³ Vgl. hierzu *Hommel/Berndt*, Wertaufhellung, DStR 2000, S. 1746. Sie sprechen in Zusammenhang mit den auf Aktiv- und Passivseite der Bilanz unterschiedlichen Konkretisierungserfordernissen auch von einem Konzept der imparitätischen Objektivierung.

⁹⁷⁴ Vgl. *Niedersächsisches FG* v. 04.09.1996, II 97/95, DStRE 1997, S. 537.

⁹⁷⁵ Vgl. auch *Pfleger*, Bilanzierungsprobleme, DB 1981, S. 1687 und *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 323. Sie führen aus, dass der Begriff des Erfüllungsbetrags seinen Bezugspunkt in der Zukunft hat. Er kann daher sinnvollerweise nur als derjenige Betrag verstanden werden, den der Kaufmann im Zeitpunkt der Erfüllung effektiv aufbringen muss.

der zukünftigen Entwicklungen eröffnet dem Bilanzierenden zumindest bei langfristigen Rückstellungen Ermessensspielräume, die unter Objektivierungsgesichtspunkten Schwierigkeiten bereiten.⁹⁷⁶ Um diesen Konflikt zwischen dem Grundsatz einer zutreffenden Periodenerfolgsermittlung und dem Ziel einer objektivierten Rechnungslegung zu lösen, sollte eine Berücksichtigung künftiger Entwicklungen nur dann zulässig sein, wenn diese objektiviert nachweisbar sind.⁹⁷⁷ In diesem Sinne ist entsprechend der Regelung in IAS 37 daran zu denken, berücksichtigungsfähige Kosten auf diejenigen zu beschränken, die mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind.⁹⁷⁸ Der Steuerpflichtige muss nachweisen können, dass er mit dem Eintritt bestimmter Preisentwicklungen rechnen muss. Um eine ausreichende Objektivierung zu erreichen, könnte es sich zudem anbieten, eine Begrenzung des Prognosehorizonts vorzuschreiben.⁹⁷⁹ Mit einem solchen Vorgehen wird auch dem Objektivierungsaspekt Rechnung getragen.⁹⁸⁰ Abschließend kann daher die Passivierung einer Rückstellung in Höhe des zukünftigen Erfüllungsbetrags, wie sie in IAS 37 vorgesehen ist, auch steuerlich *de lege ferenda* befürwortet werden.⁹⁸¹

3.2 Notwendigkeit einer Abzinsung

Im *present-value approach* von IAS 37 korrespondiert die Berücksichtigung des zukünftigen Erfüllungsbetrags mit der Notwendigkeit einer Abzinsung. Aufgrund des steuerlichen Abzinsungsgebots besteht in diesem Punkt zumindest im Grundsatz Übereinstimmung mit den IAS. In Verbindung mit der empfohlenen Bewertung mit dem künftigen Erfüllungsbetrag (Abschnitt 3.1) ergibt sich eine schlüssige Bewertungskonzeption für die steuerliche Gewinnermittlung, die dem IAS-Vorbild im Grundsatz folgt. Die unvermindert heftige Diskussion um die steuerliche Abzinsungsproblematik

⁹⁷⁶ Vgl. *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 30.

⁹⁷⁷ Ähnlich *Herzig*, Rückstellung, DB 1990, S. 1353; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 215.

⁹⁷⁸ *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 325.

⁹⁷⁹ Vgl. *Tautorius*, Bemessung, WPg 1977, S. 322 f. Er schlägt konkret eine Begrenzung des bewertungsrelevanten Prognosehorizonts auf die nach dem Bilanzstichtag folgenden 5 Jahre vor. Unabhängig davon besteht auch weiterhin die Pflicht, die Höhe der Rückstellung an den Bilanzstichtagen zu überprüfen und ggf. eine Anpassung vorzunehmen. Vgl. hierzu auch *Pfleger*, Bilanzierungsprobleme, DB 1981, S. 1687. Hiervon geht zum einen eine Objektivierungswirkung aus. Zum anderen wird der Kaufmann hierdurch angehalten, eine möglichst realitätsgerechte Schätzung vorzunehmen, um spätere Anpassungen und damit mögliche Minderungen der Rückstellungshöhe zu vermeiden.

⁹⁸⁰ Die Berücksichtigung zukünftiger Entwicklungen ist zudem auch dem geltenden Steuerrecht nicht fremd. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. a EStG ist bei der Bildung von Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen anhand von Erfahrungen der Vergangenheit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird. Zwar handelt es sich hier vordergründig um eine ex-post-Berechnung. Aufgrund der Extrapolation der vergangenen Ereignisse wird jedoch unterstellt, dass sich ähnliche Entwicklungen auch in Zukunft ergeben werden. Insofern werden auch hier schon – mittelbar – Ereignisse der Zukunft in die Rückstellungsbewertung einbezogen.

⁹⁸¹ So auch der *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587.

macht eine Auseinandersetzung mit dieser Frage erforderlich, wobei jedoch stets von der empfohlenen Bewertung mit dem zukünftigen Erfüllungsbetrag auszugehen ist.

3.2.1 Diskussion der steuergesetzlichen Regelung

Die steuerlich de lege lata bestehende Regelung der Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten unabhängig von einem im Erfüllungsbetrag enthaltenen Zinsanteil wird von Rechtsprechung und Schrifttum kritisiert. Kommen die Zinsvorteile einer unverzinslichen Verpflichtung dem Steuerpflichtigen erst in späteren Perioden zu, so soll die Vorwegnahme im Wege der Abzinsung einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip darstellen.⁹⁸² Künftige Einnahmen können jedoch die gegenwärtige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht erhöhen, so dass eine vorweggenommene Besteuerung möglicher Zinsvorteile nach dieser Auffassung nicht sachgerecht erscheint.⁹⁸³ Eine Abzinsung ungewisser Verbindlichkeiten ist aus diesem Blickwinkel nur dann gerechtfertigt, wenn in dem Erfüllungsbetrag ein (verdeckter) Zinsanteil enthalten ist,⁹⁸⁴ da vom Kaufmann zu zahlende Zinsen, die auf die Zeit zwischen dem Bilanzstichtag und dem Erfüllungszeitpunkt der Schuld entfallen, nach dem Grundsatz der bilanziellen Nichterfassung schwebender Geschäfte aus dem Erfüllungsbetrag auszuscheiden sind.⁹⁸⁵

Ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip kann in der Abzinsung nur dann gesehen werden, wenn die Bewertung mit dem abgezinsten Betrag eine Antizipation zukünftiger Zinserträge darstellt, die erst noch erwirtschaftet werden müssen, damit der Barwert der Verpflichtung im Zahlungszeitpunkt den Erfüllungsbetrag erreicht. Diese Betrachtung missachtet jedoch die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Denn mit der Bewertung einer Verbindlichkeit zu ihrem Barwert werden nicht unzulässigerweise Erträge antizipiert. Vielmehr enthält der Abzinsungsbetrag zukünftige Zinsaufwendungen, die auf die Perioden nach dem Bilanzstichtag entfallen.⁹⁸⁶ Durch die Abzinsung der Verbindlichkeit

⁹⁸² Vgl. *BFH* v. 15.07.1998, I R 24/96, BStBl. II 1998, S. 728; v. 07.10.1997, VIII R 84/94, BStBl. II 1997, S. 331; v. 12.12.1990, I R 153/86, BStBl. II 1991, S. 479 sowie *Schulze-Osterloh*, Rückstellungen, BB 2003, S. 354; *Werndl* in *K/S/M*, EStG, § 6, Rz. D 29; *Koths*, Abzinsung, StbJb. 2000/2001, S. 273 f.

⁹⁸³ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 298

⁹⁸⁴ Vgl. *BFH* v. 07.07.1983, IV R 47/80, BStBl. II 1983, S. 753; v. 05.02.1987, IV R 81/84, BStBl. II 1987, S. 845; v. 12.12.1990, I R 153/86, BStBl. II 1991, S. 479; zustimmend *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beilage 9, S. 14 f.

⁹⁸⁵ Vgl. *BFH* v. 03.07.1980, IV R 138/76, BStBl. II 1980, S. 648; v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1993; *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 329; *Werndl* in *K/S/M*, EStG, § 6, Rz. D 28; *Kütting/Kessler*, Rückstellungsbildung, DStR 1989, S. 723 f.

⁹⁸⁶ Vgl. *Herzig*, Rückstellungen, StbJb 1985/1986, S. 88; *Hahn*, Abzinsung, DStZ 1994, S. 357. *Kupsch*, Entwicklungen, DB 1989, S. 60 führt aus, dass im Erfüllungsbetrag enthaltene Zinsen vom Schuldner nicht zurückgezahlt werden können. Sie entstehen als Zahlungsverpflichtung neben dem zurückzuzahlenden Kapitalbetrag.

bleiben somit lediglich die auf zukünftige Perioden entfallenden Zinsaufwendungen unberücksichtigt.⁹⁸⁷ Damit wird jedoch nicht gegen das Realisationsprinzip verstoßen.⁹⁸⁸

Zudem nutzt der Steuergesetzgeber das Instrument der Abzinsung *de lege lata* nicht zur Aufspaltung einer unverzinslichen Verpflichtung in einen Erfüllungs- und einen Zinsbetrag.⁹⁸⁹ Mit der Bezugnahme auf die Belastungswirkung zukünftiger Verpflichtungen in Abhängigkeit einer Verzinsung tritt vielmehr eine ökonomische Funktion der Abzinsung in den Vordergrund. Hierbei liegt die Überlegung zugrunde, dass bei einem längeren Zahlungsaufschub aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung stets von einem Zinsanteil im Erfüllungsbetrag auszugehen ist, da bei einer kurzfristigen Zahlung nur ein geringerer Betrag vereinbart worden wäre.⁹⁹⁰ Diese Annahme erscheint sachgerecht, da Zinsfragen in Preisvereinbarungen regelmäßig einbezogen werden.⁹⁹¹ Sie ist auch steuerlich zu beachten, da zum Bilanzstichtag der tatsächliche Wert eines Wirtschaftsguts Maßstab sein muss, um den „vollen“ Gewinn zu ermitteln.⁹⁹² Die Abzinsung einer zukünftigen Verpflichtung ist demzufolge notwendig geboten, um eine Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten.⁹⁹³

Vor dem Hintergrund dieser Kongruenz zwischen steuergesetzlicher Regelung und IAS-Konzeption, nach der ebenfalls das zeitliche Moment des Belastungseintritts maßgeblich für eine Abzinsung ist,⁹⁹⁴ bleibt es unverständlich, weshalb steuerlich *de lege lata* bei der Bewertung der Rückstellung auf die Preisverhältnisse am Bilanzstichtag abgestellt und eine Abzinsung nur dann durchgeführt wird, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung unverzinslich ist.⁹⁹⁵ Beide Abwei-

⁹⁸⁷ Vgl. *Groh*, Abzinsung, BB 1988, S. 1919. Auch die Abzinsung von unverzinslichen Forderungen zur Ermittlung des niedrigeren Teilwerts vollzieht sich auf Aufwandskonten. Dieser Sachverhalt ist hier analog anzuwenden.

⁹⁸⁸ So auch *Moxter*, Grundsätze, S. 166. Seiner Ansicht nach steht das Realisationsprinzip einer Abzinsung nicht entgegen.

⁹⁸⁹ Vgl. zu unterschiedlichen Funktionen der Abzinsung auch *Werndl* in K/S/M, EStG, § 6, Rz. D 27; *Hahn*, Rückstellung, DStZ 1994, S. 353 ff.

⁹⁹⁰ Vgl. *Herzig*, Rückstellungen, StbJb 1985/1986, S. 88; *Clemm*, Abzinsung, StbJb 1987/1988, S. 69; *Weber-Grellet* in FS Schmidt, Bilanzsteuerrecht, S. 162; *ders.*, Steuerbilanzen, StuB 1999, S. 1293.

⁹⁹¹ Vgl. *Clemm*, Verzinslichkeit, DStJG, 1984, S. 219, 237; *Strobl* in FS Döllerer, Abzinsung, S. 622.

⁹⁹² Vgl. *BFH* v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291; *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, § 2, Rz. 5; *ders.*, Steuerbilanz, StuB 1999, S. 1292 f.

⁹⁹³ Vgl. *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000, S. 115: „Bei wirtschaftlicher Betrachtung kommt man aber an der Tatsache, dass eine zeitlich später eintretende Belastung die aktuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen weniger einschränkt als eine sofort fällige, kaum vorbei.“. Ähnlich auch *Siegel*, Rückstellungen, StuB 1999, S. 197, der die (uneingeschränkte) Abzinsung von Geldleistungsverpflichtungen befürwortet.

⁹⁹⁴ Die grundsätzliche Kongruenz der Regelungen wird auch durch die Gesetzesbegründung zur Einführung einer Abzinsungspflicht im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 verdeutlicht. Im Allgemeinen Teil heißt es: „Mit der Steuerreform werden die Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen bei der Gewinnermittlung an internationale Standards angeglichen.“ Vgl. *BT-Drucks. 14/23*, S. 127. Vgl. hierzu auch die Ausführungen unter 2.2. Abzinsung des Rückstellungsbetrags, S. 239 ff.

⁹⁹⁵ Vgl. allgemein auch *Ernsting*, Abzinsungsgebot, StuB 1999, S. 460. Er spricht in diesem Zusammenhang von einem „cherry picking“ des Steuergesetzgebers.

chungen vom *present-value approach* nach IAS 37 können nicht überzeugen. Sind Rückstellungen abzuzinsen, weil die zugrundeliegenden Verpflichtungen erst zukünftig zu erfüllen sind, müssen folgerichtig auch bis zum Erfüllungszeitpunkt zu erwartende Kosten- und Preissteigerungen in die Bemessung der Rückstellungshöhe einbezogen werden (s.o.).⁹⁹⁶ Des Weiteren erscheint es nicht sachgerecht, dass die Qualität der Verzinslichkeit einer Verbindlichkeit deren gesetzliche Abzinsung abwendet. Eine solche Regelung eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Umgehung der gesetzlichen Vorschrift durch Vereinbarung einer niedrigen Verzinsung.⁹⁹⁷ Derartige Manipulationsspielräume können – unbeschadet der geltenden Regelungen – in einer zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung nicht akzeptiert werden und begründen daher die Notwendigkeit, auch bei verzinslichen Verbindlichkeiten grundsätzlich eine Abzinsung vorzusehen.

Insgesamt stellt sich der *present-value approach* nach IAS 37 damit als schlüssige Bewertungskonzeption dar, welche auch in einer zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung umgesetzt werden sollte.⁹⁹⁸

3.2.2 Möglichkeit der Ausgestaltung

Im Folgenden werden Überlegungen zur möglichen Ausgestaltung der Abzinsungskonzeption nach IAS 37 in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung angestellt.

Eine Abzinsung (ungewisser) Verbindlichkeiten sollte grundsätzlich unabhängig von deren Verzinslichkeit vorgeschrieben werden, wobei die Zinsen in die Abzinsung einzubeziehen sind mit der Folge, dass bei angemessener Verzinsung keine Abzinsung erfolgt. Des Weiteren ist nicht zwischen Geldleistungs- und Sachleistungsverpflichtungen zu unterscheiden. Im Rahmen einer gesetzlichen Kodifikation dieser Regelung kann die Abzinsung steuerlich nicht, wie nach IAS 37

⁹⁹⁶ Vgl. auch *Niemann*, Abzinsung, StB 2000, S. 216; *Ernsting*, Abzinsungsgebot, StuB 1999, S. 460 und *Roser/Tesch/Seemann*, Grundsätze, FR 1999, S. 1346. *Beiser*, Abzinsung, DB 2001, S. 297 führt aus „Werden der Rückstellung Kostenschätzungen auf Basis von Gegenwartspreisen zugrunde gelegt, so gibt es nichts abzuzinsen: Gegenwartswerte = Barwerte!“.

⁹⁹⁷ Diese Problematik wird grundsätzlich auch von der *Finanzverwaltung* gesehen. Im *Schreiben v. 23.08.1999*, IV C –S 2175- 25/99, BStBl. I 1999, S. 818, wird darauf hingewiesen, dass die Vereinbarung eines Zinssatzes „nahe 0%“ im Einzelfall als missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO beurteilt werden könnte. Unabhängig von der Auslegungsbedürftigkeit dieser Regelung, wird hiermit nur versucht, die Symptome (=Gestaltungsmöglichkeiten) der Vorschrift zu lindern. Will man jedoch sachgerecht die Ursache der unzulässigen Spielräume beseitigen, muss man verzinsliche Verbindlichkeiten in die Abzinsungspflicht einbeziehen.

⁹⁹⁸ Im Ergebnis so auch der *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587. *Moxter*, Grundsätze, S. 167 bejaht allgemein die Möglichkeit, eine Typisierung im Sinne eines generellen Abzinsungsgebots längerfristiger erfolgswirksamer Schuldenzugänge durchzuführen. Zudem stellt die hier vorgeschlagene Übernahme des *present-value approach* aus IAS 37 eine Forderung dar, die auch schon in der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über die Entsorgung von Altfahrzeugen (Stand 07.08.2001) vom BMU für das Handelsrecht erhoben wurde. Siehe auch *Kessler*, Bilanzrecht, DStR 2001, S. 1912.

Kodifikation dieser Regelung kann die Abzinsung steuerlich nicht, wie nach IAS 37 vorgesehen, pauschal von der Wesentlichkeit des Zinseffekts abhängig gemacht werden.⁹⁹⁹ Da der Begriff der IAS-Wesentlichkeit sinnvoll nicht typisierend abgegrenzt werden kann, sondern nur im Einzelfall Bedeutung erlangt, würden dem Steuerpflichtigen Ermessensspielräume eröffnet, die steuerlich schwer vertretbar sind. Trotzdem erscheint es steuerlich zweckmäßig, unter dem Aspekt der Praktikabilität den Bereich einer generellen Abzinsungspflicht zu konkretisieren und Bagatellfälle aus der Abzinsungspflicht herauszunehmen.

Eine Abzinsung verzinslicher Verpflichtungen wird immer dann zu einer betragsmäßigen Auswirkung führen, wenn der gesetzliche Diskontierungszinsfuß vom vertraglich vereinbarten Zinssatz abweicht. Divergieren die beiden Zinssätze allerdings nicht bzw. nur marginal, so kompensieren sich die Einrechnung des zukünftigen Zinsaufwands und die folgende Abzinsung auf den Barwert. Aufgrund dieses kompensatorischen Effekts ist daran zu denken, eine Zinsspanne festzulegen, innerhalb der eine Abzinsung unterbleibt. Des Weiteren erscheint es aus Praktikabilitätsgründen sachgerecht, eine Abzinsung bei (ungewissen) Verbindlichkeiten erst ab einer (Rest-) Laufzeit aus Sicht des Bilanzstichtags von mehr als 12 Monaten vorzuschreiben, da der Zinseffekt bei unterjährigen Verpflichtungen zu vernachlässigen sein dürfte.

Abschließend ist auf die Frage des anzusetzenden Rechnungszinsfußes einzugehen. Die nach IAS 37 vorgeschriebene Verwendung von Kapitalmarktzinssätzen ist steuerlich unter Objektivierungsaspekten bedenklich.¹⁰⁰⁰ Denn die Volatilität der Zinssätze und die Problematik ihrer Ermittlung wirft für die Konkretisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage erhebliche Probleme auf.¹⁰⁰¹ Daher sollte der Diskontierungszinsfuß steuerlich auch de lege ferenda vorgegeben sein, wobei über die Notwendigkeit von Anpassungen nachgedacht werden sollte. So könnte in Erwägung gezogen werden, eine Senkung des bestehenden Zinssatzes von 5,5% vorzunehmen. Hierfür spricht zum einen das seit geraumer Zeit niedrige Zinsniveau langfristiger Staatsanleihen,¹⁰⁰² was bei einem Diskontierungsfaktor von 5,5% eine Unterbewertung der Rückstellungen bewirkt. Zum anderen führt derzeit bei Pensionsrückstellungen ein Zinsfuß von etwa 5% zu ähnlichen Ergebnissen wie bei

⁹⁹⁹ In einer rein informationsorientierten Rechnungslegung ist das Kriterium der Wesentlichkeit des Zinseffekts durchaus mit dem Grundsatz der materiality zu begründen. Über Sachverhalte mit geringer wirtschaftlicher Relevanz muss folglich nicht informiert werden, da diese für den Bilanzadressaten nicht entscheidungserheblich sind.

¹⁰⁰⁰ Vgl. *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000, S. 115.

¹⁰⁰¹ Vgl. allgemein *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rz. 167 ff.

¹⁰⁰² Vgl. *Deutsche Bundesbank*, Kapitalmarktstatistik Juni 2003, Statistisches Beiheft zum Monatsbericht 2, S. 40. Die durchschnittlichen Umlaufrenditen börsennotierter Bundeswertpapiere betragen zur Zeit bei Restlaufzeiten von über 3 bis 5 Jahren 2,84% und bei Restlaufzeiten von über 8 bis 15 Jahren 3,77%.

der Ermittlung nach internationalen Verfahren.¹⁰⁰³ Auch unter Berücksichtigung angemessener Risikozuschläge bei der Diskontierung ungewisser Verbindlichkeiten könnte daher eine Senkung des Diskontierungszinsfußes in Erwägung gezogen werden.¹⁰⁰⁴

3.3 Möglichkeit einer Ansammlung

Bei der Behandlung der (echten) Ansammlungsrückstellungen konnte Übereinstimmung zwischen IAS und Steuerrecht festgestellt werden. In diesem Bereich ist die Übernahme der IAS-Wertungen in das Steuerrecht somit unproblematisch.¹⁰⁰⁵ Die gravierenden Abweichungen in der Behandlung der Verteilungsrückstellungen erfordern hingegen weitergehende Überlegungen.

Der nach IAS 37 gebotene Ansatz von Verteilungsrückstellungen in Höhe des Barwerts der zukünftigen Verpflichtung folgt aus dem Grundsatz der Unentziehbarkeit. Da die Verpflichtung für den Bilanzierenden einseitig nicht mehr abwendbar ist, muss sie in voller Höhe (abgezinst) ausgewiesen werden. Die gleichzeitige Aktivierung des Werts der Verpflichtung gründet auf der Zuerkennung eines Nutzenpotentials und der daraus folgenden Qualifikation als asset. Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass auch steuerlich bei gegebener Unentziehbarkeit der Verpflichtung ein Ausweis in Höhe des abgezinsten Barwerts zu fordern ist. Insofern ist die Regelung aus IAS 37 auch steuerlich grundsätzlich zulässig. Es erscheint jedoch nicht möglich, in Höhe des Werts der Verpflichtung einen steuerlichen Aktivposten vorzusehen, da die steuerliche Abgrenzung einer aktiven Bilanzierungseinheit nicht der asset-Definition der IAS folgt.¹⁰⁰⁶ Eine Aktivierung der „Wegschaffungskosten“ als Teil der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts, wie dies IAS vorsieht, muss daher steuerlich ausgeschlossen werden.

Aus diesem Grund könnte daran gedacht werden, die betreffende Verpflichtung in voller Höhe (abgezinst) zu passivieren und gleichzeitig eine bis zum Erfüllungszeitpunkt gleichmäßig aufzulösende

¹⁰⁰³ Vgl. Müller, Altersversorgung, WPg 2003, S. 166 und Lachnit/Ammann/Müller/Wulf, DB 1998, S. 2180. Die Autoren weisen zwar auf unternehmensindividuelle Unterschiede in der Höhe des Zinssatzes hin. In der Tendenz ergeben sich jedoch eher Abweichungen nach unten. Dies zeigen die Beispiele der Unternehmen, die beim Übergang auf IAS oder US-GAAP bei Pensionsrückstellungen erhebliche Nachdotierungen vornehmen mussten. Vgl. hierzu auch die Übersicht bei Müller, Altersversorgung, WPg 2003, S. 166.

¹⁰⁰⁴ Vgl. auch Moxter, Grundsätze, S. 167. Er spricht von der Notwendigkeit, einen Zinssatz typisiert vorzugeben, um Ermessensspielräumen vorzubeugen. Dieser Zinssatz sollte seiner Auffassung nach relativ niedrig sein, um dem Vorsichtsprinzip gerecht zu werden. Zwar ist dem Vorsichtsprinzip in einer vom Handelsrecht gelösten steuerlichen Gewinnermittlung keine dominierende Funktion mehr zuzuerkennen. Allerdings ist steuerlich nach Maßgabe der Besteuerung des „vollen“ Gewinns eine Unterbewertung der Verpflichtungen des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Daher ist der Auffassung von Moxter auch steuerlich zu folgen.

¹⁰⁰⁵ Mit diesem Ergebnis auch der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587.

¹⁰⁰⁶ Zur Begründung vgl. die Ausführungen im 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A I 3.2, S. 70 ff.

Bilanzierungshilfe anzusetzen.¹⁰⁰⁷ Hierdurch würde eine Aktivierung der zukünftigen Aufwendungen ermöglicht, ohne dass diese eine Wirtschaftsgutqualität besitzen müssten. Problematisch an dieser Vorgehensweise ist allerdings die damit verbundene Einführung eines Aktivierungswahlrechts in die Steuerbilanz, dem kein Wirtschaftsgut zugrunde liegt. Derartige Ermessensspielräume sind in einer steuerlichen Gewinnermittlung problematisch, so dass auch diese Möglichkeit der bilanziellen Abbildung von Verteilungsrückstellungen ausscheidet.¹⁰⁰⁸

Die einer Verteilungsrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung ist für den Kaufmann unentziehbar entstanden. Insofern könnte daran gedacht werden, die Rückstellung in voller Höhe (abgezinst) zu passivieren und in den Folgejahren jeweils eine Aufzinsung vorzusehen. Eine solche Vorgehensweise würde jedoch unberücksichtigt lassen, dass die Erfüllung der Verpflichtung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Nutzung des „wegzuschaffenden“ Wirtschaftsguts während der gesamten Nutzungsdauer steht. Die rätierliche Aufwandszuordnung zu den Perioden der Nutzung weist Ähnlichkeiten zur Behandlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten auf. Diese Kosten sind mit Abschluss des Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgangs rechtlich entstanden. Da der Kaufmann das entsprechende Wirtschaftsgut jedoch über eine gewisse Zeitspanne nutzen kann, ist es angemessen, die Kosten auf diesen Zeitraum zu verteilen. Insofern erscheint es gerechtfertigt, auch bei Verpflichtungen, die sich bspw. auf den Abbruch oder die Entfernung eines vom Bilanzierenden genutzten Wirtschaftsgutes beziehen, eine derartige Periodisierung der anfallenden Aufwendungen vorzusehen.¹⁰⁰⁹ Aus diesem Grund wird auch die Möglichkeit der Passivierung der abgezinsten Verpflichtung in voller Höhe als nicht sinnvoll erachtet.

Die bisherigen Überlegungen lassen es zweckmäßig erscheinen, Verteilungsrückstellungen steuerlich auch de lege ferenda über die Perioden bis zum Erfüllungszeitpunkt rätierlich anzusammeln.¹⁰¹⁰ Aus Objektivierungs- und Praktikabilitätsgründen ist hierbei eine Linearität der Aufwandsvertei-

¹⁰⁰⁷ Vgl. hierzu auch *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350; *Siegel*, Realisationsprinzip, BFuP 1994, S. 18 f; *ders.*, Umweltschutz, BB 1993, S. 336. Der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ist nicht zulässig, da dieser im betreffenden Geschäftsjahr eine Auszahlung voraussetzt, die hier nicht getätigt wird.

¹⁰⁰⁸ Vgl. zur Unzulässigkeit der Aktivierung von Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz auch *BFH* v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl. II 2000, S. 632; *Döllner*, BB-Beilage 12, 13/1987; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG, § 5, Rz. 32; *ders.*, Steuerbilanzrecht, § 9, Rz. 10.

¹⁰⁰⁹ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 307. Er befürwortet eine rätierliche Ansammlung und sieht ebenso systematische Zusammenhänge mit einer Abschreibungsregelung.

¹⁰¹⁰ Für eine Ansammlung von Verteilungsrückstellungen vgl. auch *Lambrecht* in *K/S/M*, EStG, § 5, Rz. 400 (Entfernungsverpflichtungen); *Schreiber* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 920; *Bordewin*, Einzelfragen, DB 1992, S. 1535; *Kupsch*, Bilanzierung, BB 1992, S. 2327.

lung zu befürworten.¹⁰¹¹ Kontrovers diskutiert wird die Frage, ob neben der Ansammlung noch eine Abzinsung vorzusehen ist. Eine solche Vorgehensweise erscheint zumindest bedenklich, da bei Geldleistungsverpflichtungen, die sofort in voller Höhe mit dem abgezinsten Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, dieses Zeitelement nur einmal - durch Abzinsung – berücksichtigt wird.¹⁰¹² Ratierlich anzusammelnde Sachleistungsverpflichtungen werden auf diese Weise ungünstiger behandelt als Geldleistungsverpflichtungen. Auch nach Auffassung des BFH entfällt bei Bewertung einer Rückstellung nach der Ansammlungsmethode eine Abzinsung.¹⁰¹³ Die ratierliche Ansammlung wird insofern als Substitut der Abzinsung gesehen.¹⁰¹⁴ Unter diesem Aspekt erscheint es nicht zuletzt aus Praktikabilitätsabwägungen vertretbar, auf eine Abzinsung von Verteilungsrückstellungen zu verzichten. Insgesamt ist damit den Wertungen aus IAS 37 in Bezug auf Verteilungsrückstellungen nicht zu folgen. Auch für eine zukünftige steuerliche Gewinnermittlung wird die lineare Ansammlung von Verteilungsrückstellungen als sachgerechte Konzeption vorgeschlagen.

4 Zwischenergebnis

Im Folgenden werden die herausgearbeiteten Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten der Höhe nach tabellarisch zusammengefasst.

¹⁰¹¹ Durch eine lineare Ansammlung entfällt bspw. auch die Verwendung von Schlüsselgrößen, um eine Aufwandsverteilung auf die einzelnen Perioden durchführen zu können. Dies trägt maßgeblich zur Objektivierung des Bilanzansatzes bei.

¹⁰¹² Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 5, Rz. 299. *Roser/Tesch/Seemann*, Abzinsung, FR 1999, S. 1348 ff. weisen zusätzlich darauf hin, dass es einen Zielkonflikt zwischen der Abzinsung in Verbindung mit der geforderten Ansammlung in gleichen Raten gibt.

¹⁰¹³ Vgl. *BFH* v. 19.02.1975, I R 28/73, BStBl. II 1975, S. 480.

¹⁰¹⁴ Vgl. *Köster/Patt/Wendt/Wischmann* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 6 EStG, Rz. R 20, Sonderband Steuerreform 1999/2000/2002. Ihrer Ansicht nach hat der Gesetzgeber mit der Ausweitung der Abzinsung auf die Ansammlungsrückstellungen die Rechtsprechung ignoriert.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	
- Ansatz der Höhe nach -	
Kriterium	Ausprägung
Erfüllungsbetrag	Pflicht zur Bewertung mit Preisen zum Erfüllungsstichtag
Abzinsung	Abzinsungspflicht bei verzinslichen und unverzinslichen Verpflichtungen
Ansammlung	<p>1. <i>Verteilungsrückstellungen</i> Gleichmäßige ratierliche Ansammlung über die Perioden bis zum Erfüllungszeitpunkt</p> <p>2. <i>Ansammlungsrückstellungen</i> Ratierliche Bildung jeweils in Höhe des (abgezinsten) im Geschäftsjahr entstandenen Betrags</p>

Tabelle 11: Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten der Höhe nach in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung

B Exkurs: Pensionsrückstellungen

Sowohl die IAS als auch das Steuerrecht haben mit IAS 19 bzw. § 6a EStG Sonderregelungen für den Ansatz und die Bewertung von Pensionsrückstellungen geschaffen. Daher werden diese Vorschriften hier ebenfalls gesondert diskutiert.¹⁰¹⁵

¹⁰¹⁵ Pensionsrückstellungen sind als spezielle Ausprägung der Verbindlichkeitsrückstellungen zu qualifizieren; vgl. etwa Heubeck, Pensionsrückstellungen, BFuP 1987, S. 332. Daher werden im Rahmen eines Exkurses nur die wesentlichen Problembereiche von Pensionsrückstellungen einer vergleichenden Beurteilung unterzogen. Weitergehende Diskussionen würden den konzeptionellen Ansatz dieses Gutachtens sprengen. Für eine ausführliche Diskussion von Pensionsrückstellungen vgl. daher etwa Heubeck, Pensionsrückstellungen, BFuP 1987, S. 332 ff.; Heyd, Rechnungslegung, S. 384 ff.; Höfer in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 351 ff. und Schülen, Pensionsrückstellungen, HdJ, Abt. III/7 (Steuerrecht) sowie die dort gegebenen Nachweise.

I **Ansatz nach IAS 19**

Nach IAS 19.7 sind Pensionsverpflichtungen des Unternehmens gegenüber seinen Mitarbeitern entweder als leistungsorientierte Versorgungszusagen (*defined benefit plans*) oder als beitragsorientierte Versorgungszusagen (*defined contribution plans*) einzuordnen. Leistungsorientierte Versorgungszusagen werden hierbei nach IAS 19.7 negativ abgegrenzt, indem sie diejenigen Pensionsverpflichtungen umfassen, die nicht die Merkmale einer beitragsorientierten Versorgungszusage erfüllen. Bei beitragsorientierten Versorgungszusagen verpflichtet sich das Unternehmen zur Zahlung vereinbarter Prämien an einen bestimmten Versorgungsträger (z.B. Pensionskassen oder Direktversicherungen)¹⁰¹⁶ und hat darüber hinaus keine Verpflichtungen zur Leistung, wenn die Mittel des Versorgungsträgers nicht ausreichen, um die entsprechenden Versorgungsleistungen zu erbringen. Demzufolge sind leistungsorientierte Versorgungszusagen gem. IAS 19.27(b) dadurch gekennzeichnet, dass das zusagende Unternehmen das versicherungsmathematische Risiko (die tatsächlichen Kosten der Versorgung übersteigen die erwarteten Kosten) und das Anlagerisiko (die zur Erbringung der Versorgungsleistung investierten Mittel reichen nicht aus, um die erwarteten Versorgungsleistungen zu erbringen) trägt.

Ist ein Versorgungsplan nach den vorstehenden Grundsätzen als beitragsorientiert zu beurteilen, so wird der Pensionsaufwand des zusagenden Unternehmens durch den Beitrag bestimmt, der in der jeweiligen Periode zu zahlen ist.¹⁰¹⁷ Aufgrund des fehlenden Leistungsrisikos kommt daher eine Berücksichtigung derartiger *defined contribution plans* als Pensionsverpflichtung nicht in Betracht.¹⁰¹⁸ Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich deshalb auf die bilanzielle Abbildung von leistungsorientierten Versorgungszusagen (*defined benefit plans*).

Die Ermittlung der Pensionsverpflichtung erfolgt gem. IAS 19.64 nach der Methode der laufenden Einmalprämien (*projected unit credit method*) als Variante des Anwartschaftsbarwertverfahrens.¹⁰¹⁹ Die Höhe der Pensionsverpflichtung ergibt sich danach aus der Summe der auf den Abschlussstichtag diskontierten zukünftigen Versorgungsleistungen, soweit diese bereits auf bis zum Bilanzstichtag erdienten Ansprüchen beruhen. Die jährliche Rückstellungszuführung umfasst damit den Barwert des im jeweiligen Jahr nach Maßgabe der zugrunde liegenden Rentenformel (*benefit formula*)

¹⁰¹⁶ Auch hier ist allerdings eine Haftung möglich, falls das zusagende Unternehmen an eventuellen Überschüssen partizipiert oder für eventuelle Deckungslücken einzustehen hat.

¹⁰¹⁷ Vgl. *Feld*, Bilanzierung, WPg 2003, S. 580.

¹⁰¹⁸ Vgl. *Müller*, Altersversorgung, WPg 2003, S. 164; *Kütting/Nardmann*, Pensionsverpflichtungen, DStR 1993, S. 1838; *Krawitz*, Rechnungslegungsvorschriften, StuB 2001, S. 741.

¹⁰¹⁹ Vgl. zum Anwartschaftsbarwertverfahren auch *Heyd*, Rechnungslegung, S. 385 f.

erworbenen Anspruchs sowie die einjährige Verzinsung der Vorjahresrückstellung.¹⁰²⁰ Aus dieser Methodik folgt, dass die periodische Aufwandszuführung im Zeitablauf ansteigt, da der in einem Folgejahr erworbene Teilanspruch im Vergleich zum Vorjahr über einen kürzeren Zeitraum diskontiert wird und die Fälligkeitswahrscheinlichkeit eines Teilanspruchs mit steigendem Lebensalter des Begünstigten zunimmt.¹⁰²¹

Die nach IAS 19 gebotene Zuordnung von Teilansprüchen zu den einzelnen Dienstjahren erfolgt grundsätzlich nach Maßgabe des zugrunde liegenden Leistungsplans (*benefit formula*). So ist eine Gleichverteilung möglich, es können jedoch auch in den letzten Jahren der aktiven Zeit mehr (weniger) Pensionsansprüche erworben werden als in den ersten Jahren (*backloading* bzw. *frontloading*). Indes schreibt IAS 19.67 im Falle eines unverhältnismäßigen *backloading*, bei dem Arbeitsleistungen späterer Dienstjahre zu wesentlich höheren Versorgungsleistungen berechtigen (*materially higher level*), eine von der Leistungsformel abweichende Gleichverteilung des Dienstzeitaufwands auf die einzelnen Perioden vor. Es wird allerdings keine Aussage getroffen, ab welchem Grad der Disproportionalität der Aufwandsverteilung eine „Unverhältnismäßigkeit“ anzunehmen ist.

Bei der Bewertung des Pensionsanspruchs sind gem. IAS 19.78 - .82 die Sterbewahrscheinlichkeit sowie die Wahrscheinlichkeiten für die Fluktuation der Mitarbeiter und den Eintritt anderer biometrischer Ereignisse (Invalidität, Frühpensionierung etc.) zu beachten.¹⁰²² Wird die Höhe der Versorgungsleistung durch zukünftige Gehaltsentwicklungen beeinflusst, so sind bei der Bewertung gem. IAS 19.73 und .83 voraussichtliche zukünftige Gehaltssteigerungen (bspw. aufgrund von Inflation, Dauer der Unternehmenszugehörigkeit oder Beförderung) zwingend zu berücksichtigen.¹⁰²³ Die genannten Bewertungsparameter müssen gem. IAS 19.72 nach objektiven Grundsätzen bestimmt werden und untereinander konsistent sein. Die auf diese Weise ermittelte Pensionsverpflichtung ist auf den jeweiligen Bilanzstichtag abzuzinsen. Hierbei soll der entsprechende Rechnungszinsfuß aus den aktuellen Marktrenditen erstrangiger festverzinslicher Industriedarlehen abgeleitet werden (IAS 19.78). In Ländern, in denen kein liquider Markt für solche Industriedarlehen existiert, ist stattdessen die Marktrendite von Regierungsanleihen zu verwenden.

¹⁰²⁰ Vgl. *Schildbach*, Pensionsverpflichtungen, ZfB 1999, S. 960; *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 564.

¹⁰²¹ Vgl. *Feld*, Bilanzierung, WPg 2003, S. 579 m.w.N.

¹⁰²² Vgl. auch *IdW*, WP-Handbuch 2000, Rz. N 350 f und N 762.

¹⁰²³ Vgl. hierzu auch *Schildbach*, Pensionsverpflichtungen, ZfB 1999, S. 961.

Ergeben sich Wertänderungen der Pensionsverpflichtung, die aus der Anpassung der genannten Bewertungsparameter resultieren, so können diese grundsätzlich unberücksichtigt bleiben, da es sich hierbei gem. IAS 19.95 um unsichere Näherungswerte handelt, die im Zeitablauf schwanken. Die hieraus entstehenden versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste sind nach IAS 19.92 nur dann gewinnwirksam auszuweisen, wenn sie 10% des Verpflichtungsbarwerts oder des Werts des Planvermögens übersteigen (*corridor approach*).¹⁰²⁴ Der den Korridor übersteigende Betrag kann gem. IAS 19.93 entweder sofort erfolgswirksam erfasst werden oder über die erwartete durchschnittliche Restarbeitsdauer der versorgungsberechtigten Arbeitnehmer verteilt werden.

II Vergleich des Ansatzes nach IAS 19 und Steuerrecht

Steuerlich sind Pensionsrückstellungen nach Maßgabe der Voraussetzungen des § 6a EStG zu bilden. Hierdurch werden unmittelbare Pensionszusagen erfasst, bei denen das Unternehmen nach Eintritt des Versorgungsfalls die Leistungen selbst erbringt. Diese unmittelbaren Zusagen entsprechen den leistungsorientierten Versorgungszusagen (*defined benefit plans*) nach IAS 19.7.¹⁰²⁵

Die Ermittlung der Pensionsverpflichtung erfolgt steuerlich grundsätzlich nach dem Teilwertverfahren. Dessen Grundprinzip besteht darin, den Versorgungsaufwand gleichmäßig über die gesamte Dienstzeit des Begünstigten zu verteilen. Der Teilwert einer Pensionsverpflichtung ermittelt sich folglich als Differenz zwischen dem vollen Barwert der zukünftigen Versorgungsleistung und dem Barwert der während der restlichen Dienstzeit noch ausstehenden gleich bleibenden Jahresbeträge. Hiermit wird berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer den Versorgungsanspruch sukzessive erdiert.¹⁰²⁶ § 6a EStG statuiert bestimmte Modifikationen des Teilwertverfahrens, die den entsprechenden Regelungen aus IAS 19 gegenübergestellt werden.¹⁰²⁷

Im Gegensatz zum (steuerlichen) Teilwertverfahren, nach dem eine Gleichverteilung des Versorgungsaufwands über die gesamte Dienstzeit des Begünstigten erfolgt, fließen in die Rückstellungsbewertung nach der *projected unit credit method* aus IAS 19 die bis zum Bilanzstichtag bereits erworbenen Teilansprüche ein. Vor diesem Hintergrund ist eine stärkere Gewichtung späterer Dienstjahre im Rahmen des nach IAS 19 zulässigen *backloading* in Abhängigkeit von der gewählten Ren-

¹⁰²⁴ Vgl. hierzu auch Müller, Altersversorgung, WPg 2003, S. 1167 f.

¹⁰²⁵ Vgl. auch Feld, Bilanzierung, WPg 2003, S. 580; Krawitz, Rechnungslegungsvorschriften, StuB 2001, S. 741.

¹⁰²⁶ Vgl. etwa Heyd, Rechnungslegung, S. 385 ff; Feld, Bilanzierung, WPg 2003, S. 578; Küting/Hayn, Aussagewert, AG 1996, S. 66.

¹⁰²⁷ Vgl. zu einem Überblick über die Besonderheiten des steuerlichen Teilwertverfahrens auch Schülen, HdJ, Abt. III/7, Rz. 63.

tenformel steuerlich grundsätzlich nicht möglich. Des Weiteren sind die nach IAS 19.73 und .83 zwingend zu berücksichtigenden zukünftigen Gehalts- und Rentensteigerungen steuerlich nicht in die Bewertung einzubeziehen, da gem. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 und 6 EStG selbst mit großer Wahrscheinlichkeit eintretende, aber noch nicht rechtsverbindlich zugesagte Erhöhungen der Pensionsrechte nicht passivierbar sind.¹⁰²⁸ Daher ist steuerlich stets das zum Bilanzstichtag erreichte Gehaltsniveau zugrunde zu legen.¹⁰²⁹ Dieser Umstand vermag jedoch c.p. zu einer ähnlichen Entwicklung der Rückstellungshöhe nach IAS 19 und Steuerrecht führen. Da steuerlich nur realisierte Tarifsteigerungen berücksichtigungsfähig sind, kann es zu einer höheren Gewichtung späterer Dienstjahre kommen, die im wirtschaftlichen Ergebnis dem *backloading* nach IAS 19 entspricht. Dieser Effekt wird verstärkt, wenn man bedenkt, dass auch beim steuerlichen Teilwertverfahren die gesamte Zuführung zu den Pensionsrückstellungen aufgrund des Zinseffekts jährlich steigt.¹⁰³⁰

Des Weiteren erfolgt steuerlich eine pauschale Berücksichtigung der Fluktuation dadurch, dass vor dem 28. Lebensjahr geleistete Dienstzeiten des Arbeitnehmers nicht in die Berechnung der Pensionsverpflichtung eingehen.¹⁰³¹ Demographische Annahmen dieser Art sind nach IAS 19.73 hingegen direkt in die Bewertung der Pensionsverpflichtung einzubeziehen. Weitere biometrische Ereignisse (z.B. Sterblichkeit oder Invalidität) fließen jedoch in beiden Regelwerken grundsätzlich in gleicher Weise in die Bewertung der Pensionsverpflichtung ein.¹⁰³² Abweichungen ergeben sich wieder bei der Berücksichtigung von Wertänderungen der Pensionsverpflichtung, die aus der Anpassung der genannten Bewertungsparameter resultieren. So kann der vor dem 28. Lebensjahr anfallende (aperiodische) Versorgungsaufwand steuerlich über mindestens drei Jahre verteilt geltend gemacht werden (Drittelmethode).¹⁰³³

Gleiches gilt für den Unterschiedsbetrag, der sich bei der Anwendung geänderter biometrischer Wahrscheinlichkeiten im Vergleich zur vorherigen Bewertung ergibt (§ 6a Abs. 4 S. 2 bis 4 EStG). Nach dem *corridor approach* aus IAS 19.92 sind derartige Wertänderungen hingegen grundsätzlich unbeachtlich. Das IASB hat sich allerdings im Rahmen des *post-employment benefits convergence*

¹⁰²⁸ So auch Heyd, Rechnungslegung, S. 395; Krawitz, Rechnungslegungsvorschriften, StuB 2001, S. 742.

¹⁰²⁹ Vgl. Schildbach, Pensionsverpflichtungen, ZfB 1999, S. 961.

¹⁰³⁰ Vgl. zum progressiven Anstieg der Pensionsverpflichtung bei Anwendung des Teilwertverfahrens auch Küting/Hayn, Aussagewert, AG 1996, S. 66.

¹⁰³¹ Vgl. auch Heyd, Rechnungslegung, S. 395; Müller, Altersversorgung, WPg 2003, S. 165. Die Altersgrenze des 28. Lebensjahres gilt für Neuzusagen ab dem 31.12.2000; vgl. § 6a Abs. 3 Nr. 1 S. 6 i.V.m. § 52 Abs. 16b EStG i.d.F. des Gesetzes vom 26.06.2001, BGBl. I 2001, S. 1310.

¹⁰³² Steuerlich werden für die Ermittlung der biometrischen Einflussgrößen i.d.R. die allgemein gebräuchlichen und auch von der Rechtsprechung als verbindlich akzeptierten Richttafeln von Heubeck verwendet. Vgl. hierzu BMF, BStBl. I 1998, S. 1528 zu den „Richttafeln 1998“; R 41 Abs. 23 EStR sowie BFH v. 27.07.1994, II R 122/91, BStBl. II 1995, S. 14. Allgemein zu biometrischen Wahrscheinlichkeiten auch Schülen, HdJ, Abt. III/7, Rz. 48 ff.

¹⁰³³ Vgl. auch Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 253, Rz. 192.

project dafür ausgesprochen, dass künftig sämtliche versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste unmittelbar erfolgswirksam zu berücksichtigen sein sollen.¹⁰³⁴ Dementsprechend wird die Methodik des *corridor approach* im Folgenden nicht weiter thematisiert.

Sowohl IAS 19.78 als auch § 6a Abs. 3 Nr. 2 EStG schreiben eine Abzinsung der Pensionsverpflichtung auf den jeweiligen Bilanzstichtag vor. Während steuerlich hierzu gem. § 6a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 EStG ausnahmslos ein Rechnungszinsfuß von 6% Verwendung findet, wird nach IAS 19.78 ein Marktzinssatz zugrunde gelegt, der im Zeitablauf Schwankungen unterliegen kann.¹⁰³⁵

III Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 19

Die Anwendung des in IAS 19 vorgeschriebenen Anwartschaftsbarwertverfahrens (*projected unit credit method*) führt zu einem kontinuierlichen Anstieg des periodischen Dienstzeitaufwands auch in den Fällen, in denen die verwendete Rentenformel (*pension benefit formula*) für jedes Dienstjahr des begünstigten Mitarbeiters einen identischen Teilanspruch vorsieht. Dieser Nachverlagerungseffekt kann durch das sog. *backloading* zusätzlich verstärkt werden. Eine solche Methodik eröffnet dem Bilanzierenden mit der Bestimmung der Rentenformel und der Gestaltung des *backloading* weitreichende Ermessens- und Manipulationsspielräume. Die hieraus resultierende Möglichkeit einer Verzerrung des periodengerechten Schuldenausweises und damit des zutreffenden Vermögensausweises kann unter Objektivierungsgesichtspunkten steuerlich nicht akzeptiert werden.¹⁰³⁶ Um einen willkürfreien Bilanzansatz zu gewährleisten, wird daher empfohlen, auch in einem künftigen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich zur Berechnung einer Pensionsverpflichtung das Teilwertverfahren anzuwenden und auf diese Weise eine Gleichverteilung des Versorgungsaufwands vor Zinseffekten über die Dienstzeit des Begünstigten sicherzustellen. Hiermit wird zudem der Zwecksetzung einer Pensionszusage entsprochen, die gesamte Dienstzeit des Begünstigten gleichmäßig zu honorieren.¹⁰³⁷

¹⁰³⁴ Vgl. zu einem Überblick über das genannte IASB-Projekt und mögliche künftige Lösungsansätze die Projektzusammenfassung unter <http://www.iasb.org.uk/docs/projects/benefits-ps.pdf>.

¹⁰³⁵ Vgl. zum Rechnungszinsfuß nach IAS 19 auch Heyd, Rechnungslegung, S. 396.

¹⁰³⁶ Auch IAS 19 erkennt gewissermaßen die Schwäche des „backloading“, da gem. IAS 19.67 bei einer unverhältnismäßigen Nachverlagerung des Versorgungsaufwands eine Gleichverteilung unabhängig von der verwendeten Rentenformel vorgeschrieben wird. Hierdurch soll dem Gebot des true and fair view entsprochen werden.

¹⁰³⁷ Diese Zwecksetzung kommt in § 2 BetrAVG zum Ausdruck. (Gesetz zur Verbesserung der gesetzlichen Altersvorsorge v. 19.12.1974, BGBl. I, S. 3610; geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 24.07.2003, BGBl. I, S. 1526.) Künftige Versorgungsleistungen stellen hiernach eine globale Vergütung für die gesamte Dienstzeit (Betriebsstreu) des Begünstigten dar. Damit erdiene der Versorgungsberechtigte seine Ansprüche gleichmäßig während der gesamten Betriebszugehörigkeit. Daher das Anwartschaftsbarwertverfahren ablehnend Ahrend, Altersversorgung, WPg 1986, S. 580 und Heubeck, Versorgungsverpflichtungen, WPg 1986, S. 327.

Ogleich eine umfassende Anwendung der *projected unit credit method* abgelehnt wird, bleibt zu prüfen, ob zumindest Teilelemente dieser Methode in eine steuerliche Gewinnermittlung übernommen werden können. Hierbei kommen insbesondere die Aspekte der Einbeziehung künftiger Tarifsteigerungen, der Fluktuation von Mitarbeitern sowie der Abzinsung in Betracht.

Die in § 6a Abs. 3 Nr. 1 S. 4 EStG geregelte Bestimmung, nur bereits beschlossene Tarifsteigerungen (Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen) bei der Bewertung der Pensionsverpflichtung zu berücksichtigen, führt dazu, dass die Rückstellung regelmäßig durch außerordentliche Zuführungen nachdotiert werden muss.¹⁰³⁸ Die Notwendigkeit der Nachfinanzierung zeigt eine bestehende Unterbewertung der Pensionsverpflichtung an. Dies führt zu einem unzutreffend hohen Ausweis des Stichtagsvermögens und damit zu einer Missachtung des Gebots, nur den tatsächlichen Reinvermögenszugang des Steuerpflichtigen einer Besteuerung zu unterwerfen. Trotzdem wird die Einbeziehung künftiger Gehalts- und Rentensteigerungen in die Berechnung von Pensionsverpflichtungen teilweise mit dem Hinweis auf einen Verstoß gegen das Nominalwert- und das Stichtagsprinzip abgelehnt.¹⁰³⁹ Die Ausführungen zur Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen haben jedoch gezeigt, dass in der Einbeziehung künftiger Preisentwicklungen in die Bewertung einer (ungewissen) Verbindlichkeit ein solcher Verstoß nicht gesehen werden kann.¹⁰⁴⁰ Zudem gebietet das Imparitätsprinzip die Beachtung konkretisierter Risiken und Verpflichtungen, sobald sie erkennbar werden.¹⁰⁴¹ Es wird daher empfohlen, die in IAS 19 vorgesehene Einbeziehung künftiger Tarifsteigerungen in die Bewertung einer Pensionsverpflichtung in eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung zu übernehmen. Diese Vorgehensweise vermeidet zudem einen Nachverlagerungseffekt, der aus der alleinigen Berücksichtigung beschlossener bzw. realisierter Tarifsteigerungen resultiert.

Die mit dieser Verfahrensweise einhergehende Prognose zukünftiger Entwicklungen eröffnet dem Bilanzierenden u.U. Ermessensspielräume, die unter Objektivierungsgesichtspunkten Schwierigkeiten bereiten.¹⁰⁴² Um diesen Konflikt zwischen dem Grundsatz einer zutreffenden Periodenerfolgsermittlung und dem Ziel einer objektivierten Rechnungslegung zu lösen, sollte eine Berücksichtigung künftiger Entwicklungen entsprechend der Regelung in IAS 19.72 nur dann zulässig sein,

¹⁰³⁸ Besonders deutlich wird dies auch bei sog. Karrierefällen, bei denen eine regelmäßige Gehaltssteigerung stattfindet. Vgl. *Thiele/Kahling* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 253, Rz. 173.

¹⁰³⁹ Vgl. etwa *Heubeck*, Versorgungsverpflichtungen, WPg 1986, S. 359 und *Luik*, Pensionsverpflichtungen, WPg 1987, S. 737.

¹⁰⁴⁰ Vgl. die Ausführungen unter 3.1 Ansatz des Erfüllungsbetrags, S. 243 ff.

¹⁰⁴¹ Für eine Einbeziehung trendbedingter Änderungen in den Rechnungsannahmen daher *Budde* in FS Ahrend, S. 366; *Richter*, Pensionsverpflichtungen, BB 1986, S. 2164; *Stellungnahme HFA 2/1988*, Pensionsverpflichtungen, WPg 1988, S. 404 und der *DSR im Entwurf zu E-DRS 19* (Pensionsverpflichtungen und gleichartige Verpflichtungen im Konzernabschluss), abrufbar unter <http://www.standardsetter.de/drsc/docs/drafts/19.html>.

¹⁰⁴² Vgl. *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 30.

wenn diese objektiviert nachweisbar sind.¹⁰⁴³ Der Steuerpflichtige hat damit in geeigneter Form zu belegen, dass er mit dem Eintritt bestimmter Tarifentwicklungen rechnen muss. Um eine ausreichende Objektivierung zu erreichen, könnte es sich zudem anbieten, eine Begrenzung des Prognosehorizonts vorzuschreiben.¹⁰⁴⁴

Auch die Vorschrift des § 6a Abs. 2 Nr.1 EStG, eine Fluktuation von Mitarbeitern pauschalisiert zu berücksichtigen, ist in gleicher Weise wie die fehlende Antizipation künftiger Tarifsteigerungen kritisch zu sehen. Durch die genannte Regelung gehen Dienstzeiten vor dem 28. Lebensjahr nicht in die Berechnung der Pensionsverpflichtung ein. Insbesondere bei Unternehmen mit überwiegend jungen Mitarbeitern (unter 28 Jahren) kann somit der pauschale Fluktuationsabschlag bei Bewertung der Pensionsverpflichtung bis zum Eintritt des Versorgungsfalls wirksam bleiben und in der Folge regelmäßig zu einem unzutreffenden Schuldenausweis führen.¹⁰⁴⁵ Vor diesem Hintergrund sollte erwogen werden, die Fluktuation in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung nicht pauschalisiert zu berücksichtigen, sondern von bestandsspezifischen Erkenntnissen im Unternehmen abhängig zu machen.¹⁰⁴⁶ Die jetzige steuerliche Lösung könnte allenfalls aus Praktikabilitätsgründen auch zukünftig Bestand haben.¹⁰⁴⁷ Um die Wirkung eines pauschalen Fluktuationsabschlags zu mindern, sollte in diesem Fall allerdings eine Senkung der Altersgrenze des frühesten Finanzierungsbeginns geprüft werden.

Abschließend ist die Frage des anzusetzenden Rechnungszinsfußes zu erörtern. Wie schon allgemein bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ausgeführt, ist die nach IAS vorgegebene Verwendung von Kapitalmarktzinssätzen steuerlich unter Objektivierungsaspekten bedenk-

¹⁰⁴³ Ähnlich *Herzig*, Rückstellung, DB 1990, S. 1353; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 215.

¹⁰⁴⁴ Vgl. *Tautorius*, Bemessung, WPg 1977, S. 322 f. Er schlägt konkret eine Begrenzung des bewertungsrelevanten Prognosehorizonts auf die nach dem Bilanzstichtag folgenden 5 Jahre vor. Unabhängig davon besteht jedoch auch weiterhin die Pflicht, die Höhe der Rückstellung an den Bilanzstichtagen zu überprüfen. Vgl. hierzu auch *Pfleger*, Bilanzierungsprobleme, DB 1981, S. 1687. Hiervon geht zum einen eine Objektivierungswirkung aus. Zum anderen wird der Kaufmann hierdurch angehalten, eine möglichst realitätsgerechte Schätzung vorzunehmen, um spätere Minderungen der Rückstellungshöhe zu vermeiden.

¹⁰⁴⁵ Vgl. etwa *A/D/S*, 6. Aufl., § 253, Rz. 318; *Thiele/Kahling* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 253, Rz. 179; *Dinter*, Pensionsverpflichtungen, AG 1986, S. 220.

¹⁰⁴⁶ Diese Forderung stellen auch *Ahrend/Förster/Rößler*, Altersversorgung, DB 1986, Beilage 10, S. 7; *Dinter*, Pensionsverpflichtungen, AG 1986, S. 220; *Förschle/Klein*, Altersversorgungsverpflichtungen, DB 1987, S. 343 f.

¹⁰⁴⁷ So auch *Heubeck*, Versorgungsverpflichtungen, WPg 1986, S. 356. Hierfür könnte sprechen, dass der Einfluss der Fluktuation auf die Höhe der Pensionsverpflichtung durch die Verkürzung der Unverfallbarkeitsfristen im Altersvermögensgesetz (AvmG, v. 26.06.2001, BGBl. I 2001, S. 1310) gesunken ist und das Ausmaß der Fluktuation daher wohl nicht mehr als entscheidender Faktor bei der Bewertung einer Pensionsverpflichtung gesehen werden kann; vgl. hierzu auch *Thiele/Kahling* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 253, Rz. 177 sowie *Beye/Bode/Stein*, Altersvermögensgesetz, DB 2001, Beilage 5, S. 9 ff. (ausführlich zu den wirtschaftlichen Auswirkungen der Änderungen des AVmG).

lich.¹⁰⁴⁸ Denn die Volatilität der Zinssätze und die Problematik ihrer Ermittlung wirft für die Konkretisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage erhebliche Probleme auf.¹⁰⁴⁹ Daher sollte der Diskontierungszinsfuß steuerlich auch zukünftig vorgegeben sein, wobei über eine Anpassung des bestehenden Zinssatzes von 6% nachgedacht werden sollte. Hierfür spricht insbesondere, dass bei Pensionsrückstellungen derzeit ein Zinsfuß von etwa 5% zu ähnlichen Ergebnissen wie bei der Ermittlung nach internationalen Verfahren führt.¹⁰⁵⁰ Im Vergleich bestehen damit in deutschen Steuerbilanzen erhebliche stille Lasten. Auch unter Berücksichtigung angemessener Risikozuschläge bei der Diskontierung ungewisser Verbindlichkeiten erscheint daher eine Senkung des Diskontierungszinsfußes bedenkenswert.¹⁰⁵¹

IV **Zwischenergebnis**

Die Tabelle fasst die herausgearbeiteten Passivierungsvoraussetzungen zum Ansatz einer Pensionsrückstellung in einem eigenständigen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich zusammen.

¹⁰⁴⁸ Vgl. die Ausführungen zur Abzinsung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter 3.2 Notwendigkeit einer Abzinsung, S. 250 ff. und *Herzig*, Rechnungslegung, WPg 2000, S. 115

¹⁰⁴⁹ Vgl. allgemein *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rz. 167 ff.

¹⁰⁵⁰ Vgl. *Müller*, Altersversorgung, WPg 2003, S. 166 und *Lachnit/Ammann/Müller/Wulf*, DB 1998, S. 2180. Die Autoren weisen zwar auf unternehmensindividuelle Unterschiede in der Höhe des Zinssatzes hin. In der Tendenz ergeben sich jedoch eher Abweichungen nach unten. Dies zeigen die Beispiele der Unternehmen, die beim Übergang auf IAS oder US-GAAP bei Pensionsrückstellungen erhebliche Nachdotierungen vornehmen mussten. Vgl. hierzu auch die Übersicht bei *Müller*, Altersversorgung, WPg 2003, S. 166.

¹⁰⁵¹ Vgl. auch *Moxter*, Grundsätze, S. 167. Er spricht von der Notwendigkeit, einen Zinssatz typisiert vorzugeben, um Ermessensspielräumen vorzubeugen. Dieser Zinssatz sollte seiner Auffassung nach relativ niedrig sein, um dem Vorsichtsprinzip gerecht zu werden. Zwar ist dem Vorsichtsprinzip in einer vom Handelsrecht gelösten steuerlichen Gewinnermittlung keine dominierende Funktion mehr zuzuerkennen. Allerdings ist steuerlich nach Maßgabe der Besteuerung des „vollen“ Gewinns eine Unterbewertung der Verpflichtungen des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Daher ist der Auffassung von *Moxter* auch steuerlich zu folgen.

Pensionsrückstellungen - Passivierungsvoraussetzungen -	
Bewertungsverfahren	Teilwertverfahren
Berücksichtigung künftiger Tarifsteigerungen	Einbeziehung zukünftiger Lohn-, Gehalts- und Rententrends, soweit objektivierbar
Berücksichtigung biometrischer Ereignisse	Einbeziehung biometrischer Ereignisse, Berücksichtigung der Fluktuation anhand bestandsspezifischer Erkenntnisse
Barwertansatz	Abzinsung mit einem typisiert vorgegebenen Zinssatz

Tabelle 12: Passivierungsvoraussetzungen einer Pensionsrückstellung in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung

C Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften können de lege lata steuerlich gem. § 5 Abs. 4a EStG nicht mehr gebildet werden. Daher liegt der Schwerpunkt der nachstehenden Diskussion auf der Beurteilung des steuerlichen Ansatzverbots und der Frage, ob die Wertungen aus IAS 37 bei einer möglichen Einführung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in eine künftige steuerliche Gewinnermittlung genutzt werden können.¹⁰⁵²

¹⁰⁵² Aufgrund der z.T. sehr ausführlichen Regelungen werden im Folgenden nur die wesentlichen Problembereiche von Drohverlustrückstellungen thematisiert. Weitergehende Diskussionen würden den konzeptionellen Ansatz dieses Gutachtens sprengen. Bei schwebenden Geschäften fallen die Objektbegrenzung und die in die Bewertung einzubeziehenden Erfolgsbestandteile zusammen, so dass beim Ansatz der Höhe nach zugleich über den Ansatz dem Grunde nach entschieden wird. Insoweit sind bei Drohverlustrückstellungen, die sich als Überschuss künftiger Verpflichtungen über die künftigen Ansprüche und damit als Saldogröße darstellen, Ansatz und Bewertung untrennbar miteinander verbunden. Es erfolgt daher in den nachstehenden Ausführungen keine Trennung zwischen Ansatz- und Bewertungsebene.

I Ansatz nach IAS 37

1 Abgrenzung eines belastenden Vertrags (*onerous contract*)

Nach IAS 37 besteht bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ein Passivierungsgebot. Da in den IAS allerdings keine explizite Unterscheidung zwischen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften getroffen wird, bestehen für beide Rückstellungsarten grundsätzlich die gleichen Passivierungsvoraussetzungen.¹⁰⁵³ Insoweit gelten auch hier die Ausführungen zu den Voraussetzungen für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen, so dass im Folgenden nur die Besonderheiten der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften behandelt werden.

IAS 37.67 betont, dass schwebende Geschäfte (*executory contracts*) ohne drohenden Verlust grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig sind. Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist gem. IAS 37.66 allerdings dann zu bilden, wenn zum Bilanzstichtag ein verlustbringendes Geschäft bzw. ein belastender Vertrag (*onerous contract*) vorliegt.¹⁰⁵⁴ Ein Geschäft gilt gem. IAS 37.68 dann als verlustbringend, wenn die unmittelbar zwingenden bzw. unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen (*unavoidable costs of meeting the obligation under the contract*) höher sind als der zu erwartende wirtschaftliche Nutzen (*economic benefits expected to be received under it*) und daher ein Verpflichtungsüberschuss gegeben ist. Zur Ermittlung der zwingend notwendigen Kosten muss gem. IAS 37.68 der Ausgabenüberschuss bei Vertragserfüllung mit den Ausgaben verglichen werden, die bei einer Vertragsauflösung (z.B. Ausgleichszahlungen oder Vertragsstrafen) entstehen. Rückstellungsfähig ist nur der niedrigere der beiden Beträge, denn nur in dieser Höhe ist die Verpflichtung zum Bilanzstichtag unentziehbar entstanden.¹⁰⁵⁵ IAS 37.68 trifft jedoch keine Aussage darüber, ob die Bewertung mit den unmittelbar zwingend entstehenden Kosten einen Vollkostenansatz beinhaltet oder nur Teilkosten einbezogen werden können. Hiermit ist die Frage nach der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung des Saldierungsbereichs angesprochen.

¹⁰⁵³ Vgl. hierzu die Ausführungen zu den Verbindlichkeitsrückstellungen unter A, S. 201 ff. und *Hoffmann* in Lüdénbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 85.

¹⁰⁵⁴ Belastende Verträge können sich sowohl auf Absatz- als auch auf Beschaffungsverträge (IAS 2.28) und Dauerschuldverhältnisse (IAS 37, Beispiel 8 in Appendix C) beziehen. Diese Unterscheidung soll im Folgenden jedoch nicht weiter vertieft werden.

¹⁰⁵⁵ Vgl. auch *Reinhart*, Rückstellungen, BB 1998, S. 2516. Besteht die Möglichkeit, den Vertrag einseitig ohne Entstehung zu kündigen, darf entsprechend keine Rückstellung passiviert werden. Durch die Bezugnahme auf das Kriterium der Unentziehbarkeit folgt auch die Bildung von Rückstellungen für belastende Verträge nicht aus dem matching principle. Vgl. *Ernsting/von Keitz*, Bilanzierung, DB 1998, S. 2479 f.

2 Abgrenzung des Saldierungsbereichs

Ob ein Vertragsverhältnis zu Lasten des Bilanzierenden unausgeglichen (*onerous*) ist, hängt davon ab, welche Aufwendungen und Erträge in den Saldierungsbereich des einzelnen Vertrags einbezogen werden müssen. Hierbei ist es zum einen möglich, unter Anknüpfung an die Zivilrechtsstruktur des schwebenden Vertrags nur die rechtlich begründeten Ansprüche und Verpflichtungen im Sinne eines schuldrechtlichen Synallagmas einzubeziehen.¹⁰⁵⁶ An die Stelle des schuldrechtlichen Synallagmas kann aber auch ein bilanzrechtliches Synallagma treten, das alle Leistungen und Verpflichtungen umfasst, die sich als Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen und damit ein wirtschaftlich abgrenzbares Austauschverhältnis bilden.¹⁰⁵⁷ IAS 37 enthält zu dieser Frage über die genannte Abgrenzung eines belastenden Vertrags hinaus keine weiteren Vorgaben.¹⁰⁵⁸ Eine Betrachtung der IAS-Grundsätze sowie der allgemeinen Passivierungsvoraussetzungen aus IAS 37 ermöglicht aber zumindest eine grundsätzliche Eingrenzung des sachlichen Saldierungsbereichs.

Ausgehend vom *asset-liability approach* der IAS fordern die Einzelstandards grundsätzlich einen Bruttoausweis von Vermögenswerten und Schulden. IAS 37 dient vor diesem Hintergrund dazu, die Stichtagsschulden möglichst zutreffend abzubilden. Aus diesem Blickwinkel sind wirtschaftliche Vorteile, die außerhalb des synallagmatischen Vertragsverhältnisses liegen, auf ihre Aktivierungsfähigkeit hin zu untersuchen und als Vermögenswert zu bilanzieren, wenn die entsprechenden Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind.¹⁰⁵⁹ Diese Voraussetzungen werden insbesondere bei bewusst eingegangenen Verlustgeschäften oftmals nicht erfüllt sein, da die aus dem Vertrag erhofften Vorteile (bspw. Konkurrenzabwehr oder Kunden- und Lieferantenbindung) keine Asset-Qualität besitzen. Nach dieser Ansicht wäre der sachliche Saldierungsbereich bei belastenden Verträgen daher eng zu ziehen.

Andererseits ergibt sich aus dem Grundsatz „*substance over form*“, dass für die Bestimmung, ob ein Vertrag belastend ist, auf das wirtschaftliche Ergebnis des „Verlust“-Geschäfts abzustellen ist. Kann der Kaufmann daher ernsthaft mit einer wirtschaftlichen Kompensation des vermeintlichen Verlusts außerhalb des Vertragsverhältnisses rechnen, so ist der Vertrag insgesamt nicht als belastend zu beurteilen. Des Weiteren können Rückstellungen nach IAS 37.15 nur dann passiviert werden, wenn der Eintritt einer Verpflichtung überwiegend wahrscheinlich ist (*more likely than not*).

¹⁰⁵⁶ Vgl. hierzu etwa *Küting/Kessler*, Rückstellungsbildung, DStR 1993, S. 1048; *Karrenbrock*, Drohverlustrückstellungen, WPg 1994, S. 99 f.

¹⁰⁵⁷ Vgl. hierzu *Herzig*, Ganzheitsbetrachtung, ZfB 1988, S. 212 ff.

¹⁰⁵⁸ Vgl. auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 91.

¹⁰⁵⁹ Vgl. *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 585.

Hiervon kann bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nachteiliger Verträge - vielfach - nicht ausgegangen werden. Zudem ist zentrale Zielsetzung der Rechnungslegung nach IAS die Informationsvermittlung (*fair presentation*) an (potentielle) Investoren. Aus Sicht dieser Bilanzadressaten erscheint es nicht sinnvoll, für die Erwartung künftiger „Mehrerträge“ aus bewusst eingegangenen „Verlust“-Geschäften eine Drohverlustrückstellung zu bilden, da diese allein das Jahr des Vertragsabschlusses gewinnmindernd belastet.¹⁰⁶⁰

Damit wird man insgesamt in IAS 37 tendenziell von einer weiten Abgrenzung des sachlichen Saldierungsbereichs im Sinne eines bilanzrechtlichen Synallagmas ausgehen können, welche auch für die einzubeziehenden Aufwendungen gilt.¹⁰⁶¹ Werden Verluste offensichtlich durch Vorteile außerhalb des nachteiligen Vertrages kompensiert, ist daher eine Rückstellungsbildung unzulässig.¹⁰⁶² In Bezug auf die zeitliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs legt IAS 37 eine Stichtagsbetrachtung zugrunde, die insbesondere bei Dauerrechtsverhältnissen von Bedeutung ist. Maßgeblich wird dadurch nur der zum Bilanzstichtag noch nicht erfüllte Teil des schwebenden Geschäfts.¹⁰⁶³ Für diesen Teil ist zu prüfen, ob ein Verlust droht und die Passivierung einer Rückstellung damit geboten ist.

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die angesprochene Frage zu klären, ob IAS 37 - bei schwebenden Absatzgeschäften - einen Vollkostenansatz vorsieht oder nur die Einbeziehung von Teilkosten zulässig ist. Der Begriff der „unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung“ könnte auf einen Teilkostenansatz hindeuten. Da ein Unternehmen jedoch bemüht sein muss, Geschäfte abzuschließen, die zumindest die direkt zurechenbaren (variablen) Kosten decken, würde ein Teilkostenansatz in diesem Sinne zu einem weitgehenden Ausschluss von Drohverlustrückstellungen führen. Andererseits wird eine fehlende Kostendeckung bei bewusst eingegangenen Verlustgeschäften absichtlich in Kauf genommen. Vor diesem Hintergrund ist eine eindeutige Aussage schwer möglich. Geht man jedoch davon aus, dass eine Drohverlustrückstellung in Höhe des unentziehbaren Betrags zu passivieren ist, so spricht dies m.E. jedoch grundsätzlich für einen Vollkostenansatz.¹⁰⁶⁴ Drohverlustrückstellungen werden im Gegensatz zu langfristig kumulierenden Verbindlichkeitsrückstellungen oftmals kurzfristig revolving gebildet. Innerhalb einer solchen Zeitspan-

¹⁰⁶⁰ Vgl. *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 43. Die Autoren sehen daher eine weite Abgrenzung des sachlichen Saldierungsbereichs als sachgerecht an.

¹⁰⁶¹ Im Ergebnis so auch *Hoffmann* in Lüdenbach/Hoffmann, IAS, § 21, Rz. 91.

¹⁰⁶² Für diese Sichtweise spricht auch das Fehlen einer Restriktion in IAS 37.68, wie sie das IASB bspw. in IAS 37.15 durch die Vorgabe einer 51%-Klausel für die Passivierung von Rückstellungen zum Ausdruck bringt. Dies deutet darauf hin, dass bei der Abgrenzung des sachlichen Saldierungsbereichs von Drohverlusten ähnliche Schranken nicht vorgesehen sind.

¹⁰⁶³ Vgl. *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 582.

¹⁰⁶⁴ Für einen Vollkostenansatz bei schwebenden Absatzgeschäften in Bezug auf IAS 10 (vor Erlass des IAS 37) auch *Baetge et. al.*, Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl. 1997, Teil B, IAS 10, Rz. 52.

ne sind auch Fix- und Gemeinkosten für den Kaufmann unentziehbar, so dass sie folglich in die Bewertung einbezogen werden müssen.

3 Barwertansatz des Verpflichtungsüberschusses

IAS 37 postuliert mit dem *present-value approach* ein generelles Gebot des Ansatzes einer Rückstellung mit dem Barwert, wenn die Auswirkungen einer Abzinsung in Bezug auf die Rückstellungshöhe wesentlich sind. Diese Barwertermittlung folgt zwingend aus der Berücksichtigung künftiger (Preis-) Entwicklungen. Damit sind auch bei der Ermittlung des Verpflichtungsüberschusses aus einem belastenden Vertrag zukünftige (Preis-) Entwicklungen zu beachten und in eine Barwertberechnung grundsätzlich einzubeziehen.¹⁰⁶⁵ Eine solche Barwertermittlung hat nur dann zu unterbleiben, wenn eine Wesentlichkeit des Zinseffekts nicht festzustellen ist. Dies könnte bei kurzfristig revolvingierenden Drohverlustrückstellungen der Fall sein.

II Vergleich des Ansatzes nach IAS 37 und Steuerrecht

Die Verpflichtung, abweichend vom Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte für drohende Verluste aus diesen schwebenden Geschäften bilanzielle Konsequenzen zu ziehen, ist Ausfluss des Imparitätsprinzips.¹⁰⁶⁶ Ein Überschuss der anfallenden Aufwendungen über die Erträge aus dem schwebenden Geschäft muss als Schuld bilanziert werden, denn das Prinzip der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte verliert dann seine Berechtigung, wenn die Ausgeglichenheitsvermutung¹⁰⁶⁷ nicht mehr besteht. Die so begründete Passivierungspflicht von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften galt bis 1996 auch steuerlich.¹⁰⁶⁸

Gemäß § 5 Abs. 4a EStG dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften steuerlich jedoch nicht (mehr) gebildet werden. Diese Regelung ist im Rahmen des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform¹⁰⁶⁹ in das Einkommensteuergesetz eingeführt wor-

¹⁰⁶⁵ Aufgrund der generellen Gültigkeit des Abzinsungskonzepts nach IAS 37 für alle Rückstellungsarten sei für eine nähere Erläuterung der Barwertermittlung auf die Ausführungen zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, S. 242 ff. verwiesen.

¹⁰⁶⁶ Vgl. *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 221; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 245; *Berger/M. Ring* in Beck Bil.-Kom., § 249, Rz. 58.

¹⁰⁶⁷ Vgl. *BFH* v. 07.09.1954, I 50/54 U, BStBl. II 1954, S. 330.

¹⁰⁶⁸ Vgl. *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 295; *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, Rz. 334.

¹⁰⁶⁹ Vgl. *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997*, BStBl. I 1997, S. 928.

den.¹⁰⁷⁰ Materiell wurde die steuerliche Einschränkung mit der Notwendigkeit einer Objektivierung der Gewinnermittlung begründet,¹⁰⁷¹ da gerade der Bereich der Drohverlustrückstellungen als Einfallstor für das ungerechtfertigte Verschieben von Steuerzahlungen anzusehen sei. Die in einer Drohverlustrückstellung konkretisierte Ausprägung des Imparitätsprinzips verstößt nach dieser Ansicht gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung,¹⁰⁷² so dass ein steuerliches Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen gerechtfertigt sei. Allerdings ist diese Entscheidung des Gesetzgebers in die Wege geleitet worden, bevor sich der Große Senat des Bundesfinanzhofs in der sog. Apothekerentscheidung¹⁰⁷³ für eine wirtschaftliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs ausgesprochen hat.

III Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37

1 Diskussion des steuerrechtlichen Ansatzverbots

Die Abschaffung der Drohverlustrückstellung wird steuerlich mit einer notwendigen Abkehr vom Imparitätsprinzip begründet. Eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordere eine Abkehr vom Imparitätsprinzip.¹⁰⁷⁴ Zudem würde das Imparitätsprinzip dem bilanzierenden Steuerpflichtigen gleichheitswidrige Liquiditätsvorteile verschaffen.¹⁰⁷⁵

Die Argumente gegen die steuerliche Rechtfertigung des Imparitätsprinzips und damit gegen eine imparitätische Verlustberücksichtigung vermögen indes nicht voll zu überzeugen. Durch die mittels einer Drohverlustrückstellung gewährleistete Antizipation zukünftiger Aufwandsüberschüsse wird die Besteuerung von Erfolgen vermieden, die in der Totalperiode überhaupt nicht entstehen.¹⁰⁷⁶ Drohverluste stellen damit am Bilanzstichtag bestehende wirtschaftliche Lasten dar, die im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs zu passivieren sind,¹⁰⁷⁷ da sonst die Vermögenslage des Steuer-

¹⁰⁷⁰ Das Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen dient als ein Element zur (Gegen-) Finanzierung des Wegfalls der Gewerbekapitalsteuer. Hier liegt eine Empfehlung des Vermittlungsausschusses zugrunde. Vgl. *BT-Drucks.* 13/8325, S. 3 und *BR-Drucks.* 583/97, S. 3.

¹⁰⁷¹ Diese Begründung findet sich nicht in der Gesetzesbegründung, sondern nur in den Beiträgen zur damaligen Steuerreformdiskussion. Vgl. etwa *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 311.

¹⁰⁷² Vgl. hierzu etwa *Siegel*, Saldierungsprobleme, BB 1994, S. 2243 f.; *Doralt*, Rückstellungen, DB 1998, S. 1358.

¹⁰⁷³ Vgl. *BFH* v. 23.06.1997, GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 735.

¹⁰⁷⁴ Vgl. den *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, S. 23; *Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002*, BT-Drucks. 14/2, S. 238.

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Doralt*, Rückstellungen, DB 1998, S. 1357; *Thiel*, Imparitätsprinzip, BB 1999, S. 829; *Wagner*, Maßgeblichkeit, StuW 1990, S. 12. A.A. *Merkert/Koths*, Rückstellungen, DB 1998, S. 1937 ff.

¹⁰⁷⁶ Vgl. *Henrichs*, Steuerbilanz, DStJG 2001, S. 319; *Moxter* in FS Döllerer, Gewinnermittlung, S. 455.

¹⁰⁷⁷ Vgl. *Moxter*, Verluste, DStR 1998, S. 510. Er spricht auch vom „Janusgesicht“ künftiger Verluste. Sie bilden am Bilanzstichtag eingetretene Verluste, weil sie eine zum Bilanzstichtag eingetretene Reinvermögensminderung voraussetzen. Sie stellen künftige Verluste dar, weil sie sich erst nach dem Bilanzstichtag realisieren.

pflichtigen bilanziell günstiger dargestellt würde, als sie wirtschaftlich ist.¹⁰⁷⁸ Hierin kann zudem kein Verstoß gegen Objektivierungsprinzipien gesehen werden, da das Imparitätsprinzip die Verlustantizipation nicht nur begründet, sondern sie zugleich auch begrenzt, da nur tatsächlich in der Zukunft drohende Verluste zu berücksichtigen sind.¹⁰⁷⁹ Eine über dieses Maß hinausgehende Objektivierung würde eine nicht hinnehmbare Beschränkung der Ermittlung des „vollen“ Gewinns¹⁰⁸⁰ oder Verlustes bewirken.¹⁰⁸¹

Die Drohverlustrückstellung ist daher Ausfluss einer periodengerechten steuerlichen Gewinnermittlung, in der Aufwendungen und Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen berücksichtigt werden. Dieses Periodisierungsprinzip wird mit der partiellen Einschränkung des Grundsatzes der Verlustantizipation durch § 5 Abs. 4a EStG mit Elementen einer an Zahlungsströmen orientierten Rechnung vermischt, da Verluste aus schwebenden Geschäften nicht mehr im Zeitpunkt der Verlustentstehung, sondern erst im Zeitpunkt der Verlustrealisation zu berücksichtigen sind.¹⁰⁸² Dieser Systembruch ist sachlich nicht zu begründen¹⁰⁸³ und zudem inkonsequent, da das Imparitätsprinzip auf der Aktivseite in Form der Teilwertabschreibungen weiter besteht.¹⁰⁸⁴

Zudem stellt eine Drohverlustrückstellung das einzige Instrument zur Berücksichtigung von Verlusten aus schwebenden Geschäften dar, die nicht zum Zugang aktivierungsfähiger Wirtschaftsgüter führen, wie dies etwa bei Dienstleistungsverträgen der Fall ist.¹⁰⁸⁵ Damit wird die Finanzierungs- und Investitionsneutralität des Steuerrechts missachtet. Investitionen in materielle und damit einer Teilwertabschreibung zugängliche Inputfaktoren werden gegenüber Investitionen in Humankapital in nicht zu begründender Weise bevorzugt.¹⁰⁸⁶

¹⁰⁷⁸ So auch *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 7; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 309.

¹⁰⁷⁹ Vgl. *Herzig/Rieck*, Abgrenzung, Stbg 1995, S. 531. Eine antizipationsbegrenzende Wirkung ergibt sich außerdem aus den Wechselwirkungen des Imparitätsprinzips mit dem Realisationsprinzip. Die Bindung von Verlusten an ein abgegrenztes Geschäft als Verlustträger und das Erfordernis der Konkretisierung der zukünftigen Verlusterwartung entziehen die verlustfreie Bewertung dem Grunde nach dem subjektiven Ermessen des Steuerpflichtigen.

¹⁰⁸⁰ Vgl. *BFH* v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 293.

¹⁰⁸¹ Vgl. *Herzig* in FS Baetge, Derivatebilanzierung, S. 46.

¹⁰⁸² Vgl. *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 315.

¹⁰⁸³ Vgl. hierzu auch *Pfleger*, Konsequenzen, INF 1997, S. 673.

¹⁰⁸⁴ Vgl. auch *Moxter*, Abgrenzung, DB 1997, S. 1480; *Scheffler*, Rückstellungen, StuB 2000, S. 493.

¹⁰⁸⁵ Vgl. *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 314.

¹⁰⁸⁶ Zudem kommt es, wie *Scheffler*, Rückstellungen, StuB 2000, S. 493 ausführt, zu einer Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte. Geht ein Wirtschaftsgut im Rahmen eines Beschaffungsgeschäfts vor dem Bilanzstichtag zu, so kann einer möglichen Gewinnminderung durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden. Erfolgt die Auslieferung jedoch kurz nach dem Bilanzstichtag, ist die Berücksichtigung von Gewinnminderungen aufgrund der Unzulässigkeit einer Drohverlustrückstellung nicht möglich.

Für eine - dann allerdings vollständige - Abkehr vom Imparitätsprinzip könnte aus steuerlicher Sicht nur das Argument sprechen, dass der Fiskus als „Dauergesellschafter“ der Unternehmung anzusehen ist und damit Erfolgsbeiträge in Form von Steuerzahlungen bei Eintritt des Verlustes über den Verlustabzug zurückerstattet.¹⁰⁸⁷ Vor diesem Hintergrund erscheint die bilanzielle Vornahme von Verlusten zumindest bedenklich, da sie zu einer zinslosen Stundung von Steueransprüchen führt und damit zur Innenfinanzierung des Unternehmens beiträgt. Unabdingbare Voraussetzung für eine alleinige Geltung des Realisationsprinzips im Steuerrecht wäre aber ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter Verlustausgleich und Verlustabzug.¹⁰⁸⁸ Nur dann führt ein aus der Wertminderung resultierender Verlust zu einer sofortigen Steuererstattung und nur dann kann auf das steuerliche Imparitätsprinzip verzichtet werden.

Das Postulat einer sofortigen Verlustverrechnung ist indes weder im geltenden Steuerrecht erfüllt, noch besteht eine realistische Perspektive zur Implementierung einer entsprechenden Regelung, wie die Diskussion um die Einführung einer Mindestbesteuerung in § 10d EStG zeigt.¹⁰⁸⁹ Das Imparitätsprinzip ist daher für den Steuerpflichtigen das Gegenstück zur imparitätischen Behandlung von Gewinnen und Verlusten durch den Fiskus, der Gewinne sofort besteuert, Verluste aber im Wesentlichen in die Zukunft vorträgt, soweit sie nicht im Rahmen des zeitlich und betragsmäßig eingeschränkten Verlustrücktrags Berücksichtigung finden können.¹⁰⁹⁰

Die vorstehenden Überlegungen verdeutlichen die Notwendigkeit einer imparitätischen Verlustberücksichtigung im Steuerrecht.¹⁰⁹¹ Daher wird empfohlen, entsprechend der Regelung in IAS 37 auch im Rahmen eines künftigen steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs ein Ansatzgebot für Drohverlustrückstellungen vorzusehen.¹⁰⁹²

¹⁰⁸⁷ Vgl. zu Bedenken gegen das System der Verlustantizipation *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, S. 283; *Siegel*, Saldierungsprobleme, BB 1994, S. 2243 f.; *Weber-Grellet*, Maßgeblichkeitsschutz, DB 1994, S. 29; *Robisch/Treisch*, Entwicklungen, WPg 1997, S. 165 f.

¹⁰⁸⁸ Vgl. *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 7; *Hüttemann*, Verlustverrechnung, StJb 2002/2003, S. 45; *Scheffler*, Rückstellungen, StuB 2000, S. 494.

¹⁰⁸⁹ Vgl. zur Problematik der Einschränkung der Verlustverrechnung auch *Herzig/Wagner*, Einschränkung, DStR 2003, S. 225 ff.

¹⁰⁹⁰ Vgl. *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 7.

¹⁰⁹¹ Zur Notwendigkeit einer imparitätischen Behandlung von Gewinnen und Verlusten im Steuerrecht vgl. auch *Herzig*, Notwendigkeit, KoR 2001, S. 157.

¹⁰⁹² So auch der *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1586. Für einen Ansatz von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz auch *Moxter*, Abgrenzung, DB 1997, S. 1480; *Hennrichs*, Steuerbilanz, DStJG 2001, S. 301, 319 ff.; *Piltz*, Drohverlust, StbJb 1999/2000, S. 221 ff.; *Hüttemann*, Verlustverrechnung, StbJb 2002/2003, S. 44; *Bordewin*, Rückstellung, FR 1998, S. 232; *Grefe*, Aspekte, BB 1997, S. 2637.

2 Diskussion der Ausgestaltung

Auf der Grundlage eines Ansatzgebots für Drohverlustrückstellungen in einem künftigen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich sind die konkreten Passivierungsvoraussetzungen zu diskutieren.

2.1 Objektivierung eines drohenden Verlusts

Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften sind nicht zu bilanzieren, soweit sich die Rechte und Pflichten gleichwertig gegenüber stehen (Ausgeglichenheitsvermutung).¹⁰⁹³ Dieser Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte ist Ausfluss des Realisationsprinzips¹⁰⁹⁴ und besitzt daher auch in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung Gültigkeit. Entsteht allerdings ein Verpflichtungsüberschuss zu Lasten des bilanzierenden Kaufmanns, so ist dieser drohende Verlust nach dem Imparitätsprinzip zu antizipieren. Die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften kommt in Frage, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind.

- *Die zukünftigen Aufwendungen, die einem Geschäft zuzuordnen sind, müssen die künftigen damit korrespondierenden Erträge übersteigen, so dass insgesamt ein Verpflichtungsüberschuss eintreten wird.*¹⁰⁹⁵
- *Der Verpflichtungsüberschuss muss nach dem Objektivierungsgedanken greifbar sein, d.h. durch den Bilanzierenden genügend konkretisiert werden.*¹⁰⁹⁶

Bevor im nächsten Abschnitt auf die Frage der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung des Saldierungsbereichs eingegangen wird, soll nachstehend zunächst das Objektivierungsgebot für den Fall der Drohverlustrückstellungen konkretisiert werden.¹⁰⁹⁷ Diesem Gebot entsprechend muss ein rechtlicher oder faktischer Leistungszwang vorliegen, so dass eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der

¹⁰⁹³ Die Ausgeglichenheitsvermutung beruht auf der Figur des rational handelnden Kaufmanns. Mit der Üblichkeit der Vertragsbedingungen wird unterstellt, dass zumindest der bilanzierende Kaufmann von der Ausgeglichenheit der ihn betreffenden Aufwendungen und Erträge überzeugt ist, da er entweder das Geschäft sonst nicht abgeschlossen hätte oder weil er das Geschäft aus Gründen abschließt, die sich dem externen Bilanzleser nicht unmittelbar erschließen und dem schwebenden Geschäft zurechenbar sind; vgl. *Herzig/Rieck*, Saldierungsbereich, DB 1997, S. 1884.

¹⁰⁹⁴ Vgl. *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 221. Ein Ertrag aus einem zweiseitig verpflichtenden Vertrag ist nicht schon bei Vertragsabschluss, sondern erst im Zeitpunkt der Leistungserbringung realisiert. Deshalb scheidet eine Aktivierung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften aus.

¹⁰⁹⁵ Vgl. *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 221; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 140.

¹⁰⁹⁶ Vgl. *BFH* v. 19.03.1998, IV R 1/93, BStBl. II 1999, S. 352; *Herzig/Rieck*, Abgrenzung, Stbg 1995, S. 539.

¹⁰⁹⁷ Vgl. grundsätzlich zur Voraussetzung der Konkretisierung einer Verpflichtung schon die Ausführungen zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S. 220 ff.

Inanspruchnahme besteht. Eine solche ist gegeben, wenn der Kaufmann anhand objektiv nachvollziehbarer Kriterien am Bilanzstichtag darlegen kann, dass er mit dem Eintritt der Verpflichtung ernstlich rechnet.¹⁰⁹⁸ Das hierin zum Ausdruck kommende Objektivierungsgebot gilt für die einzubeziehenden Verpflichtungen und die korrespondierenden Vorteile gleichermaßen. Da für den Verlusteintritt eine sachlich begründete und hinreichende Mindestwahrscheinlichkeit bestehen muss, sind fiktive Verluste oder gar entgangene Gewinne nicht antizipationsfähig.¹⁰⁹⁹ Dementsprechend dürfen auch mit dem Abschluss eines Geschäfts verbundene wirtschaftliche Vorteile bei der Ermittlung der Rückstellungshöhe nicht willkürlich aus dem Saldierungsbereich ausgegrenzt werden. Sie müssen allerdings hinreichend konkretisiert sein, so dass vage Hoffnungen oder rein spekulative Vorteile unbeachtlich sind.¹¹⁰⁰

Diese Abgrenzung eines drohenden Verlusts steht durchaus in Einklang mit der Abgrenzung eines belastenden Vertrags (*onerous contract*) nach IAS 37. Dort werden nur die unentziehbar entstandenen Kosten zur Erfüllung eines Vertrags in die Ermittlung des Verpflichtungsüberschusses einbezogen. Der Verlust muss damit hinreichend wahrscheinlich eintreten (*more likely than not*). Dies impliziert eine Konkretisierungsverpflichtung sowohl der einzubeziehenden Verbindlichkeiten als auch der hiermit zusammenhängenden Vorteile. Es erscheint jedoch fraglich, ob die Abgrenzung des drohenden Verlusts steuerlich auch die nach IAS 37 vorgesehene Prüfung einer Auflösungsklausel umfassen kann. Nach IAS 37.68 ist zur Ermittlung der zwingend notwendigen Kosten der Ausgabenüberschuss bei Vertragserfüllung mit den Ausgaben zu vergleichen, die bei einer Vertragsauflösung (z.B. Ausgleichszahlungen oder Vertragsstrafen) entstehen. Rückstellungsfähig ist dementsprechend nur der niedrigere der beiden Beträge, denn nur in dieser Höhe ist die Verpflichtung zum Bilanzstichtag unentziehbar entstanden.

Aufgrund dieser Vorgabe in IAS 37 ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung beispielsweise dann nicht zulässig, wenn der Kaufmann den Vertrag grundsätzlich ohne Abstandsanzahlung auflösen kann. Macht er von der Möglichkeit der Vertragsauflösung jedoch keinen Gebrauch, so kann der wirtschaftlich (weiterhin) drohende Verlust bilanziell nicht antizipiert werden. Eine derartige Durchbrechung des Imparitätsprinzips ließe sich nur mit einem Vorrang des insoweit auch steuerlich geltenden Grundsatzes der Unentziehbarkeit rechtfertigen.¹¹⁰¹ Aufgrund der Pflicht zur Objek-

¹⁰⁹⁸ Vgl. *BFH* v. 23.06.1997, GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 735 (Apothekerentscheidung) und die Ausführungen unter 3.4 Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, S. 230 ff.

¹⁰⁹⁹ Vgl. *BFH* v. 16.12.1987, I R 68/87, BStBl. II 1988, S. 338.

¹¹⁰⁰ Vgl. *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 254.

¹¹⁰¹ Vgl. zur Anwendbarkeit des Grundsatzes der Unentziehbarkeit in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung die Ausführungen unter 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S. 220 ff.

tivierung des drohenden Verlusts muss der Steuerpflichtige darlegen, dass er ernsthaft mit dem Eintritt des Verlustes rechnet und die Verbindlichkeit damit für ihn unentziehbar entstanden ist, da er den Vertrag trotz drohendem Verlust erfüllen will. Kann ein solcher Nachweis erbracht werden, so ist eine - insoweit nochmalige - Prüfung der Unentziehbarkeit anhand der genannten Auflösungsklausel steuerlich entbehrlich. Eine nach IAS 37.68 mögliche Durchbrechung des Imparitätsprinzips ist damit sachlich nicht zu rechtfertigen und folglich steuerlich abzulehnen.

2.2 Abgrenzung des Saldierungsbereichs

Zur Ermittlung eines drohenden Verlusts sind Aufwendungen und Erträge, die sich aus den wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten ergeben, miteinander zu saldieren.¹¹⁰² Daraus folgt zwangsläufig die Frage, wie der Saldierungsbereich (Kompensationsbereich) sachlich und zeitlich abzugrenzen ist.

Bei der Feststellung eines drohenden Verlusts wird der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nur insoweit außer Kraft gesetzt, wie es das Imparitätsprinzip erfordert. Nur der Saldo der synallagmatisch verknüpften Ansprüche und Verpflichtungen soll als Passivposten in die Bilanz aufgenommen werden.¹¹⁰³ Sieht man hierin eine Ausnahme vom bilanzrechtlichen Saldierungsverbot, so ist insofern vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der Bruttobilanzierung des schwebenden Geschäfts auszugehen. Demnach wären im Saldierungsbereich des schwebenden Geschäfts nur solche Elemente zu berücksichtigen, die auch bei einer Bruttobilanzierung des schwebenden Geschäfts nach den allgemeinen Grundsätzen aktivierungs- bzw. passivierungsfähig wären.¹¹⁰⁴ Dies sind entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz folglich nur die mit dem Abschluss eines gegenseitigen Vertrags rechtlich begründeten Ansprüche und Verpflichtungen im Sinne eines schuldrechtlichen Synallagmas, die an das Vorliegen eines Wirtschaftsguts bzw. einer Schuld anknüpfen.¹¹⁰⁵ Als Konsequenz dieser Abgrenzung des Kompensationsbereichs der Drohverlustrückstellung sind aus dem betreffenden Geschäft hervorgehende immaterielle Vorteile, die dem Kaufmann mit dem Abschluss des Geschäfts zufließen, für die Höhe eines drohenden Verlusts ohne Bedeutung.¹¹⁰⁶

¹¹⁰² Vgl. auch *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 29; *Heddäus*, Grenzen, BB 1997, S. 1467.

¹¹⁰³ Vgl. *Karrenbrock*, Drohverlustrückstellungen, WPg 1994, S. 99.

¹¹⁰⁴ Vgl. *Gosch*, Entwicklungen, WPg 1994, S. 73; *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beil. 9.

¹¹⁰⁵ Vgl. bspw. *Kütting/Kessler*, Grundsätze, DStR 1993, S. 1048; *dies.* Rückstellungsbildung, DStR 1997, S. 1667; insoweit auch noch *BFH* v. 26.05.1993, X R 72/90, BStBl. II 1993 (Anrufungsbeschluss des X. Senats).

¹¹⁰⁶ Vgl. *Kessler*, Drohverlustrückstellung, DStR 1994, S. 569.

Einer solchen Abgrenzung des Saldierungsbereichs von Drohverlustrückstellungen im Sinne eines schuldrechtlichen Synallagmas ist sicherlich insoweit zuzustimmen, als in jedem Fall die wechselseitigen Leistungen der Vertragspartner, die sich unmittelbar aus dem Vertrag ergeben, in den Saldierungsbereich einzubeziehen sind.¹¹⁰⁷ Darüber hinaus erweist sich diese Abgrenzungskonzeption jedoch als zu eng.¹¹⁰⁸

Nach herrschender Meinung kann der Einzelbewertungsgrundsatz nicht formal in der Weise interpretiert werden, dass jeweils auf die kleinste zivilrechtlich isolierbare Einheit abzustellen ist.¹¹⁰⁹ Grundlage der Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes ist nach der wegweisenden Apothekerentscheidung des BFH¹¹¹⁰ vielmehr eine dem Bilanzrecht immanente wirtschaftliche Betrachtungsweise. Für die sachliche Abgrenzung bei der Ermittlung eines drohenden Verlusts bedeutet dies gerade keine Beschränkung des Saldierungsbereichs auf die Einbeziehung von Leistungen und Verpflichtungen, die sich unmittelbar aus dem gegenseitigen Vertrag ergeben.¹¹¹¹ Diese Sichtweise wird bestätigt, wenn man nach dem Zweck der Drohverlustrückstellung fragt. Hierdurch soll der aus einem wirtschaftlichen Austauschverhältnis drohende Verpflichtungsüberschuss bilanziell antizipiert werden. Ein drohender Verlust (Verpflichtungsüberschuss) ist jedoch dann nicht gegeben, wenn ein „Verlust“, der sich bei isolierter Betrachtung nur der vertraglichen Hauptleistungen ergibt, durch wirtschaftliche Vorteile aus dem Geschäft in seiner Gesamtheit kompensiert wird.¹¹¹²

Auch das Beispiel der Arbeitsverhältnisse zeigt besonders deutlich, dass das wirtschaftliche Austauschverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nur unzureichend durch die Rechte und Pflichten beschrieben wird, die sich unmittelbar aus dem Arbeitsvertrag ergeben.¹¹¹³ Denn die Pflicht des Arbeitgebers zur Zahlung des Arbeitgeberanteils an der gesetzlichen Sozialversicherung hat beispielsweise ihre Grundlage im öffentlichen Recht und nicht in dem jeweiligen Arbeitsvertrag. Zudem wird eine Begrenzung des Saldierungsbereichs auf solche Vorteile, die sich in abstrakt bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern niederschlagen, dem Zweck der verlustfreien Bewertung nicht gerecht. Dies zeigt sich alleine daran, dass ein Abstellen auf die Qualität der erwarteten Vorteile zum Ausschluss von Ansprüchen führen würde, die auf die Erbringung von Dienstleistungen

¹¹⁰⁷ Vgl. *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 130.

¹¹⁰⁸ Vgl. *Herzig*, Drohverlustrückstellung, DB 1994, S. 1429; *Moxter*, Drohverlustrückstellungen, BB 1993, S. 2482.

¹¹⁰⁹ Vgl. etwa *BFH* v. 23.06.1997, GrS. 2/93, BStBl. II 1997, S. 735; *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 225; *Matthiak*, Rechtsprechung, StuW 1984, S. 257.

¹¹¹⁰ Vgl. *BFH* v. 23.06.1997, GrS. 2/93, BStBl. II 1997, S. 735.

¹¹¹¹ Vgl. *Herzig*, Drohverlustrückstellungen, DB 1994, S. 1431; *Herzig/Rieck*, Abgrenzung, Stbg 1995, S. 535; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 270; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip, DStR 1996, S. 896.

¹¹¹² Vgl. *BFH* v. 23.06.1997, GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 738.

¹¹¹³ Vgl. *Herzig*, Rückstellungen, StbJb 1985/86, S. 86; *ders.*, ZfB 1988, Ganzheitsbetrachtung, S. 212 ff.

zielen. Für sämtliche Beschaffungsgeschäfte, die auf nicht aktivierbare Wirtschaftsgüter gerichtet sind, müssten Verlustrückstellungen gebildet werden.¹¹¹⁴ Die damit einhergehende Verzerrung der Vermögenslage des Steuerpflichtigen wird vom Imparitätsprinzip nicht gedeckt.

Daher muss bei schwebenden Geschäften als Ausfluss des Grundsatzes der Nettorealisation an die Stelle des zivilrechtlichen Synallagmas ein bilanzrechtliches Synallagma treten, das alle Vorteile und Verpflichtungen umfasst, die sich als Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen und damit ein wirtschaftlich abgrenzbares Austauschverhältnis bilden.¹¹¹⁵ Nur durch eine solche Abgrenzung des sachlichen Saldierungsbereichs erfolgt eine sachgerechte Darstellung der Vermögenslage des Steuerpflichtigen und damit eine Besteuerung des „vollen“ Gewinns.¹¹¹⁶ Einem so verstandenen Konzept des bilanzrechtlichen Synallagmas kann nicht der Vorwurf einer fehlenden Objektivierbarkeit gemacht werden. Wie ausgeführt, müssen die zu beurteilenden Vorteile und Verpflichtungen nicht nur zurechenbar, sondern auch hinreichend konkretisiert sein, um in die Bewertung eines drohenden Verlusts einbezogen zu werden. Daher wird empfohlen, das Konzept des bilanzrechtlichen Synallagmas in eine künftige steuerliche Gewinnermittlung zu übernehmen.

Die zeitliche Abgrenzung des Saldierungsbereichs ergibt sich aus der Zukunftsbezogenheit des Imparitätsprinzips und wirft insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen Probleme auf. Hier stellt sich die Frage, ob ausschließlich hinsichtlich der zukünftigen Leistungen und Verpflichtungen ein Schwebезustand besteht (Stichtagsbetrachtung), oder ob der Schwebезustand auch in die Vergangenheit zurückreicht (Ganzheitsbetrachtung).¹¹¹⁷ Nach der Ganzheitsbetrachtung droht ein Verpflichtungsüberschuss aus dem Dauerschuldverhältnis nur, wenn das Rechtsverhältnis über seine Gesamtlaufzeit, d.h. unter Einbezug der am Bilanzstichtag abgelaufenen Perioden, unausgeglichen ist.¹¹¹⁸

Diese Sichtweise ist abzulehnen, da der Schwebезustand des Dauerrechtsverhältnisses partiell beendet ist, soweit bereits qualifizierte Teilleistungen am Markt realisiert sind, so dass für die Rückstellungsbildung nur noch die Ansprüche und Verpflichtungen künftiger Perioden relevant sind.¹¹¹⁹ Die Ganzheitsbetrachtung verstößt damit gegen das Einzelbewertungs- und das Imparitätsprinzip.¹¹²⁰ Zudem widerspricht sie dem Zweck der Drohverlustrückstellung, der

¹¹¹⁴ Vgl. *Herzig/Rieck*, Abgrenzung, Stbg 1995, S. 535.

¹¹¹⁵ Vgl. *Herzig*, Ganzheitsbetrachtung, ZfB 1988, S. 221; bestätigt durch *BFH* v. 23.06.1997, GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 735.

¹¹¹⁶ Vgl. *Pfleger*, Konsequenzen, INF 997, S. 673.

¹¹¹⁷ Vgl. ausführlich hierzu *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 225 ff.

¹¹¹⁸ Vgl. *BFH* v. 24.08.1983, I R 16/79, BStBl. II 1984, S. 273 und v. 17.07.1974, I R 195/72, BStBl. II 1974, S. 684.

¹¹¹⁹ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 141 f.; *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. II/5, Rz. 272.

zip.¹¹²⁰ Zudem widerspricht sie dem Zweck der Drohverlustrückstellung, der Antizipation künftiger Verluste, wenn in der letzten Periode unzweifelhaft anfallende Verluste am Abschlussstichtag unter Hinweis auf die Gesamtvorteilhaftigkeit des Vertrags unberücksichtigt bleiben.¹¹²¹ Hieraus folgt, dass bei der Abgrenzung des zeitlichen Saldierungsbereichs von Drohverlustrückstellungen allein die Stichtagsbetrachtung geboten sein kann.¹¹²² Damit sollte dieses Konzept zur zeitlichen Abgrenzung des zeitlichen Saldierungsbereichs auch in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung übernommen werden.

Die hier vorgestellten Konzeptionen zur Abgrenzung des sachlichen und zeitlichen Saldierungsbereichs von Drohverlustrückstellungen stehen grundsätzlich in Einklang mit den entsprechenden Regelungen in IAS 37. Es darf zwar nicht übersehen werden, dass sich die Vorgehensweise nach IAS 37 - wie ausgeführt - nur aus einer Interpretation der entsprechenden Regelungen ergibt, da ausdrückliche Vorgaben diesbezüglich nicht bestehen. Unter der Prämisse der hier angestellten Überlegungen zum Verständnis von IAS 37 kann eine Übernahme der Wertungen aus IAS 37 jedoch befürwortet werden.

2.3 Barwertansatz des Verpflichtungsüberschusses

Der *present-value approach* aus IAS 37 findet nicht nur bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Anwendung, sondern gilt auch für die Passivierung von Drohverlustrückstellungen. Bei schwebenden Geschäften werden daher die Barwerte der einzubeziehenden Forderungen und Verpflichtungen saldiert. Ergibt sich ein negativer Saldo, so ist dieser Verpflichtungsüberschuss grundsätzlich als Drohverlustrückstellung zu passivieren.¹¹²³

Die Ausführungen zu den Verbindlichkeitsrückstellungen haben gezeigt, dass (ungewisse) Verbindlichkeiten in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung mit dem abgezinsten Erfüllungsbetrag passiviert werden sollten, da Geldabflüsse kurz nach dem Bilanzstichtag belastender wirken als solche, bei denen ein gleich hoher Mittelabfluss zu einem späteren Zeitpunkt anfällt.¹¹²⁴ Diese Ü-

¹¹²⁰ Vgl. ausführlich hierzu *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 124 ff.

¹¹²¹ Vgl. *Hommel* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 249, Rz. 123.

¹¹²² Vgl. *Herzig*, Risikovorsorge, DStJG 1991, S. 226; *Herzig/Esser*, Erfüllungsrückstände, DB 1985, S. 1301; *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 28; *Hartung*, Verlustrückstellung, BB 1988, S. 376; *BFH* v. 07.10.1997, VIII R 84/94, BStBl. II 1998, S. 331.

¹¹²³ Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn es möglich ist, den Vertrag durch eine geringere Abstandszahlung aufzulösen (Prüfung der Auflösungsklausel). Nur dieser Betrag ist dann als unentziehbar zu werten und folglich zu passivieren; vgl. die Ausführungen zum Ansatz einer Drohverlustrückstellung nach IAS 37, S. 265 ff.

¹¹²⁴ Vgl. ausführlich hierzu die Überlegungen zu den Verbindlichkeitsrückstellungen unter II Ansatz der Höhe nach, S. 235 ff.

berlegungen gelten analog für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Die Erfüllung der entsprechenden wechselseitigen Leistungen erfolgt erst in der Zukunft. Folglich ist die Vermögensbelastung des zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Kaufmanns am Bilanzstichtag geringer als im Erfüllungszeitpunkt. Als Erfüllungsbetrag ist daher der Geldwert der künftig erforderlichen Zahlungen anzusehen und auf den Bilanzstichtag abzuzinsen. Der Wert der korrespondierenden Geldleistung ist am Bilanzstichtag ebenfalls geringer als im Zeitpunkt des Mittelzuflusses.¹¹²⁵ Daher ist die Gegenleistung in Höhe des künftigen Anspruchs zu bewerten und auf den Bilanzstichtag abzuzinsen.¹¹²⁶ Folgerichtig sind zur Feststellung eines drohenden Verlusts am Bilanzstichtag nur die abgezinsten Verpflichtungen und Ansprüche zu saldieren.¹¹²⁷

Für dieses Ergebnis spricht zudem, dass der Ansatz einer Drohverlustrückstellung einen Wertvergleich zwischen der zu erfüllenden Verpflichtung und der noch ausstehenden Gegenleistung erfordert. Da die Erfüllungszeitpunkte der entsprechenden Leistungen regelmäßig auseinanderfallen,¹¹²⁸ kann eine sinnvolle Aussage über die Ausgewogenheit des schwebenden Geschäfts nur dann getroffen werden, wenn sämtliche künftig fälligen Forderungen und Schulden mit ihren Erfüllungsbeträgen erfasst und auf den Bilanzstichtag abgezinst werden.¹¹²⁹

Fraglich könnte sein, ob eine solche Barwertkonzeption bei der Beurteilung eines drohenden Verlusts aus einem schwebenden Geschäft gegen das Imparitätsprinzip verstößt. Im Rahmen einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung trägt das Imparitätsprinzip dazu bei, einen periodengerecht abgegrenzten sowie verlässlich bestimmten Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen. Damit

¹¹²⁵ Vgl. allgemein zur Abzinsung auch *Rose*, Zinsfuß', StbJb 1973/1974, S. 301 ff.

¹¹²⁶ Auch de lege lata ist der Teilwert einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderung durch Abzinsung der künftigen Rückzahlungen zu ermitteln. Vgl. *Fischer* in Kirchhof, EStG, § 6, Rz. 138 und *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 371

¹¹²⁷ In diesem Sinne auch *BFH* v. 19.07.1983, VIII R 160/79, BStBl. II 1984, S. 56; v. 11.02.1988, IV R 191/85, BStBl. II 1988, S. 661 und v. 26.05.1993, X R 72/90, BStBl. II 1993, S. 855; *Herzig*, Drohverlustrückstellungen, DB 1994, S. 1431 f.; *Schreiber* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG, Rz. 878; *Matthiak*, Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, S. 275; *Döllerer*, Ansatz, DStR 1987, S. 70; *Strobl*, Bewertung, DStJG 1984, S. 217 (nur im Bereich der Dauerschuldverhältnisse); *Kusmann*, Drohverlustrückstellungen, DB 1997, S. 1525 ff. (bei Mietverhältnissen); *Siegel*, Saldierungsprobleme, BB 1994, S. 2237 ff. (Forderung nach einer generellen Abzinsung von Rückstellungen). Hierbei hat die Abzinsung - wie ausgeführt - für den Wert der betreffenden Leistung und Gegenleistung jeweils getrennt zu erfolgen. In diesem Sinne schon *Herzig*, Rückstellungen, StbJb 1985/86, S. 102 f.; *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, BB 1988, S. 32; *Lambrecht* in K/S/M, EStG, Rz. D 136.

¹¹²⁸ Vgl. hierzu auch *Karrenbrock*, Drohverlustrückstellungen, WPg 1994, S. 102. Nach seiner Ansicht ist eine Abzinsung des Werts der zeitlich nachgelagerten Sachleistung auf den zukünftigen Zeitpunkt der Gegenleistung vorzunehmen, um die Ansprüche vergleichbar zu machen. Dem kann jedoch steuerlich nicht gefolgt werden, da die Vermögensbelastung zum Bilanzstichtag festzustellen ist.

¹¹²⁹ Vgl. insoweit *Schön*, Bundesfinanzhof, BB 1994, Beil. 9, S. 15, der allerdings hinsichtlich der Frage des „ob“ und des „wie“ einer Abzinsung von Drohverlustrückstellungen unterscheidet. Dementsprechend ist seiner Ansicht nach eine Abzinsung nur zulässig bei der Frage, ob überhaupt ein verlustträchtiges Geschäft vorliegt. Bei der konkreten Bildung des Passivpostens „Drohverlustrückstellung“ muss jedoch dann seiner Ansicht nach eine Abzinsung unterbleiben.

soll eine eigentumsschonende Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ermöglicht werden.¹¹³⁰ Gerade der diskontierte Wertansatz eines drohenden Verlusts gewährleistet einen zutreffenden Ausweis des steuerlichen Vermögens,¹¹³¹ da künftig drohende Belastungen in Höhe ihres am Bilanzstichtag bestehenden Werts antizipiert werden. Damit wird im Rahmen eines Reinvermögensvergleichs eine zutreffende Ermittlung des „vollen“ Gewinns gesichert. Ein Verstoß der vorgestellten Barwertkonzeption gegen das Imparitätsprinzip kann daher nicht festgestellt werden.

Vor dem Hintergrund der obigen Überlegungen wird empfohlen, den *present-value approach* aus IAS 37 bei der Ermittlung eines drohenden Verlusts aus einem schwebenden Geschäft in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich anzuwenden. Eine Abzinsung kann aus Praktikabilitätsgründen dann unterbleiben, wenn es sich um kurzfristig revolvingende Rückstellungen handelt, die aus Sicht des Bilanzstichtags eine (Rest-) Laufzeit von nicht mehr als 12 Monaten aufweisen.¹¹³²

IV Zwischenergebnis

Die Tabelle fasst die herausgearbeiteten Voraussetzungen zum Ansatz einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zusammen.

¹¹³⁰ Vgl. allgemein zur Funktion des Imparitätsprinzips in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung die Ausführungen im 4. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A 2 Imparitätsprinzip, S. 45 ff.

¹¹³¹ Vgl. auch *Jäger*, Abzinsungsproblematik, WPg 1992, S. 561.

¹¹³² Bezüglich einer möglichen Kodifizierung sei auf die Ausführungen zur Abzinsung ungewisser Verbindlichkeiten unter 3.2 Notwendigkeit einer Abzinsung, S. 247 ff. verwiesen.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften - Passivierungsvoraussetzungen -	
Objektivierung eines drohenden Verlusts	Einzubeziehende Ansprüche und Verpflichtungen müssen hinreichend objektivierbar sein.
Abgrenzung des Saldierungsbereichs	<p><i>1. Sachliche Abgrenzung</i> Anwendung des Konzepts eines bilanzrechtlichen Synallagmas</p> <p><i>2. Zeitliche Abgrenzung</i> Anwendung einer Stichtagsbetrachtung*</p>
Abzinsung des Verpflichtungsüberschusses	Anwendung eines Barwertkonzepts
* Die Stichtagsbetrachtung findet insbesondere bei Dauerrechtsverhältnissen Anwendung.	

Tabelle 13: Kriterien zum Ansatz einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung

D Aufwandsrückstellungen

I Grundsätzliches Ansatzverbot nach IAS 37

Nach IAS 37.19 ist eine Verpflichtung nur dann rückstellungsfähig, wenn sie auf einer Außenverpflichtung beruht und unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit besteht (Grundsatz der Unentziehbarkeit).¹¹³³ Da es sich bei Sachverhalten, für die nach deutschem Handelsrecht eine Aufwandsrückstellung zu bilden ist, um künftig erwartete oder geplante Ereignisse handelt, sind diese nach IAS 37.14 grundsätzlich nicht passivierungsfähig.¹¹³⁴ Das Unternehmen kann aufgrund

¹¹³³ Vgl. auch Heuser/Theile, IAS-Handbuch, Rz. 717, S. 283 sowie die Ausführungen zu den Verbindlichkeitsrückstellungen, S. 201 ff.

¹¹³⁴ Vgl. auch Wagenhofer, Standards, S. 196; Pilhofer, Rückstellungen, S. 129.

der fehlenden Drittverpflichtung nicht gezwungen werden, bspw. eine Wartungsmaßnahme im nächsten Geschäftsjahr nachzuholen. Es kann sich damit der Erfüllung der Verpflichtung entziehen, etwa durch Verkauf der zu wartenden Maschine.¹¹³⁵ Auch die zwingend zu bildenden Aufwandsrückstellungen nach HGB – verankert in § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB¹¹³⁶ – unterfallen nach IAS 37 einem Passivierungsverbot.¹¹³⁷

1 Ausnahmen

Nur in streng begrenzten Ausnahmefällen erlaubt IAS 37 eine Rückstellungsbildung, die in der Terminologie des HGB (§ 249 Abs. 2) zu den Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen zählt. Diese IAS-Rückstellung zielt auf die Periodenabgrenzung und folgt damit dem matching principle selbst für die Fälle, in denen die Einordnung als liability i.S. einer Außenverpflichtung zumindest gewissen Zweifeln unterliegt. IAS 37.10 bezeichnet diese Fälle als „*constructive obligations*“. Verpflichtungen dieser Art zeichnen sich durch eine fehlende rechtliche Verpflichtung gegenüber Dritten aus. Das Unternehmen vermittelt gegenüber der Öffentlichkeit jedoch glaubhaft den Eindruck, sich einer bestimmten Verantwortung zu stellen und die hieraus resultierenden Verpflichtungen zu erfüllen.¹¹³⁸ Diese Abgrenzung lässt zwar eine Nähe zu faktischen (Außen-) Verpflichtungen erkennen. Wie der spezielle Anwendungsfall der Restrukturierungsvorhaben zeigt, erscheint es trotzdem sachgerecht, diese „Verpflichtungen“ in der Terminologie des HGB den Aufwandsrückstellungen zuzurechnen.¹¹³⁹

Der Begriff Restrukturierung bedeutet eine Reorganisation und kennzeichnet alle grundlegenden Prozesse des Wandels eines Unternehmens, um eine strategische Neuausrichtung zu erreichen. Aktivitäten und Strukturen werden auf veränderte (Markt-) Gegebenheiten angepasst. Beispielhaft sei ein Zusammenschluss, eine Ausgliederung bzw. Schließung von Betriebsteilen oder ein Rechtsformwechsel genannt.¹¹⁴⁰ Diese strukturellen Anpassungen werden mit dem Ziel durchgeführt, die Fortführung des Unternehmens auch in der Zukunft zu gewährleisten. Für die hierzu notwendigen Aufwendungen sind unter den in IAS 37.70 bis .83 genannten restriktiven Bedingungen Rückstel-

¹¹³⁵ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 404 f.

¹¹³⁶ Diese Pflichtrückstellungen sind durch das Bilanzrichtliniengesetz in das HGB aufgenommen worden, um Steuerneutralität bei der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie in deutsches Recht zu gewährleisten.

¹¹³⁷ Vgl. *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 47. *Herzig/Köster*, HdJ, Abt. III/5, Rz. 67 folgern dies auch für die Rückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB.

¹¹³⁸ Vgl. *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 519; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, S. 284, Rz. 718.

¹¹³⁹ Vgl. *Moxter*, Rückstellungen, BB 1999, S. 519; *Schildbach*, Aufwandsrückstellungen, StuB 2002, S. 791 ff.

¹¹⁴⁰ Vgl. hierzu statt vieler *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249, Rz. 591.

lungen zulässig.¹¹⁴¹ Erfüllt das Unternehmen diese Bedingungen, so ist eine Rückstellungsbildung verpflichtend geboten, da gegenüber der Öffentlichkeit der Eindruck auf Erfüllung der Verpflichtung geweckt worden ist. Hierdurch soll die Unentziehbarkeit der Verpflichtung objektiviert werden.¹¹⁴² Darüber hinaus kann anhand des beschriebenen Sachverhalts eine weitergehende Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen nach IAS 37 nicht abgeleitet werden.¹¹⁴³ Insbesondere bei Rückbau- und Rekultivierungsverpflichtungen wird zudem meist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung des Unternehmens bestehen, so dass keine Aufwandsrückstellung in der Terminologie des HGB vorliegt.

2 Möglichkeit der Aktivierung und planmäßigen Abschreibung

Die sehr eingeschränkte Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen nach IAS 37 geht einher mit der Möglichkeit, ein dem Aufbau einer Rückstellung wirtschaftlich vergleichbares Ergebnis durch planmäßige AfA und die Aktivierung nachträglicher wertsteigernder Ausgaben zu erzielen. So ist es gem. IAS 16.12 zulässig, die Anschaffungskosten von Sachanlagen in verschiedene Komponenten aufzuteilen, die unter bestimmten Bedingungen auch getrennt abgeschrieben werden können. Voraussetzung hierfür ist, dass die einzelnen Komponenten des Anlagegegenstandes unterschiedliche Nutzungsdauern haben oder ihre Vorteile in unterschiedlichen zeitlichen Strukturen abgeben (IAS 16.12 und .27).¹¹⁴⁴ Ist dies zu bejahen, so ist es zulässig, für die einzelnen Bestandteile des Anlagevermögens unterschiedliche Abschreibungsdauern und -methoden zu wählen, um damit den Verzehr des Nutzenpotentials bilanziell adäquat abbilden zu können. Aus dieser Aufspaltung ergibt sich gem. SIC 23.10 die hier interessierende Möglichkeit, die künftigen Ausgaben für Generalüberholungen / Instandhaltungsmaßnahmen als gesonderten Vermögenswert (*asset*) zu aktivieren und bis zur Durchführung der Generalüberholung abzuschreiben.¹¹⁴⁵ In der Periode der Durchführung der

¹¹⁴¹ Diese Bedingungen sind:

a) Erstellung eines detaillierten, formalen Restrukturierungsplans bis zum Bilanzstichtag. Dieser muss Angaben zu den von der Umstrukturierung betroffenen Geschäftsbereichen, den wichtigsten betroffenen Standorten, der ungefähren Anzahl der Arbeitnehmer, die eine Abfindung erhalten, die entstehenden Ausgaben sowie den Umsetzungszeitpunkt des Plans enthalten.

b) Beginn der Umsetzung oder zumindest verbindliche Bekanntgabe des Restrukturierungsplans bis zum Bilanzstichtag.

¹¹⁴² Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 728, S. 288.

¹¹⁴³ Vgl. *Schildbach*, Aufwandsrückstellungen, StuB 2002, S. 794. *Achleitner/Behr*, Konzeption, S. 111; *Wagenhofer*, Standards, S. 202 und *Hayn/Waldersee*, Vergleich, S. 161 sprechen sogar davon, dass Aufwandsrückstellungen nach IAS 37 generell nicht zulässig sind.

¹¹⁴⁴ Vgl. auch *Baetge u.a.*, Rechnungslegung, IAS 16, Rz. 15. Beispielhaft wird hier auf den auch in IAS 16 angegebenen Fall des Kaufs eines Flugzeugs verwiesen. Da Triebwerke, Bordsitze und die Bordküche unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen, ist hier eine Aufteilung der Anschaffungskosten zulässig.

¹¹⁴⁵ Vgl. auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, S. 107, Rz. 328. Der Gedanke dieser Vorgehensweise ist, dass die Instandhaltung ein zukünftiges Nutzenpotential verkörpert. Damit besitzen die entsprechenden Aufwendungen Asset-Qualität und eine Aktivierung und planmäßige AfA sind daher zulässig. Vgl. zur Komponentenbilanzierung

Generalüberholung sind die entstandenen Aufwendungen gem. SIC 23.5 – ausnahmsweise – erneut zu aktivieren, wenn die entsprechenden Aufwendungen zukünftige Nutzenpotentiale verkörpern und eine Kostenermittlung zuverlässig möglich ist.¹¹⁴⁶

II Vergleich der Ansatzmöglichkeiten nach IAS 37 und Steuerrecht

De lege lata zählen nur die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen und Abraumbeseitigung zu den steuerlich zulässigen Aufwandsrückstellungen.¹¹⁴⁷ Hierbei müssen die im Geschäftsjahr unterlassenen Aufwendungen für Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten und für Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. Bei Nichterfüllung dieser zeitlichen Voraussetzungen besteht ein steuerliches Ansatzverbot.¹¹⁴⁸ Im Gegensatz hierzu sieht IAS 37 für die genannten Aufwendungen aufgrund der fehlenden Außenverpflichtung grundsätzlich keine Passivierungsmöglichkeit vor. Instandhaltungsaufwendungen können jedoch - wie gezeigt - gemäß IAS 16 über Abschreibungen und Aktivierung nachträglicher, wertsteigernder Aufwendungen berücksichtigt werden.

Bei Restrukturierungsvorhaben besteht steuerlich eine Berücksichtigungsmöglichkeit für „Verpflichtungen“ aus einem Sozialplan. Das geltende Steuerrecht lässt eine Rückstellung grundsätzlich ab dem Zeitpunkt (Bilanzstichtag) zu, in dem der Unternehmer den Betriebsrat über die geplante Betriebsänderung unterrichtet (R 31c Abs. 6 EStR). Da diese Verpflichtung jedoch den ungewissen Verbindlichkeiten zuzuordnen ist,¹¹⁴⁹ wird hierdurch keine zusätzliche Möglichkeit der Bildung von Aufwandsrückstellungen geschaffen. Nach IAS 37 ist es hingegen unter bestimmten Voraussetzungen möglich, die entstehenden Aufwendungen umfänglich mittels einer (Aufwands-) Rückstellung zu berücksichtigen (s.o.).

Das Steuerrecht formuliert damit de lege lata zwar enge Objektivierungserfordernisse, unter denen eine Bildung von Aufwandsrückstellungen erfolgen kann. Eine Passivierung der Verpflichtungen

nach IAS 16 auch die Ausführungen im 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A I 1.2 Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierung, S 63 ff.

¹¹⁴⁶ Grundsätzlich gilt jedoch auch hier, dass Instandhaltungsausgaben bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen sind, da mit ihnen die ursprünglichen wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung der Sachanlage nicht erweitert werden; vgl. *Baetge et al.*, Rechnungslegung, IAS 16, Rz. 26.

¹¹⁴⁷ Nach der BFH-Entscheidung GrS 2/68, vgl. BFH v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291 ff., führen handelsrechtliche Passivierungspflichten zu Passivierungspflichten in der Steuerbilanz und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz. Folglich sind nur die in § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1, 2 HGB mit einem Passivierungsgebot belegten Rückstellungen in der Steuerbilanz anzusetzen.

¹¹⁴⁸ Vgl. *R 31c Abs. 11 EStR*. Handelsrechtlich besteht gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB innerhalb der 3- bzw. 12-Monatsfrist eine Ansatzpflicht. Fallen die Aufwendungen nach Ablauf der Fristen an, besteht ein Wahlrecht.

¹¹⁴⁹ Vgl. hierzu die Ausführungen unter 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S.220 ff.

zur Instandhaltung und Abraumbeseitigung ist jedoch grundsätzlich möglich. IAS 37 unterscheidet sich von dieser Regelung zur Antizipation zukünftigen Aufwands mittels Rückstellungen in drei Punkten.

Erstens differieren die Arten von Innenverpflichtungen, für welche die Bildung einer Aufwandsrückstellung zulässig bzw. notwendig ist (Instandhaltung und Abraumbeseitigung vs. Restrukturierung). Zweitens werden hinsichtlich der zulässigen Aufwandsrückstellungen keine zeitlichen Voraussetzungen formuliert, da IAS 37 eine Trennung zwischen Pflicht- und Wahlrechtsrückstellungen nicht vorsieht. Drittens erzeugt IAS 37 für die nicht zulässigen Instandhaltungsrückstellungen durch entsprechende Abschreibungsregeln Ergebnisverläufe, die dem Aufbau einer Rückstellung gleichen. Diese Technik ist steuerrechtlich nicht vorgesehen. Die folgende Tabelle enthält eine Gegenüberstellung dieser Wertungen.

Aufwandsart	IAS		Steuerrecht	
	Rückstellung	Alternative Abbildung	Rückstellung	Alternative Abbildung
Restrukturierung	(+)	(-)	(+) nur Sozialplan-Leistungen; (Verbindlichkeitsrückstellung)	(-)
Instandhaltung	(-)	Planmäßige AfA und nachträgliche Aktivierung	(+) wenn innerhalb von 3 Monaten nachgeholt	(-)
Abraumbeseitigung	(-)	(-)	(+) wenn innerhalb des nächsten Geschäftsjahres nachgeholt	(-)
Großreparaturen, ähnliche periodische	(-)	Planmäßige AfA und nach-	(-)	(-)

sche Belastungen		trägliche Akti- vierung		
(+) = Rückstellungsbildung zulässig (-) = Rückstellungsbildung nicht zulässig				

Tabelle 14: Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen nach IAS und Steuerrecht

III Beurteilung einer Übernahme der Wertungen aus IAS 37

1 Grundsatz der Unentziehbarkeit und Objektivierungsregeln

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen sowie Abraumbeseitigung sind nach IAS 37 nicht zulässig. Es muss daher geprüft werden, ob diese IAS-Regelung steuerlich zu übernehmen ist oder Rückstellungen der genannten Art auch weiterhin steuerlich anzuerkennen sein sollen.

Nach IAS 37 sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Verpflichtung für das Unternehmen bereits unausweichlich entstanden ist und es sich damit um eine ungewisse Verbindlichkeit (Schuld) gegenüber Dritten handelt. Diese Passivierungsvoraussetzung spiegelt den *asset-liability approach* der IAS-Bilanzierung wider. Hiernach kommt einer Bilanz nach IAS vorrangig die Funktion zu, die Vermögens- und Schuldenlage des Unternehmens den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend abzubilden.¹¹⁵⁰ Folglich sind nur solche Verpflichtungen zu passivieren, die als Schuld zu qualifizieren sind. Da Aufwandsrückstellungen als „Verpflichtungen des Kaufmanns gegenüber sich selbst“ keinen Schuldcharakter besitzen, ist eine Passivierung folglich unzulässig. Diese Wertung des *asset-liability approach* ist auch in einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu beachten. Die Bilanz dient dazu, das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns vollständig auszuweisen.¹¹⁵¹ Ausgehend von dieser Maßgabe ist der steuerliche Gewinn durch die Differenz zwischen dem Reinvermögen am Ende und dem zu Beginn der Rechnungslegungsperiode zu ermitteln. Dementsprechend können **Rückstellungen für unterlassene**

¹¹⁵⁰ Vgl. F. 95 des Rahmenkonzepts der IAS sowie die Ausführungen auf S. 30 ff.

¹¹⁵¹ Vgl. hierzu die Ausführungen im 4. Teil, 2. Kapitel Gestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts, S. 29 ff. Steuerlich sind Objektivierungsprinzipien von besonderer Bedeutung, um eine sachgerechte Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Dies erzeugt - in gebotem Maße - eine „Verrechtlichung des Bilanzinhalts“. Vgl. hierzu allgemein auch *Groh*, Bilanztheorie, StbJb 1979/80, S. 129; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 8.

Instandhaltungsmaßnahmen steuerbilanziell keine Berücksichtigung finden, da sie nicht als Schulden (Verbindlichkeiten gegenüber Dritten) zu qualifizieren sind.¹¹⁵²

Fraglich bleibt, ob trotzdem die steuerliche Zulässigkeit dieser Rückstellung aus Vereinfachungsgründen geboten sein kann. Die frühere Rechtsprechung hat Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen als Ersatz für eine außerplanmäßige Abschreibung zugelassen.¹¹⁵³ Die Notwendigkeit wird damit begründet, dass die planmäßige AfA auf der Voraussetzung beruht, die Instandhaltung einer Maschine erfolgt planmäßig. Findet nun die unterstellte Erhaltung des Werts nicht statt, droht zum Bilanzstichtag eine Überbewertung,¹¹⁵⁴ welche eine außerplanmäßige AfA erforderlich machen könnte. Das Äquivalent für diese Abschreibung ist die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen. Ein gewisser Vereinfachungseffekt dieser Regelung wird nicht bestritten. Dem Steuerpflichtigen eröffnen sich allerdings durch das Instrument der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen weite Ermessens- und Manipulationsspielräume, die über die Möglichkeit einer sanktionslosen Entziehung hinausgehen. Eine Aufwandsantizipation mittels einer Rückstellung ist de lege lata nur bei Nachholung der Instandhaltung innerhalb der ersten drei Monate des neuen Geschäftsjahres geboten. Hieraus resultiert für den Kaufmann die Möglichkeit einer Beeinflussung der Periodenzuordnung des Aufwands durch Steuerung des Zeitraums der Nachholung. Diese Wahlmöglichkeit kann aus Objektivierungsgründen steuerlich nicht akzeptiert werden. Im Ergebnis kann daher die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in einer zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung nicht befürwortet werden.

Die geäußerten Bedenken gegen eine Passivierung von Instandhaltungsrückstellungen im Rahmen einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung gelten auch in Bezug auf **Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung**. Hier liegt ebenso keine Verbindlichkeit des Kaufmanns gegenüber Dritten vor, so dass eine einseitige Unabwendbarkeit der Verpflichtung nicht festgestellt werden kann und daher ein Bilanzansatz im Rahmen einer Reinvermögensermittlung des Kaufmanns nicht zulässig erscheint.¹¹⁵⁵ Vor diesem Hintergrund wird empfohlen, die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung in einer künftigen steuerliche Gewinnermittlung nicht zuzulassen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das Unternehmen öffentlich-rechtlich, privat-rechtlich oder fak-

¹¹⁵² Die Bildung dieser Rückstellungen bewirkt die Verlagerung von Aufwendungen des laufenden Geschäftsjahrs in das vergangene Geschäftsjahr, was mit dem Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung, den vollen Gewinn des Wirtschaftsjahres zu erfassen, nicht zu vereinbaren ist; vgl. *BFH* v. 19.03.1975, I R 182/73, BStBl. II 1975, S. 535.

¹¹⁵³ Vgl. *RFH* v. 02.06.1943, VI 333/42, RStBl. 1943, S. 618; *OFH* v. 28.02.1948, I 10/47, StRK EStG, § 4 R 4.

¹¹⁵⁴ Vgl. *RFH* v. 02.06.1943, VI 333/42, RStBl. 1943, S. 618; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, § 8 II 2, S. 93.

¹¹⁵⁵ Vgl. zudem auch *Krämer*, Rückstellungen, BFuP 1987, S. 352, der ausführt, dass ein Abraumrückstand im rheinischen Braunkohlenbergbau kaum vorkommen kann.

tisch zur Übernahme entsprechender Aufwendungen verpflichtet wird. In diesen Fällen ist eine einseitige Unentziehbarkeit der Verpflichtung gegeben und die Passivierung einer Rückstellung daher geboten.¹¹⁵⁶

IAS 37 erlegt den Unternehmen in Bezug auf **Restrukturierungsrückstellungen** zwar wohldefinierte Pflichten auf (s.o.), gewährt jedoch aus der Sache heraus einen grundsätzlichen Ausweg. Restrukturierungen werden mit dem Ziel durchgeführt, das Unternehmen an sich wandelnde Umweltbedingungen anzupassen. Die entsprechenden Maßnahmen zur Erreichung dieses Ziels bewirken damit Änderungen in zukünftigen Perioden. Sollte sich daher die Einschätzung der Unternehmensleitung über die allgemeinwirtschaftlichen oder unternehmensspezifischen Ursachen für die geplante Restrukturierung ändern, ist auch ein Bilanzansatz nicht mehr notwendig.¹¹⁵⁷ Insofern sind Restrukturierungspläne grundsätzlich auch dann kaum mit dem Risiko der Unumstößlichkeit behaftet, wenn Erwartungen auf deren Erfüllung geweckt worden sind. Umgekehrt besteht für das Unternehmen kein Zwang, bei bestehenden Restrukturierungsvorhaben die nach IAS 37 geforderten Voraussetzungen der Rückstellungsbildung zu erfüllen.¹¹⁵⁸ Hieraus ergibt sich ein faktisches Ansatzwahlrecht,¹¹⁵⁹ so dass eine einseitige Unabwendbarkeit der Verpflichtung nicht festgestellt werden kann.¹¹⁶⁰ Zudem sind Einschätzungen über die Notwendigkeit unternehmerischer Strukturänderungen schwerlich intersubjektiv überprüfbar.¹¹⁶¹ Damit ist auch die steuerlich notwendige Beachtung der Objektivierungsregeln nicht gewährleistet. Folglich erscheint es nicht sachgerecht, die umfassende Antizipation von Restrukturierungsaufwendungen mittels einer Rückstellung nach IAS 37 in eine künftige steuerliche Gewinnermittlung zu übernehmen.

Es bleibt allerdings zu prüfen, wann „Innenverpflichtungen“ aus Restrukturierungsvorhaben in „Außenverpflichtungen“ umschlagen. Diese Problematik lässt sich am Beispiel des Sozialplans konkretisieren. Die Finanzverwaltung ordnet diesen Vorgang ab der Bekanntgabe des Sozialplans an den Betriebsrat den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu und postuliert damit das

¹¹⁵⁶ Vgl. hierzu die Ausführungen zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S. 220 ff.

¹¹⁵⁷ Erleichtert wird diese Möglichkeit durch die oftmals positive Resonanz von Öffentlichkeit und Arbeitnehmern auf die Rücknahme von Restrukturierungsplänen.

¹¹⁵⁸ Vgl. *Hayn/Waldersee*, Vergleich, S. 167 (Restrukturierungsrückstellungen) sowie *Förschle/Kroner/Heddäus*, Verpflichtungen, WPg 1999, S. 50. Dort wird ausgeführt, dass Restrukturierungsrückstellungen nur dann zu bilden sind, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Ansonsten besteht ein Passivierungsverbot.

¹¹⁵⁹ Vgl. *Schildbach*, Aufwandsrückstellungen, StuB 2002, S. 792.

¹¹⁶⁰ Vgl. auch *Moxter*, Grundsätze, S. 114 f., der ausführt, dass Verlautbarungen der Unternehmensführung nicht als verlässliches Indiz für die Ernsthaftigkeit von betrieblichen Maßnahmen zu sehen sind.

¹¹⁶¹ Vgl. auch *Moxter*, Grundsätze, S. 115, der allgemein in Bezug auf Innenverpflichtungen eine schwierige Objektivierbarkeit feststellt.

Bestehen einer Außenverpflichtung.¹¹⁶² Diese Zuordnung erscheint sachgerecht, da mit der Bekanntgabe des Sozialplans eine Verpflichtung des Unternehmens gegenüber den Arbeitnehmern erzeugt wird, deren Erfüllung einklagbar ist.¹¹⁶³ Die Arbeitnehmer sind damit als fremde Dritte zu behandeln, so dass eine einseitige Entziehbarkeit der Verpflichtung nicht möglich ist. Zudem gewährleistet die Vorlage eines konkreten Sozialplans eine intersubjektive Überprüfbarkeit der Verpflichtung. Folglich ist auch in einer künftigen steuerlichen Gewinnermittlung eine Rückstellung für Leistungen aufgrund eines Sozialplans geboten.

2 Ersetzung der Aufwandsrückstellungen gem. IAS 16.12 i.V.m. SIC 23.10

Zwar sollten Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in einer steuerlichen Gewinnermittlung nach den obigen Überlegungen steuerlich keine Anerkennung finden. Es bleibt jedoch zu prüfen, ob die für Instandhaltungsmaßnahmen bzw. Generalüberholungen anfallenden Aufwendungen stattdessen im Wege einer Aktivierung und planmäßigen Abschreibung im Sinne von IAS 16.12 i.V.m. SIC 23.10 steuerlich Berücksichtigung finden sollten.

Da dieses Konzept auf der Zerlegung eines Wirtschaftsguts in verschiedene „Nutzenpotentiale“ beruht, müsste auch steuerlich eine derartige Atomisierung zugelassen werden. Die Ausführungen im Abschnitt „Asset-Wirtschaftsgut“ zeigen jedoch die Problematik einer derartigen Aufspaltung des angeschafften Wirtschaftsgutes im Sinne des *component approach*¹¹⁶⁴ der IAS. Die hiermit verbundene Auflösung des notwendigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ist mit den steuerlichen Objektivierungsregeln nicht zu vereinbaren. Zudem erscheint es fraglich, ob eine Aktivierung der Ausgaben nach Durchführung der Generalüberholung möglich ist, wenn kein neuer Vermögenswert geschaffen wird. Die Ausgaben zur Wiederherstellung eines Wirtschaftsguts werden daher mit Recht als Erhaltungsaufwand qualifiziert, der in der betreffenden Periode aufwandswirksam wird.¹¹⁶⁵ Damit ist eine Aktivierung auch aus diesem Grund nicht zulässig. Daher sollten Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen in einer steuerlichen Gewinnermittlung auch nicht durch

¹¹⁶² Vgl. die Ausführungen unter 3.2 Konkretisierung der Unentziehbarkeit, S 220 .ff.

¹¹⁶³ Vgl. ebenda.

¹¹⁶⁴ Vgl. zu diesem Begriff auch *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 328, Fn. 39.

¹¹⁶⁵ Vgl. *BFH* v. 12.09.2001, IX R 52/00, DStR 2002, S. 1035 und v. 12.09.2001, IX R 39/97, DStR 2002, S. 1039. Maßgeblich für eine Aktivierung der Ausgaben ist hiernach allein, ob durch eine Modernisierung eine wesentliche Verbesserung (oder Erweiterung) erreicht wird. Es sind jedoch, auch wenn dies zu bejahen ist, nur diejenigen Kosten zu aktivieren, die zu einer wesentlichen Verbesserung geführt haben. Alle übrigen Kosten sind direkt abzugsfähig. Vgl. auch *Beck*, Aufwand, DStR 2003, S. 1463. Da eine Generalüberholung regelmäßig keine wesentliche Verbesserung oder Erweiterung über den ursprünglichen Zustand hinaus erzeugen wird, ist eine Aktivierung der entstehenden Kosten dementsprechend nicht zulässig.

eine Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsguts und die Aktivierung von Erhaltungsausgaben ersetzt werden.

IV Zwischenergebnis

In Übereinstimmung mit IAS 37 sollte auch steuerlich die Bildung von Aufwandsrückstellungen nicht zugelassen werden. Vielmehr ist die Rückstellungsbildung unter Objektivierungsaspekten an das Vorliegen einer Außenverpflichtung zu binden. Es erscheint steuerlich jedoch nicht vertretbar, der IAS-Wertung zu folgen, wonach Erhaltungsaufwendungen unter bestimmten Bedingungen aktiviert und planmäßig abgeschrieben werden können.

Nicht gefolgt werden kann für Steuerzwecke auch der Regelung aus IAS 37, für Restrukturierungsmaßnahmen eine umfängliche Rückstellungsbildung vorzusehen. Aufgrund der damit einhergehenden faktischen Wahlrechte kann eine Rückstellung für Leistungen aus diesem Bereich nur in Betracht kommen, wenn eine faktische Verpflichtung besteht und damit eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist. In diesem Zusammenhang wird auf die Sozialplanrückstellungen verwiesen.

Aufgrund der vorangegangenen Überlegungen wird abschließend empfohlen, die Bildung von Aufwandsrückstellungen in einer steuerlichen Gewinnermittlung nicht anzuerkennen.¹¹⁶⁶ Die Tabelle fasst die Ergebnisse zusammen.

¹¹⁶⁶ So auch der *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1586.

Aufwandsrückstellungen		
Rückstellungsarten	Zulässigkeit	Alternative bilanzielle Behandlung
<ul style="list-style-type: none"> • Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen 	Nicht zulässig	Aktivierung und AfA nicht zulässig
<ul style="list-style-type: none"> • Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung 	Nicht zulässig	Aktivierung und AfA nicht zulässig
<ul style="list-style-type: none"> • Rückstellungen für Restrukturierungen 	Soweit eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden kann*	Nicht zulässig
* beispielhaft seien Sozialplanrückstellungen genannt		

Tabelle 15: Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen in einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung

5. Teil: Einnahmen-Überschussrechnung

Als zweites grundlegendes Konzept einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung wird im folgenden die an Zahlungen orientierte Einnahmen-Überschussrechnung betrachtet. Ausgangspunkt für die Untersuchung bildet dabei die Grundform in ihrer bisherigen Ausgestaltung, d.h. in Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, welche in ihren Grundzügen dargestellt und einer anschließenden Beurteilung im Hinblick auf steuerrechtliche sowie ökonomische Prinzipien unterzogen wird. Hierauf aufbauend werden mögliche Modifikationen der bisherigen Konzeption untersucht, welche von einem Übergang zu einer reinen *cash-flow*-Rechnung bis hin zu einem vereinfachten Bestandsvergleich durch die zusätzliche Aufnahme periodisierender Elemente reichen. Dabei soll auch die Frage nach der Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung Berücksichtigung finden.

1. Kapitel: Die Grundform in ihrer bisherigen Ausgestaltung

Bevor die bisherige Konzeption der betrieblichen Überschussrechnung (kurz: 4-3-Rechnung) dargestellt wird, werden die ihr zugrundeliegenden Konzeptionsgrundsätze aufgezeigt und auf ihre Anwendbarkeit im Rahmen einer neugestalteten zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode untersucht. Nach der eigentlichen Darstellung der 4-3-Rechnung werden die mit ihr in Zusammenhang stehenden Probleme herausgestellt.

1. Abschnitt: Konzeptionsgrundsätze

A Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG und Grundsatz der Totalgewinnlichkeit

Nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG wird bei der Einnahmen-Überschussrechnung der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt. Hierdurch soll die Möglichkeit einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode geboten, nicht jedoch ein eigenständiger vom Betriebsvermögensvergleich losgelöster Gewinnbegriff begründet werden.¹¹⁶⁷ Vielmehr ist nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen der 4-3-Rechnung eine Orientierung an dem Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG in der Weise erforderlich, dass über die Gesamtdauer des Bestehens des Betriebes beide Gewinnermittlungsmethoden, der Bestandsvergleich und die betriebliche Überschussrechnung, grundsätzlich zu dem gleichen Totalgewinn führen (sogenannter Grundsatz der Totalgewinnlichkeit).¹¹⁶⁸ Dieses dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz entspringende Gebot soll sich allerdings auf den Bereich von Fiskalzwecknormen beschränken und sich nicht auf in Steuervergünstigungen bestehende Lenkungsnormen erstrecken. Damit kann sich der Steuerpflichtige zur Erlangung einer nur für Bilanzierende geltenden Steuervergünstigung nicht auf den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit berufen, da ihm die Möglichkeit hierzu durch einen möglichen Verzicht auf die Durchführung einer 4-3-Rechnung gegeben wird.¹¹⁶⁹

Im Rahmen einer Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung kann der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit nur für den Fall von Bedeutung sein, in dem im Ergebnis an einem Nebeneinander beider Gewinnermittlungskonzeptionen, Bestandsvergleich und Überschussrechnung, festgehalten

¹¹⁶⁷ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 26; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504.

¹¹⁶⁸ Vgl. *BFH* v. 17.05.1960, I 35/57, BStBl. III 1960, S. 306; v. 6.12.1972, IV R 4-5/72, BStBl. II 1973, S. 293; v. 8.09.1988, IV R 66/87, BStBl. II 1989, S. 32; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504, 507, 531; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 10 ff.; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 26; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D10; a.A. *Drüen*, Totalgewinn, FR 1999, S. 1104 ff.

¹¹⁶⁹ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 507.

wird. Dann ist dieser Grundsatz jedenfalls im Hinblick auf Fiskalzwecknormen durch den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz geboten mit der Folge, dass es bei einer Orientierung an den im Rahmen des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs definierten Gewinnbegriff bleibt. Für den Fall, dass nur die Einnahmen-Überschussrechnung als alleinige Gewinnermittlungsmethode zugelassen wird, bleibt für den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit kein Raum. Vielmehr muss dann innerhalb der Regelung über die Überschussrechnung ein eigener originärer Gewinnbegriff definiert werden. Hierfür könnte der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben herangezogen werden, was jedoch entgegen der bisherigen Gesetzeslage die eindeutige Definition der Betriebseinnahmen- und -ausgaben- Begriffe voraussetzt.¹¹⁷⁰

B Anknüpfung an Zahlungsvorgänge

Das wesentliche Merkmal der 4-3-Rechnung ist die in dem einkommensteuerlichen Zufluss-/ Abflussprinzip bestehende Anknüpfung an Zahlungsvorgänge. Anders als beim Betriebsvermögensvergleich richtet sich die Erfassung des am Markt erwirtschafteten Einkommens bei der Einnahmen-Überschussrechnung nicht nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung sondern nach dem Zeitpunkt des Zahlungsflusses. Einnahmen werden grundsätzlich erst mit ihrem Zahlungszufluss, Ausgaben erst mit ihrem Zahlungsabfluss steuerlich erfasst.¹¹⁷¹ Der in § 4 Abs.3 EStG genannte Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben verkörpert damit im Grundsatz einen Zahlungsüberschuss bzw. Cash Flow, wenn man von den unten erläuterten Durchbrechungen der Zahlungsanknüpfung absieht. So findet das Zufluss-/ Abflussprinzip im Rahmen der 4-3-Rechnung bspw. dort seine Grenzen, wo der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit anzuwenden ist, dem nach ständiger BFH-Rechtsprechung der Vorrang einzuräumen ist.¹¹⁷²

Wegen der Zahlungsorientierung kann für die Einnahmen-Überschussrechnung grundsätzlich auf Periodisierungs- und Objektivierungsregeln verzichtet werden. Mit dem zeitlichen Anfall der Ein- und Auszahlungen wird den einzelnen Perioden das erwirtschaftete Einkommen wie auch bei den Überschusseinkunftsarten eindeutig zugeordnet. Ebenfalls wird durch den strengen Rückgriff auf die in Geld ausgedrückten Zahlungsgrößen und der damit einhergehenden geringen Bewertungserfordernis der Objektivierung der Gewinnermittlung weitestgehend Rechnung getragen.¹¹⁷³

¹¹⁷⁰ Vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349; so auch schon der Vorschlag der Steuerreformkommission, *Gutachten Steuerreformkommission 1971*, Abschnitt 5, Rz. 294 ff.

¹¹⁷¹ § 11 Abs. 1 S.1 und Abs. 2 S.1 EStG.

¹¹⁷² Vgl. *BFH* v. 16.1.1975, IV R 180/71, BStBl. II 1975, S. 526; v. 23.2.1984, IV R 128/81, BStBl. II 1984, S. 516; siehe auch *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 531; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 14.

¹¹⁷³ Vgl. *Weber-Grellet*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; *ders.*, Bestand, DStR 1998, S. 1348.

Dieses Zahlungsprinzip ist Kernbestandteil der jetzigen 4-3-Rechnung und bleibt auch nach einer Neugestaltung der Einnahmen-Überschussrechnung wesentlicher Grundsatz der Einnahmen-Überschussrechnung. Jedoch hängt es von Art und Umfang der Modifikationen ab, ob und inwieweit weitere Durchbrechungen der Zahlungsanknüpfung erfolgen. Während beim Übergang zu einer reinen *cash-flow*-Rechnung sogar die bestehenden Ausnahmen vom Zahlungsprinzip beseitigt werden,¹¹⁷⁴ führt die Annäherung an den Betriebsvermögensvergleich durch die Aufnahme zusätzlicher periodisierender Elemente zu weiteren Durchbrechungen der Zahlungsorientierung. Für den letztgenannten Fall sind Periodisierungs- und Objektivierungsregeln erforderlich, dabei bietet sich ein Rückgriff auf den Betriebsvermögensvergleich an.

C Vereinfachungscharakter

Zweck der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist es, die steuerliche Gewinnermittlung gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich zu vereinfachen,¹¹⁷⁵ was durch die einfache Erfassung von nur zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen anstelle einer doppelten Buchführung im Wesentlichen auch erreicht wird. Da die 4-3-Rechnung auf Stromgrößen, Einnahmen und Ausgaben, und nicht auf Bestandsgrößen zurückgreift, ist das Führen von Bestandskonten und einer Kasse ebenso wenig notwendig wie die Durchführung einer Inventur.¹¹⁷⁶ Die im Zusammenhang mit Bestandsgrößen stehenden Bewertungsprobleme entfallen. Überhaupt werden durch die vorrangige Erfassung von Geldbewegungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung Bewertungsfragen bis auf wenige, unten dargestellte Ausnahmen in den Hintergrund gerückt.¹¹⁷⁷ Daneben spielen die sich aus der Natur der Bilanz ergebenden Probleme des Bilanzzusammenhangs sowie der Bilanzänderung und -berichtigung bei der Einnahmen-Überschussrechnung keine Rolle.¹¹⁷⁸ Diese einzelnen Vereinfachungseffekte haben ihre wesentliche Ursache in der einfachen Erfassung der Geschäftsvorfälle über Stromgrößen. Anders als bei der im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs angewandten Methode der doppelten Buchführung werden die mit jeder Betriebseinnahme verbundenen Wertabgänge sowie die mit jeder Betriebsausgabe verbundenen Wertzugänge nicht betrachtet, ohne dass dabei das Totalergebnis verändert wird.¹¹⁷⁹

¹¹⁷⁴ Vgl. *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 424 f.; *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

¹¹⁷⁵ Vgl. *Amtliche Begründung zum StNOG* v. 16.12.1954, BT-Drucksache II/481 S. 76; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 448; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504.

¹¹⁷⁶ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D14; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 372.

¹¹⁷⁷ Vgl. *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 152 f.; *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349.

¹¹⁷⁸ Vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349.

¹¹⁷⁹ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 27; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D64.

Dieser der bisherigen Konzeption zugrundeliegende Vereinfachungscharakter kann als allgemeiner Konzeptionsgrundsatz der Einnahmen-Überschussrechnung aufgefasst werden und sollte daher auch bei einer neugestalteten zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode besondere Berücksichtigung finden. Zu beachten ist er insbesondere für den Fall, dass die betriebliche Überschussrechnung in Richtung eines vereinfachten Bestandsvergleichs modifiziert wird, da durch die zusätzliche Aufnahme periodisierender Elemente das Zahlungsprinzip durchbrochen wird und somit weitere Aufzeichnungs- und Bewertungsregeln zu befolgen sind.¹¹⁸⁰ Damit geht die Einbeziehung von Bestandsänderungen im Rahmen der ansonsten zahlungsorientierten Einnahmen-Überschussrechnung zu Lasten der Einfachheit dieser Gewinnermittlungsmethode, wie dies bei der jetzigen Konzeption schon im Bereich des Anlagevermögens der Fall ist.

2. Abschnitt: Erfassung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Die Ermittlung des Gewinns als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG setzt die Klärung der Betriebseinnahmen- und -ausgaben- Begriffe voraus. Darüber hinaus ist auf die durch den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit gebotene Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen sowie auf den Sonderfall durchlaufender Posten einzugehen.

A Betriebseinnahmen

I Begriff

Gesetzlich ist der Begriff der Betriebseinnahmen nicht definiert, nach ständiger Rechtsprechung des BFH handelt es sich jedoch um alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb verursacht sind. Diese Definition ergibt sich unter Anlehnung an den nur für die Überschusseinkunftsarten geltenden Einnahmenbegriff i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG sowie an das in § 4 Abs. 4 EStG verankerte Veranlassungsprinzip.¹¹⁸¹ Über diese Begriffsbestimmung des BFH hinaus können in der 4-3-Rechnung nur reale und erfolgswirksame Zugänge Betriebseinnahmen sein, d.h. wenn sie nicht nur Ansprüche bzw. Forderungen auf Geld oder andere Leistungen darstellen (real) und wenn sie ihrem Wesen nach einen Ertrag verkörpern (erfolgswirksam).¹¹⁸² Zusätzlich darf es sich bei den geldwer-

¹¹⁸⁰ Vgl. *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 425.

¹¹⁸¹ Vgl. *BFH* v. 21.11.1963, IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183; v. 13.12.1973, I R 136/72, BStBl. II 1974, S. 210; v. 18.3.1982, IV R 183/78, BStBl. II 1982, S. 587; v. 22.7.1988, III R 175/85, BStBl. II 1988, S. 995; v. 1.10.1993, III R 32/92, BStBl. II 1994, S. 179 m.w.N.

¹¹⁸² Vgl. *BFH* v. 17.4.1986, IV R 115/84, BStBl. II 1986, S. 607; *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 395.

ten Zugängen nicht um Gegenleistungen für in Geld bestehende Betriebsausgaben handeln, was schon aus der einfachen Erfassung der Geschäftsvorfälle folgt.¹¹⁸³

1 Einnahmen

§ 8 Abs. 1 EStG bestimmt, dass Einnahmen alle Güter in Geld oder Geldeswert sind, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Überschusseinkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr.4-7 EStG zufließen. Dieser Einnahmenbegriff soll nach ständiger Rechtsprechung entgegen dem Gesetzeswortlaut auch zur Bestimmung der Betriebseinnahmen im Rahmen der 4-3-Rechnung herangezogen werden. Danach müssen die Betriebseinnahmen dem Steuerpflichtigen in der Weise zugeflossen sein, dass dieser hierdurch in Form einer Vermögensmehrung objektiv bereichert wird und wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld bzw. die geldwerten Güter erlangt.¹¹⁸⁴ Es reicht in diesem Zusammenhang nicht aus, wenn der Steuerpflichtige nur durch Erwerb einer Forderung eine Vermögensmehrung erfährt, vielmehr ist eine tatsächliche Zahlung oder ein hiermit vergleichbarer wirtschaftlicher Vorgang, bspw. eine Verrechnung oder Gutschrift, erforderlich.¹¹⁸⁵ Schon dieser Rückgriff auf den zahlungsorientierten Einnahmenbegriff bringt das der 4-3-Rechnung zugrundeliegende Zahlungsprinzip zum Ausdruck.

Zweites wesentliches Merkmal ist, dass Einnahmen sowohl in Geld als auch in geldwerten Gütern, also Sach- und Dienstleistungen oder sogar Nutzungen, bestehen können und damit die Form des Zuflusses unbeachtlich ist.¹¹⁸⁶ Diese Einbeziehung von nicht in Geld bestehenden Betriebseinnahmen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung führt zu einer Durchbrechung der Zahlungsanknüpfung, worauf im folgenden (S. 297 ff.) näher eingegangen wird.

2 Betriebliche Veranlassung

Betriebseinnahmen lassen sich unter Rückgriff auf das für Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG kodifizierte Veranlassungsprinzip von den im außerbetrieblichen Bereich erzielten Einnahmen abgrenzen. Nur durch den Betrieb veranlasste Einnahmen können in der Überschussrechnung nach § 4

¹¹⁸³ Vgl. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 238 f.; *ders.* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D64.

¹¹⁸⁴ Vgl. *RFH* v. 13.11.1928, VI A 155/28, RStBl. 1929, S. 224; v. 30.7.1929, VI A 854/28, RStBl. 1930, S. 59; *BFH* v. 30.1.1975, IV R 190/71, BStBl. II 1975, S. 776; v. 12.11.1997, XI R 30/97, BStBl. II 1998, S. 252.

¹¹⁸⁵ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D65; *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 33; *BFH* v. 27.5.1964, I 372/60, HFR 1964, S. 452.

¹¹⁸⁶ Vgl. *BFH* v. 21.11.1963, IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183; v. 13.12.1973, I R 136/72, BStBl. II 1974, S. 210; v. 17.04.1986, IV R 115/84, BStBl. II 1986, S. 607; v. 3.12.1987, IV R 41/85, BStBl. II 1988, S. 266; v. 12.3.1992, IV R 29/91, BStBl. II 1993, S. 36.

Abs. 3 EStG berücksichtigt werden, wobei es nach der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich auf den sachlichen und damit objektiven Zusammenhang der Einnahmen mit der betrieblichen Tätigkeit ankommt.¹¹⁸⁷ Zwar ist zu beachten, dass sich der Veranlassungszusammenhang auf die der erzielten Einnahme zugrundeliegende, finale Handlung und damit auf das subjektive Handlungsmotiv des Steuerpflichtigen zurückführen lässt.¹¹⁸⁸ Jedoch muss dieser subjektive Tatbestand anhand objektiver Kriterien nachgewiesen werden,¹¹⁸⁹ so dass in der Praxis für eine betriebliche Veranlassung ein objektiver Zusammenhang zwischen der Einnahme und der betrieblichen Tätigkeit zwingend gefordert wird. Ausreichend ist bei Betriebseinnahmen ein mittelbarer Zusammenhang, so dass auch Nebeneinnahmen, die zwar außerhalb des Kerngeschäftes, jedoch nicht ohne dieses anfallen, betrieblich veranlasst sind.¹¹⁹⁰

Bei sowohl privat als auch betrieblich veranlassten Einnahmen muss eine Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Anteil erfolgen, welche bei Fehlen eines geeigneten Aufteilungsmaßstabes im Wege einer objektiven Schätzung ermittelt werden können.¹¹⁹¹ Im Zweifel sind jedenfalls dann in vollem Umfang Betriebseinnahmen anzunehmen, wenn die betriebliche Veranlassung gegenüber der privaten überwiegt.¹¹⁹² In diesem Zusammenhang kann das von der Rechtsprechung aus § 12 Nr.1 EStG hergeleitete und damit nur für Ausgaben geltende, Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Einnahmen nicht sinngemäß herangezogen werden.

3 Erfolgswirksamkeit

Mit dem Merkmal der Erfolgswirksamkeit kommen nur die Einzahlungen als Betriebseinnahmen in Betracht, die einen Ertrag im handelsrechtlichen Sinne verkörpern.¹¹⁹³ Damit stellt die Aufnahme eines Darlehens ebenso wenig eine Betriebseinnahme dar wie die Rückzahlung des Darlehens eine Betriebsausgabe, obwohl der Steuerpflichtige als Darlehensnehmer die tatsächliche Verfügungsmacht über das Geld erlangt. Entsprechend werden beide Vorgänge trotz ihrer Zahlungswirksamkeit innerhalb der 4-3-Rechnung nicht berücksichtigt, was der BFH mit der fehlenden Endgültigkeit der

¹¹⁸⁷ Vgl. *BFH* v. 21.11.1963, IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183; v. 18.3.1982, IV R 183/78, BStBl. II 1982, S. 587; v. 9.5.1985, IV R 184/82, BStBl. II 1985, S. 427; v. 1.10.1993, III R 32/92, BStBl. II 1994, S. 180 f.

¹¹⁸⁸ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 206 ff.; *Tipke*, Abgrenzung, StuW 1979, S. 199 ff.; *Wassermeyer*, Tatbestandsmerkmale, StuW 1982, S. 360 ff.

¹¹⁸⁹ Vgl. *Tipke*, Abgrenzung, StuW 1979, S. 206 f.; *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, § 4, Rz. 30.

¹¹⁹⁰ Vgl. *BFH* v. 21.11.1963 IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183; *Wolff-Diepenbrock* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 4, Rz. 1597,1601.

¹¹⁹¹ Vgl. *BFH* v. 6.7.1965, I 343/62, StRK § 15 R. 617; *Bergkemper* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 564.

¹¹⁹² Vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D110; *BFH* v. 21.11.1963, IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183; a.A. *Bergkemper* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 564, bei dem die Einnahmen ganz überwiegend, zu mindestens 90%, betrieblich veranlasst sein müssen.

¹¹⁹³ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 395; *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, DStR 1992, S. 244.

Vereinnahmung begründet.¹¹⁹⁴ Dagegen muss der betrieblich veranlasste Wegfall einer betrieblichen Darlehensverbindlichkeit aufgrund seiner Erfolgswirksamkeit als Betriebseinnahme in der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG erfasst werden, was sich schon aus dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit ergibt.¹¹⁹⁵ Um zu gewährleisten, dass beide Gewinnermittlungskonzeptionen über die Totalperiode zu dem gleichen Gewinn führen, darf der Erlass eines Darlehensrestbetrages, der beim Betriebsvermögensvergleich zu einem steuerpflichtigen Ertrag führt, im Rahmen der 4-3-Rechnung nicht vernachlässigt werden.

Anders als die Darlehensaufnahme sind die Fälle erhaltener Vorauszahlungen und Vorschüsse für in späteren Perioden erbrachte Leistungen zu beurteilen. Diese verkörpern wenn auch zeitlich verlagert Ertrag und werden selbst dann als Betriebseinnahmen erfasst, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses schon mit einer teilweisen Rückzahlung zu rechnen ist.¹¹⁹⁶ Im Ergebnis stellt die Außerachtlassung der in Verbindung mit der Darlehensaufnahme und -tilgung stehenden Zahlungen im Rahmen der 4-3-Rechnung einen weiteren wesentlichen Bereich fehlender Zahlungsanknüpfung dar.

II Zeitliche Berücksichtigung

Betriebseinnahmen sind bei der jetzigen Konzeption der Einnahmen-Überschussrechnung in der Periode zu erfassen, in der sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, wobei es für den Zufluss auf die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld bzw. die geldwerten Zugänge ankommt.¹¹⁹⁷ Die gesetzliche Ausnahme hiervon, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung der Periode, zu der sie wirtschaftlich gehören, gemäß ihrer wirtschaftlichen Verursachung dieser zugeordnet werden, wird an späterer Stelle noch einmal aufgegriffen. Das in § 11 Abs. 1 EStG normierte Zuflussprinzip begründet zusammen mit dem Einnahmenbegriff i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG das der 4-3-Rechnung zugrunde liegende Zahlungsprinzip.

III Nicht an Zahlungen anknüpfende Betriebseinnahmen

Aufgrund des steuerlichen Einnahmenbegriffs müssen Betriebseinnahmen nicht zwingend Geldzüge darstellen, vielmehr können sie auch in geldwerten Sach- und Dienstleistungen sowie Nut-

¹¹⁹⁴ Vgl. *BFH* v. 8.10.1969, I R 94/67, BStBl. II 1970, S. 45; ferner v. 19.2.1975, I R 154/73, BStBl. II 1975, S. 441; *Schoor*, Gewinnermittlung, FR 1982, S. 508.

¹¹⁹⁵ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 395 f.; erstmals *BFH* v. 2.09.1971, IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334; v. 14.01.1982, IV R 168/78, BStBl. II 1982, S. 345.

¹¹⁹⁶ Vgl. *BFH* v. 29.04.1982, IV R 95/79, BStBl. II 1982, S. 593; v. 13.10.1989 III R 30-31, BStBl. II 1990, S. 287.

¹¹⁹⁷ Vgl. R 16 Abs. 2 EStR; *Ritzrow*, Betriebseinnahmen, StWa 1995, S. 166 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D120.

zungen bestehen. Die grundsätzlich zahlungsorientierte 4-3-Rechnung ist somit keine reine Geldrechnung, was letztlich auch durch den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit geboten ist, da im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs alle und damit auch die nicht in Geld bestehenden Geschäftsvorfälle schon von der Konzeption her Berücksichtigung finden. Auch aus dem Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt unmittelbar, dass Tauschvorgänge oder unentgeltliche Zuwendungen in der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.¹¹⁹⁸ Nur aufgrund der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger einen Teil seiner Einnahmen durch Tausch- oder tauschähnliche Geschäfte erzielt, ist dieser nicht weniger leistungsfähig als jemand, der bei insgesamt gleich hohem Einkommen ausschließlich Barerlöse vereinnahmt. Zudem würde das alleinige Abstellen auf reine Geldgrößen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung eine Steuerumgehungsmöglichkeit in Form einer verstärkten Durchführung von Tauschgeschäften bieten.¹¹⁹⁹

Im Ergebnis hat der Steuerpflichtige somit bei einem Tausch oder tauschähnlichen Vorgang für die erhaltene Leistung bzw. für das erworbene Wirtschaftsgut eine Betriebseinnahme in Höhe des gemeinen Wertes dieser Leistung bzw. dieses Gutes anzusetzen.¹²⁰⁰ Gleiches gilt, wenn dem Überschussrechner eine Leistung bzw. ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Gründen unentgeltlich zugewendet wird.¹²⁰¹ Weitere Fälle für nicht an Zahlungen anknüpfende Betriebseinnahmen sind der bereits erläuterte betrieblich veranlasste Wegfall einer betrieblichen Darlehensschuld (vgl. S. 296) sowie die Abtretung einer betrieblichen Forderung, über die der Steuerpflichtige erst verfügen muss, damit sie eine Betriebseinnahme darstellt.¹²⁰²

B Betriebsausgaben

I Begriff

In § 4 Abs. 4 EStG definiert das Gesetz Betriebsausgaben als die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ob sich der hier verwendete Begriff der Aufwendungen im engen Sinn auf die tatsächlich geleisteten Ausgaben beschränkt oder aber im weiten Sinn auch den betrieblichen Aufwand und damit alle erfolgswirksamen, auch nicht zahlungswirksamen Wertabgänge umfasst,

¹¹⁹⁸ Zur Einbeziehung von Tauschgeschäften in die 4-3-Rechnung allgemein vgl. *Ehrhardt-Rauch*, , DStZ 2001, S. 427; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 307 ff.; *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394; *Lankau*, Tauschgeschäfte, FR 1981, S. 563 ff., *BFH* v. 17.04.1986, IV R 115/84, BStBl. II 1986, S. 607 ff.

¹¹⁹⁹ Vgl. *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427; *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 60 f.

¹²⁰⁰ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 307 ff.; *Lankau*, Tauschgeschäfte, FR 1981, S. 563 ff.

¹²⁰¹ Vgl. *BFH* v. 21.11.1963, IV 345/61S, BStBl. III 1964, S. 183; v. 13.12.1973, I R 136/72, BStBl. II 1974, S. 210.

¹²⁰² Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 151; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 570.

ist umstritten und von der Rechtsprechung bisher nicht eindeutig geklärt.¹²⁰³ Im Bereich der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG kann im Grundsatz jedenfalls von einem zahlungsorientierten Betriebsausgabenbegriff im Sinne von tatsächlich geleisteten Ausgaben ausgegangen werden, was sich im Zusammenhang mit dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG ergibt.¹²⁰⁴ Dort allerdings, wo die 4-3-Rechnung von diesem Grundsatz abweicht wie im Bereich der Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, ist das Abstellen auf einen weiten, auch zahlungsunwirksame Wertabgänge erfassenden Betriebsausgabenbegriff notwendig.¹²⁰⁵

1 Ausgaben

In Anlehnung an den steuerlichen Einnahmenbegriff i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG lassen sich Ausgaben definieren als alle in Geld oder Geldeswert bestehende Güter, die beim Steuerpflichtigen abfließen. Ein Abfluss in diesem Sinne liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld oder die geldwerten Güter verliert, wobei es nicht auf das Bestehen einer Zahlungs- bzw. Leistungsverpflichtung in Form einer Verbindlichkeit ankommt, sondern auf die Erfüllung dieser Verpflichtung (bspw. durch Zahlung oder Verrechnung).¹²⁰⁶

Neben dieser grundsätzlichen Zahlungsorientierung haben Ausgaben die Eigenschaft, dass sie auch in Form von nicht in Geld bestehenden Wertabgängen wie erbrachten Sach- bzw. Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen auftreten können, weshalb auch Tauschvorgänge von der 4-3-Rechnung erfasst werden. Zu beachten ist jedoch, dass nur solche geldwerten Leistungen zu berücksichtigen sind, die nicht die Gegenleistung für die vom Steuerpflichtigen erzielten, in Geld bestehenden Betriebseinnahmen darstellen.

¹²⁰³ Für einen engen Begriff vgl. *Wanner*, Zurechnungszusammenhang, *StuW* 1987, S. 306; *von Bornhaupt*, Begriff, *DStJG* 1980, S. 154 ff.; *Offerhaus*, Abgrenzung, *BB* 1979, S. 617 f.; *BFH* v. 27.02.1985, I R 20/82, *BStBl. II* 1985, S. 458; v. 20.8.1986, I R 29/85, *BStBl. II* 1987, S. 109; v. 4.7.1990, *GrS* 1/89, *BStBl. II* 1990, S. 830; *Ritzrow*, Betriebsausgaben, *StWa* 1995, S. 126; für einen weiten Begriff vgl. *Söhn* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. E26 ff.; *Kröner*, Betrachtungen, *StuW* 1985, S. 116; *Ruppe*, Abgrenzung, *DStJG* 1980, S. 117 ff.; *BFH* v. 20.8.1986, I R 80/83, *BStBl. II* 1986, S. 904.

¹²⁰⁴ Vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D130; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 254; *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, § 4, Rz. 472.

¹²⁰⁵ Vgl. *Stapperfend* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 752; *Söhn* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. E26 ff.

¹²⁰⁶ Vgl. *Söhn* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. E33; *von Bornhaupt*, Begriff, *DStJG* 1980, S. 154 ff.; *Offerhaus*, Abgrenzung, *BB* 1979, S. 617 f.

2 Betriebliche Veranlassung

Nur durch die betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasste Ausgaben können in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden. Privat veranlasste Ausgaben fallen dagegen in den Bereich der privaten Lebensführung und dürfen den Gewinn nicht mindern. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen gegeben, wenn diese objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.¹²⁰⁷ Wie bereits für die Einnahmen erläutert, lässt sich der Veranlassungszusammenhang zwar grundsätzlich auf das subjektive Handlungsmotiv des Steuerpflichtigen zurückführen,¹²⁰⁸ welches in der Praxis aber anhand sachlicher bzw. objektiver Kriterien nachgewiesen werden muss. So werden die Ausgaben, die mit dem subjektiven Ziel, den Betrieb zu fördern, getätigt werden, nur dann in der 4-3-Rechnung erfasst, wenn sie gleichzeitig objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen.¹²⁰⁹

Bei sowohl betrieblich als auch privat veranlassten Ausgaben muss - soweit möglich - eine Aufteilung in einen betrieblichen und privaten Anteil erfolgen. Kann eine solche Abgrenzung nicht mit Sicherheit nach objektiven Maßstäben und in leicht nachprüfbarer Weise durchgeführt werden, dann dürfen nach ständiger BFH-Rechtsprechung die gemischten Ausgaben in voller Höhe den Gewinn nicht mindern, was mit dem aus § 12 Nr.1 S. 2 EStG hergeleiteten Aufteilungs- und Abzugsverbot begründet wird.¹²¹⁰ Die Versagung des Betriebsausgabenabzuges trotz betrieblicher Mitveranlassung verstößt jedoch gegen das objektive Nettoprinzip, was nicht allein aufgrund der technischen Schwierigkeiten bei der Aufteilung der Aufwendungen gerechtfertigt werden kann.¹²¹¹ Danach sollte auch für nicht einwandfrei aufteilbare gemischte Ausgaben eine Abgrenzung des betrieblich veranlassten Anteils vom privat veranlassten nötigenfalls auf dem Schätzwege erfolgen.¹²¹² Einige Autoren wenden sich dabei gegen eine willkürliche Schätzung und fordern für den Fall, dass Ausgaben nicht anhand sachgerechter objektiver Kriterien aufgeteilt werden können, die Nichtab-

¹²⁰⁷ Vgl. *BFH* v. 21.11.1983, GrS 2/82, BStBl. II 1984, S. 163; v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, S. 823; v. 17.6.1999, III R 37/98, BStBl. II 1999, S. 600.

¹²⁰⁸ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 206 ff.; *Tipke*, Abgrenzung, *StuW* 1979, S. 199 ff.; *Wassermeyer*, Tatbestandsmerkmale, *StuW* 1982, S. 360 ff.

¹²⁰⁹ Für einen objektiven Veranlassungszusammenhang vgl. *Söhn*, Betriebsausgaben, *DStJG* 1980, S. 28; *Ruppe*, Abgrenzung, *DStJG* 1980, S. 127; *von Bornhaupt*, Begriff, *DStJG* 1980, S. 180; *Offerhaus*, Abgrenzung, *BB* 1979, S. 621.

¹²¹⁰ Vgl. grundlegend: *BFH* v. 19.10.1970, GrS 2/70, BStBl. II 1971, S. 17; ferner: v. 30.6.1983, IV R 2/81, BStBl. II 1983, S. 715; v. 29.3.1994, VIII R 7/92, BStBl. II 1994, S. 843; s. auch H 117 EStR.

¹²¹¹ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 250; *Tipke*, Themenwahl, *DStJG* 1980, S. 9; *Ruppe*, Abgrenzung, *DStJG* 1980, S. 140 ff.

¹²¹² Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 250; *Tipke*, Themenwahl, *DStJG* 1980, S. 9; *Ruppe*, Abgrenzung, *DStJG* 1980, S. 140 ff.

ziehbarkeit solcher untrennbarer Aufwendungen, womit sie insoweit einen möglichen Verstoß gegen das Nettoprinzip in Kauf nehmen.¹²¹³

3 Erfolgswirksamkeit

Analog zu den Ausführungen zu den Betriebseinnahmen werden betrieblich veranlasste Ausgaben nur dann im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung als Betriebsausgaben erfasst, wenn sie erfolgswirksam sind, also betrieblichen Aufwand verkörpern.¹²¹⁴ Durch diese Einschränkung stellt weder die mit der Hingabe eines betrieblichen Darlehens verbundene Auszahlung eine gewinnmindernde Betriebsausgabe, noch die erhaltene Tilgungszahlung eine gewinnerhöhende Betriebseinnahme dar. Dagegen gebietet der Grundsatz der Totalgewinngleichheit, den betrieblich veranlassten Ausfall einer betrieblichen Darlehensforderung als Betriebsausgabe in der 4-3-Rechnung zu erfassen.¹²¹⁵ Im Ergebnis ist festzuhalten, dass trotz ihrer Zahlungswirksamkeit die mit der Aufnahme, der Hingabe und der Tilgung von Darlehen verbundenen Zahlungen, ausgenommen Zinszahlungen, in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigen sind. Aus- bzw. wegfallbedingte Änderungen im Darlehensbestand müssen dagegen erfasst werden.

II Zeitliche Berücksichtigung

1 Abflussprinzip

Betriebsausgaben werden in der Periode gewinnmindernd berücksichtigt, in der sie beim Steuerpflichtigen abfließen, wobei es für den Abfluss auf den Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld bzw. die geldwerten Güter ankommt. Dies ist z.B. bei einer Scheckzahlung bei Hingabe des Schecks und nicht erst bei der Belastung des Kontos der Fall.¹²¹⁶ Ausreichend ist, wenn der Steuerpflichtige von sich aus alles Erforderliche getan hat, um den Leistungserfolg herbeizuführen. Analog zu den Betriebseinnahmen gibt es auch hier für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben mit § 11 Abs. 2 S. 2 EStG eine gesetzliche Ausnahme vom Abflussprinzip, auf die später noch eingegangen wird.

¹²¹³ Vgl. *Söhn*, Betriebsausgaben, DStJG 1980, S. 41 ff.; *ders.*, Werbungskosten, StuW 1983, S. 197; *Clafsen* in Lademann, EStG, § 12, Rz. 12; *Stapperfend* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 834.

¹²¹⁴ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 395.

¹²¹⁵ Vgl. *BFH* v. 2.9.1971, IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334; v. 11.3.1976, IV R 185/71, BStBl. II 1976, S. 380.

¹²¹⁶ Vgl. *BFH* v. 8.11.1968, VI R 81/67, BStBl. II 1969, S. 76; v. 24.9.1985, IX R 2/80, BStBl. II 1986, S. 286.

2 Ausnahme: Veränderungen im Anlagevermögen

Die bedeutendste Abweichung vom Abfluss- und damit vom Zahlungsprinzip im Rahmen der heutigen Konzeption der Einnahmen-Überschussrechnung ist die Einbeziehung von Bestandsänderungen im Anlagevermögen. Bezüglich dieses periodisierenden Elements unterscheidet sich die 4-3-Rechnung bis auf wenige Ausnahmen nicht vom derzeitigen Betriebsvermögensvergleich.

2.1 Abnutzbares Anlagevermögen

Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens werden nicht im Zeitpunkt ihres Zahlungsabflusses in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst, sondern in Form einer jährlichen Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts verteilt. Dies ergibt sich aus § 4 Abs. 3 S. 3 EStG, nach dem die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung (AfA) und Substanzverringerung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung zu beachten sind. Hiernach sind neben den planmäßigen Abschreibungsarten wie der linearen und degressiven auch außerplanmäßige Abschreibungen wie die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sowie erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen i.S.d. § 7a EStG zulässig.¹²¹⁷ Teilwertabschreibungen dürfen in der 4-3-Rechnung dagegen nicht gebildet werden, da sie in dem grundsätzlich nur für den Betriebsvermögensvergleich geltenden § 6 EStG (Bewertung) geregelt sind und damit außerhalb des Teils über Absetzungen für Abnutzungen (§§ 7 ff. EStG) stehen, auf den § 4 Abs. 3 EStG verweist.¹²¹⁸ Anders sieht es im Fall geringwertiger Wirtschaftsgüter aus, welche, obwohl in § 6 Abs. 2 EStG ebenfalls außerhalb der §§ 7ff. EStG geregelt, auch in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sofort in voller Höhe abgeschrieben werden dürfen.¹²¹⁹

Im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung dürfen die genannten Abschreibungen erstmals in der Periode vorgenommen werden, in der die Wirtschaftsgüter angeschafft bzw. hergestellt worden sind. Es kommt somit auf den Zeitpunkt der Lieferung (Anschaffung) bzw. Fertigstellung (Herstellung), nicht dagegen auf den Zahlungszeitpunkt an.¹²²⁰ Das gilt auch für geringwertige Wirtschaftsgüter, welche auch dann im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben werden dürfen, wenn die Zahlung in der vorhergehenden bzw. nachfolgenden Periode erfolgt.

¹²¹⁷ Vgl. Übersicht in *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 622.

¹²¹⁸ Vgl. *BFH* v. 24.11.1955, IV 231/53 U, BStBl. III 1956, S. 38; v. 24.11.1959, I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188.

¹²¹⁹ Vgl. *BFH* v. 27.1.1994, IV R 101/92, BStBl. II 1994, S. 638; R 16 Abs. 3 S.2 und R 40 Abs. 3 EStR.

¹²²⁰ Vgl. *Schoor*, Gewinnermittlung, FR 1982, S. 506 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. D163; *Bergkemper* in H/H/R, EStG, § 4, Rz. 624; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 392.

Kommt es zu einer Veräußerung bzw. Entnahme des abnutzbaren Anlagegutes, so ist der noch nicht im Wege der AfA gewinnmindernd berücksichtigte Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Jahr der Veräußerung bzw. Entnahme als Betriebsausgabe zu erfassen. Ein hiermit zusammenhängender Veräußerungserlös stellt nach der Meinung der Rechtsprechung im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises eine Betriebseinnahme dar, wobei sich der BFH auf das Zuflussprinzip und das Fehlen einer gesetzlichen Ausnahmevorschrift für Veräußerungen im Bereich des Anlagevermögens beruft.¹²²¹ Da hierdurch die beim Verkauf des Anlagegutes entstehenden Einnahmen und Ausgaben zeitlich auseinanderfallen und damit zu Verzerrungen der Periodenergebnisse führen können, soll nach einer Gegenmeinung – m.E. zu Recht - der Veräußerungserlös korrespondierend mit der entsprechenden Restwertabschreibung in der Periode der Veräußerung und nicht des Zuflusses angesetzt werden.¹²²² Zumindest sollte bei einer Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung über die Aufnahme einer entsprechenden gesetzlichen Vorschrift nachgedacht werden.

2.2 Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens handelt es sich im wesentlichen um Grund und Boden, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie Wertpapiere, soweit sie nicht zum Umlaufvermögen gehören, also wenn sie dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen.¹²²³ Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung solcher Wirtschaftsgüter werden nach § 4 Abs. 3 S. 4 EStG im Rahmen der derzeitigen Einnahmen-Überschussrechnung nicht im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme des Wirtschaftsgutes als Betriebsausgabe erfasst. Anders als bei abnutzbaren Anlagegütern kommt auch keine periodische Verteilung der Anschaffungs-/ Herstellungskosten in Form von Abschreibungen in Betracht, womit gleichzeitig die Möglichkeit zur Bildung von Teilwertabschreibungen entfällt.

Für den maßgebenden Veräußerungszeitpunkt ist auf den durch den Verkauf ausgelösten Übergang des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums, bspw. bei Grundstücken auf den Übergang der Gefahr, Nutzungen und Lasten, und nicht auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen.¹²²⁴ Wie bereits im Bereich des abnutzbaren Anlagevermögens erörtert, sollte die Vereinnahmung eines etwaigen Veräußerungserlöses korrespondierend mit der verzögerten Verausgabung der Anschaffungs-

¹²²¹ Vgl. *BFH* v. 16.2.1995, IV R 29/94, BStBl. II 1995, S. 636; so auch *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 624; H 16 Abs. 2 EStR.

¹²²² Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D166; *Wacker* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 33.

¹²²³ Vgl. R 32 Abs. 1 S.6 EStR; Übersicht in *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 630.

¹²²⁴ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 220 f.; *BFH* v. 28.4.1977, IV R 163/75, BStBl. II 1977, S. 553 m.w.N.

/Herstellungskosten im Veräußerungszeitpunkt und nicht wie nach Meinung des BFH im Zuflusszeitpunkt erfolgen.¹²²⁵ Dem Zweck der Vorschrift, Verzerrungen der Periodenergebnisse infolge des Auseinanderfallens von Ausgaben in Form der Anschaffungs-/Herstellungskosten und Einnahmen aus dem Anlagenverkauf zu verhindern, könnte nicht entsprochen werden.

III Nicht an Zahlungen anknüpfende Betriebsausgaben

Die bedeutendsten Fallgruppen von nicht auf reinen Zahlungen basierenden Betriebsausgaben sind, wie oben bereits erläutert:

- a) Absetzungen für Abnutzungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- b) die Buchwertabschreibung im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme des Anlagegutes bei sowohl abnutzbarem als auch nicht abnutzbarem Anlagevermögen
- c) der betrieblich veranlasste Ausfall einer betrieblichen Darlehensforderung

Ein weiterer Bereich fehlender Zahlungsanknüpfung ist in der Einbeziehung von Tausch- und tauschähnlichen Vorgängen in die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu sehen, was in den steuerlichen Einnahmen- und Ausgabenbegriffen, die auch nicht in Geld bestehende Güterzu- und -abflüsse beinhaltet, zum Ausdruck kommt.¹²²⁶ Diese Einbeziehung der außerhalb einer reinen Geldrechnung anfallenden Vorgänge ist, wie im Fall von Betriebseinnahmen bereits erläutert, durch den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip geboten. Dabei ist die im Rahmen des Tauschvorganges erhaltene Sach- oder Dienstleistung bzw. das erworbene Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) dieser Leistung sowohl, wie oben erläutert, als Betriebseinnahme als auch als Betriebsausgabe anzusetzen.¹²²⁷ Für die in der Regel im Zeitpunkt des Zahlungsflusses bereits gewinnmindernd berücksichtigte hingeebene Leistung kommt es dagegen nur insoweit zu einem Betriebsausgabenabzug, als sie noch nicht als Betriebsausgabe erfasst wurde, bspw. bei Abschreibungen.

Da in den meisten Fällen von Tauschgeschäften die Werte von Leistung und Gegenleistung übereinstimmen, entsprechen sich auch die im Rahmen des Tauschvorganges angesetzten Betriebsein-

¹²²⁵ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D184; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 398; *Wacker* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 33; a.A. *BFH* v. 16.2.1995, IV R 29/94, BStBl. II 1995, S. 636; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 624; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 314 f.

¹²²⁶ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 243; *BFH* v. 17.4.1986, IV R 115/84, BStBl. II 1986, S. 607.

¹²²⁷ Vgl. *Schoor*, Gewinnermittlung, FR 1982, S. 509; *BFH* v. 8.7.1964, I 119/63 U, BStBl. III 1964, S. 561; v. 14.12.1982, VIII R 53/81, BStBl. II 1983, S. 303.

nahmen und Betriebsausgaben wertmäßig, so dass es in vielen Fällen zu keiner Gewinnauswirkung kommt.¹²²⁸ Dennoch ist an der Erfassung dieser nicht in Geld bestehenden Einnahmen und Ausgaben in der 4-3-Rechnung festzuhalten, da Tauschgeschäfte jedenfalls in den Fällen ergebniswirksam sind, in denen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens getauscht werden. So hat die Hingabe eines Anlagegutes im Rahmen eines Tausches die gleichen Konsequenzen wie eine Veräußerung des Gutes. Der Betriebseinnahme in Form des erhaltenen Wirtschaftsgutes steht neben der gleich hohen Ausgabe hierfür eine Betriebsausgabe in Höhe des vorhandenen Restbuchwertes des betreffenden Anlagegutes gegenüber. Erhält der Steuerpflichtige dagegen im Tauschwege Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, so können die mit dem gemeinen Wert der Gegenleistung angesetzten Anschaffungskosten hierfür aufgrund ihrer zeitlichen Verteilung bei abnutzbaren bzw. ihres erst späteren Ansatzes bei nicht abnutzbaren Gütern die durch den Tausch ausgelöste Betriebseinnahme in der entsprechenden Periode nicht kompensieren.¹²²⁹ In diesen Fällen kommt es im Zeitpunkt des Tauschvorgangs aufgrund der zeitlich hinausgezögerten Erfassung der Anschaffungskosten als Betriebsausgaben zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns, worin sich nochmals die Notwendigkeit zur Erfassung auch nicht in Geld bestehender Geschäftsvorfälle verdeutlicht.

C Korrektur um Entnahmen und Einlagen

Die 4-3-Rechnung kann sich nicht allein auf die Erfassung von Betriebseinnahmen und –ausgaben beschränken, sondern muss zur Abgrenzung vom außerbetrieblichen Bereich auch Entnahmen und Einlagen berücksichtigen. Dabei werden unter Rückgriff auf die Definition in § 4 Abs. 1 S. 2 EStG als Entnahmen alle Wirtschaftsgüter bezeichnet, „die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.“ Einlagen dagegen sind nach § 4 Abs. 1 S. 5 EStG alle Wirtschaftsgüter, „die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.“ Die Notwendigkeit zur Einbeziehung der lediglich im Zusammenhang mit dem Bestandsvergleich definierten Einnahmen und Einlagen innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung ergibt sich mangels eines Verweises auf diese Entnahme- bzw. Einlagevorschriften nicht aus dem Gesetz, sondern aus dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit. Danach müssen die im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ex-

¹²²⁸ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D279; *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394; *Lankau*, Tauschgeschäfte, FR 1981, S. 563 f.

¹²²⁹ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 581; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 310 f.; *Schoor*, Gewinnermittlung, FR 1982, S. 509; *Lankau*, Tauschgeschäfte, FR 1981, S. 564.

plizit einzubeziehenden Entnahmen und Einlagen ebenfalls in der Einnahmen-Überschussrechnung berücksichtigt werden.¹²³⁰

I Erfassung von Sachentnahmen und –einlagen

Die Erfassung der Entnahmen und Einlagen im Rahmen der 4-3-Rechnung erfolgt in der Weise, dass Entnahmen wie Betriebseinnahmen behandelt werden, den Überschuss also entsprechend erhöhen, und Einlagen wie Betriebsausgaben behandelt werden, den Überschuss also entsprechend mindern.¹²³¹ Allerdings gilt dies nicht für reine Geldentnahmen und –einlagen, welche aufgrund des steuerlichen Nominalwertprinzips keinen Wertänderungen unterliegen. Entnommenes Geld ist entsprechend schon vorher in Höhe des Entnahmebetrages als Betriebseinnahme berücksichtigt worden, eingelegtes Geld dagegen kann später in Höhe des Einlagebetrages als Betriebsausgabe abgesetzt werden.¹²³² Somit ist die Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen von Barmitteln in die Einnahmen-Überschussrechnung mangels der Erfolgswirksamkeit dieser Vorgänge entbehrlich. Hierin liegt auch kein Verstoß gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit, da Geldentnahmen und Geldeinlagen auch beim Betriebsvermögensvergleich keine Gewinnauswirkung haben, wie die erfolgsneutrale Buchung über das Eigenkapital anstelle einer Erfassung innerhalb der abgeleiteten Gewinn- und Verlustrechnung zeigt.¹²³³

Anders sieht es im Fall von nicht in Geld bestehenden Sachentnahmen und –einlagen aus, welche aufgrund ihrer erfolgswirksamen Erfassung beim Bestandsvergleich zwingend bei der 4-3-Rechnung beachtet werden müssen. Dabei kann es sich sowohl um Entnahmen und Einlagen von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens sowie Forderungen, als auch um Leistungs- oder Nutzungsentnahmen bzw. –einlagen handeln.¹²³⁴ In der Erfassung solcher Entnahmen und Einlagen liegt ein Bereich, der die Existenz von Betriebsvermögen auch in der Einnahmen-Überschussrechnung sowie dessen Abgrenzung vom Privatvermögen erforderlich macht.¹²³⁵ Entnahmen führen zu einem Übergang der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen, während bei Einlagen Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen

¹²³⁰ Vgl. *BFH* v. 16.1.1975, IV R 180/71, BStBl. II 1975, S. 526; v. 31.10.1978, VIII R 196/77, BStBl. II 1979, S. 403; v. 25.4.1990, X R 135/87, BStBl. II 1990, S. 743 f.; *Schoor*, Gewinnermittlung, FR 1982, S. 508; *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394; *Kanzler*, Gewinnermittlung, FR 1998, S. 243.

¹²³¹ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D196; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 584.

¹²³² Vgl. *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 456; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D199.

¹²³³ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394.

¹²³⁴ Vgl. § 4 Abs. 1 S.2,5 EStG; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 204; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 585 f.

¹²³⁵ Ein zweiter Bereich, der die Existenz von Betriebsvermögen innerhalb der 4-3-Rechnung verdeutlicht, liegt in der Berücksichtigung von Bestandsänderungen im Anlagevermögen.

gen übergehen.¹²³⁶ Wird bspw. ein zuvor überwiegend betrieblich genutztes Wirtschaftsgut später fast ausschließlich privat genutzt, so ist es nicht länger dem notwendigen Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen zuzuordnen, was durch eine gewinnerhöhende Entnahme zum Ausdruck gebracht wird. Umgekehrt ist ein bisher privat genutztes Wirtschaftsgut, das nun überwiegend betrieblich genutzt wird, über eine gewinnmindernde Einlage in das Betriebsvermögen des Überschussrechners aufzunehmen.

Sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch der Grundsatz der Totalgewinnleichheit gebieten die Berücksichtigung von nicht in Geld bestehenden Entnahmen bzw. Einlagen auch im Rahmen einer neugestalteten zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode. Hierdurch muss notwendigerweise zwischen Betriebs- und Privatvermögen auch für Wirtschaftsgüter außerhalb des Anlagevermögens unterschieden werden.

II Bewertung

Sowohl Entnahmen als auch Einlagen werden mit dem Teilwert bewertet.¹²³⁷ Bei Einlagen gilt die Besonderheit, dass sie maximal mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des eingelegten Wirtschaftsguts angesetzt werden dürfen, wenn dieses innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft bzw. hergestellt worden ist. Diese grundsätzlich nur im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs anwendbaren Bewertungsvorschriften haben über den Grundsatz der Totalgewinnleichheit auch Geltung für die betriebliche Überschussrechnung.¹²³⁸

Im Zusammenhang mit Entnahmen für betriebsfremde Zwecke ist zu beachten, dass durch den Ansatz des Teilwertes etwaige auf dem entnommenen Wirtschaftsgut ruhende, stille Reserven aufgedeckt werden und der Besteuerung unterliegen. Dies gilt insbesondere bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen jedoch im Zeitpunkt der Entnahme die noch nicht im Wege der Abschreibung gewinnmindernd erfassten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Betriebsausgabe anzusetzen sind, so dass sich der Periodengewinn nur um die Differenz aus Teilwert und Restbuchwert bzw. Anschaffungskosten (bei nicht abnutzbaren Anlagegütern) erhöht.¹²³⁹ Werden dagegen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens entnommen, kommt es nur zu einer Gewinnerhöhung in Höhe des Teilwertes, da die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gutes bereits mit Zah-

¹²³⁶ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 204; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 201.

¹²³⁷ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr.4 und Nr.5.

¹²³⁸ Vgl. *BFH* v. 22.5.1969, IV 31/65, BStBl. II 1969, S. 584; v. 22.1.1980, VIII R 74/77, BStBl. II 1980, S. 244.

¹²³⁹ § 4 Abs. 3 S. 3-4 EStG; vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 207 f.; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 585.

lungsabfluss als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden. Dienstleistungs- und Nutzungsentnahmen sind mit den Selbstkosten des Steuerpflichtigen ohne Einbeziehung der eigenen Arbeitskraft zu bewerten und kompensieren so die auf eine private Nutzung entfallenden, jedoch als Betriebsausgaben bereits abgezogenen Aufwendungen.¹²⁴⁰

Die Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens führt in Höhe des Teilwertes zu Anschaffungskosten, welche bei abnutzbaren Anlagegütern nur zeitlich verteilt, in Form von AfA, bei nicht abnutzbaren Anlagegütern erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. der Entnahme des Gutes zu einer Gewinnminderung führen.¹²⁴¹ Eingelegte Güter des Umlaufvermögens lösen bei einer 4-3-Rechnung dagegen eine sofortige Minderung des Gewinns in Höhe des Teilwertes aus. Gleiches gilt für Nutzungseinlagen i.S.v. Aufwandseinlagen mit dem Unterschied, dass diese aufgrund ihres Zwecks, auch betrieblich veranlasste Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung Privatvermögens zu erfassen, mit den anteiligen Selbstkosten zu bewerten sind.¹²⁴²

D Sonderfall: Durchlaufende Posten

Mit der Regelung in § 4 Abs. 3 S. 2 EStG ist explizit vorgesehen, dass bei der Erfassung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben solche Zahlungen bzw. geldwerten Vorgänge außer Acht zu lassen sind, die im Namen und für Rechnung eines fremden Dritten vereinnahmt und verausgabt wurden. In der Vereinnahmung solcher Gelder bzw. geldwerter Güter ist insgesamt keine Betriebseinnahme zu sehen, da der Steuerpflichtige hierüber keine wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, also keine Einnahme vorliegt, und durch die Weiterleitung desselben Betrages eine Erfolgswirksamkeit des Vorgangs zu verneinen ist.¹²⁴³ Die Verausgabung des im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmten Betrages stellt entsprechend keine Betriebsausgabe dar. Insofern hat die gesetzliche Regelung lediglich klarstellenden Charakter.¹²⁴⁴

¹²⁴⁰ Vgl. *FG München v. 20.4.1983*, I 265/78 F, EFG 1983, S. 596; zur „Nutzungsentnahme“ vgl. *Wacker* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 196; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 303 ff.; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 208.

¹²⁴¹ Vgl. *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 460, 463 f.; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 281 ff.; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 585; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 346 ff.

¹²⁴² Vgl. *Wacker* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 206 unter „Aufwandseinlage“; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 211.

¹²⁴³ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 610; *BFH v. 30.1.1975*, IV R 190/71, BStBl. II 1975, S. 777.

¹²⁴⁴ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D140; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 610; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 200; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 11, Rz. 30.

Voraussetzung für die Nichtberücksichtigung sogenannter durchlaufender Posten im Rahmen der 4-3-Rechnung ist erstens das nach außen erkennbare Handeln im fremden Namen. Daneben muss zweitens der vereinnahmte Betrag für fremde Rechnung erfolgen, also wirtschaftlich nicht in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gelangen, was bspw. bei vereinnahmten Gerichtskostenzuschüssen oder Zeugen- und Sachverständigengebühren durch einen Rechtsanwalt der Fall ist.¹²⁴⁵ Dagegen ist die Umsatzsteuer kein durchlaufender Posten, da es an einer Rechtsbeziehung zwischen dem Empfänger der umsatzsteuerpflichtigen Leistung und dem Finanzamt als Steuergläubiger fehlt, so dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt und verausgabt.¹²⁴⁶ Entsprechend sind die vereinnahmte Umsatzsteuer und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes als Betriebseinnahmen, die Vorsteuer sowie Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben zu erfassen.

3. Abschnitt: Probleme bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

A Fehlende Vereinfachung bei Durchbrechungen des Zahlungsprinzips

Der Vereinfachungscharakter der soeben dargestellten Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG muss aufgrund der prinzipiellen Anknüpfung an Zahlungsvorgänge grundsätzlich bejaht werden.¹²⁴⁷ Allerdings bestehen derzeit einige Durchbrechungen des Zahlungsprinzips, welche der Einfachheit dieser Gewinnermittlungsmethode zuwiderlaufen. Ein erster Bereich fehlender Zahlungsorientierung liegt in der Einbeziehung bestimmter periodisierender Elemente wie der Berücksichtigung von Bestandsänderungen im Anlagevermögen sowie der auf erfolgswirksame Vorgänge beschränkten Erfassung von Darlehensverbindlichkeiten und –forderungen. Zweitens stellt die Berücksichtigung von nicht in Geld bestehenden Zu- und Abflüssen wie Tausch – oder tauschähnlichen Geschäften sowie von Sach-, Leistungs- und Nutzungsentnahmen bzw. –einlagen eine Durchbrechung des Zahlungsprinzips dar.

Durch die Aufnahme periodisierender Elemente innerhalb der 4-3-Rechnung ist für diese Positionen zumindest gedanklich die Führung von Bestandskonten sowie eine periodische Bewertung erforder-

¹²⁴⁵ Vgl. *BFH* v. 4.10.1984, IV R 180/82, *BFH/NV* 1986, S. 215; v. 11.12.1996, IV B 54/96, *BFH/NV* 1997, S. 290; *Bergkemper* in *H/H/R*, *EStG/KStG*, § 4 EStG, Rz. 612.

¹²⁴⁶ Vgl. *BFH* v. 19.2.1975, I R 154/73, *BStBl.* II 1975, S. 442; v. 29.6.1982, VIII R 6/79, *BStBl.* II 1982, S. 756; *Weber-Grellet* in *K/S/M*, *EStG*, § 4, Rz. D143; *Segebrecht*, *Überschussrechnung*, S. 201 f.

¹²⁴⁷ Vgl. *Dziadkowski*, *Überschussrechnung*, *BB* 2000, S. 400; *Weber-Grellet*, *Bestand*, *DStR* 1998, S. 1349.

lich, was die Gewinnermittlung insoweit verkompliziert.¹²⁴⁸ Diese Erschwernis ist im Bereich der ausschließlich in Geldgeschäften bestehenden Darlehen unerheblich, da sich hier Bewertungsfragen grundsätzlich nicht stellen.¹²⁴⁹ Dagegen schränkt die Beachtung der steuerlichen Abschreibungsregeln sowie der Entnahme- und Veräußerungstatbestände im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen die Einfachheit der Einnahmen-Überschussrechnung sehr wohl ein, was schon der Vergleich mit einer möglichen an der Investitionsauszahlung orientierten „Sofortabschreibung“ zeigt.¹²⁵⁰ Eine einfache sofortige Erfassung von Auszahlungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Betriebsausgaben im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses würde keine Führung von Bestandskonten erfordern und wäre daher erheblich einfacher.

Der Ansatz von nicht in Geld bestehenden Zu- und Abflüssen sowie Entnahmen und Einlagen in der betrieblichen Überschussrechnung wirft zwar keine Fragen der Periodisierung auf, führt jedoch zu Bewertungsproblemen, da durch die fehlende Zahlungsanknüpfung nicht direkt auf einen Geldbetrag zurückgegriffen werden kann.¹²⁵¹ Sowohl die Bewertung der im Tauschwege erzielten Einnahmen bzw. getätigten Ausgaben zum gemeinen Wert, als auch die Bewertung von Sachentnahmen und –einlagen zum Teilwert ist für den Überschussrechner weitaus aufwendiger als die Bewertung rein pagatorischer Vorgänge. Die aus diesem Bewertungserfordernis entspringende Erschwernis im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung ist jedoch in Kauf zu nehmen, da die hier genannten nicht in Geld bestehenden Zu- und Abflüsse sowie Entnahmen und Einlagen zwingend erfasst werden müssen. Das ergibt sich, wie bereits dargelegt, aus dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welchen bei der 4-3-Rechnung der Vorrang vor dem Zahlungsprinzip und damit dem Vereinfachungscharakter eingeräumt wird.¹²⁵²

B Zufälligkeit des Zahlungsanfalls

In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass eine zahlungsorientierte Gewinnermittlungsmethode wie die 4-3-Rechnung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen besser

¹²⁴⁸ Darüber hinaus sind für das nicht abnutzbare Anlagevermögen sowie für die degressive AfA, Sonderabschreibungen und Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gesetzliche Aufzeichnungspflichten zu beachten; vgl. Übersicht in *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 95; *Ritzrow*, Überschussrechnung, b&b 1996, S. 203.

¹²⁴⁹ Anders bei Fremdwährungsdarlehen, bei denen Kursgewinne bzw. –verluste unterjährig, d.h. im Zeitpunkt der Teiltilgungen, als Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben zu erfassen sind; vgl. *BFH* v. 15.11.1990 IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 229; *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, DStR 1992, S. 245.

¹²⁵⁰ Vgl. zu dieser Variante der Einnahmen-Überschussrechnung *Wagner*, Beseitigung, DStR 1997, S. 520; *ders.*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077; a.A. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349.

¹²⁵¹ Vgl. *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427.

¹²⁵² Vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 60; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427.

widerspiegele als ein sich aus dem Betriebsvermögensvergleich ergebender Gewinn, da durch die Zahlungsanknüpfung die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im allgemeinen sowie im Hinblick auf die Begleichung der Steuerschuld zum Ausdruck kommt.¹²⁵³ In dieser impliziten Berücksichtigung der Liquidität des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung ist sicherlich ein Vorteil der an Zahlungen ausgerichteten Einnahmen-Überschussrechnung zu sehen, was jedoch nicht darüber hinwegtäuschen darf, dass durch die weitestgehende Vernachlässigung von Bestandsveränderungen im Betriebsvermögen der Gewinn allein vom Zufall des Zahlungsanfalls abhängt.¹²⁵⁴ Bspw. bleiben in der 4-3-Rechnung erhebliche, kurzfristige Verbindlichkeiten zum Jahresende ebenso unberücksichtigt wie ein durch umfängliche zahlungswirksame Wareneinkäufe verursachter hoher Vorratsbestand, womit wesentliche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflussende Sachverhalte vernachlässigt werden.¹²⁵⁵

Besonders gravierend wirkt sich die Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen bei solchen Unternehmen aus, deren Vorratsbestand, insbesondere der an unfertigen Erzeugnissen und halbfertigen Arbeiten, im Zeitablauf starken Schwankungen unterliegt (z.B. Baubranche).¹²⁵⁶ Hier wechseln sich aufgrund der Langfristigkeit der Fertigungsaufträge umsatzstarke Perioden mit vergleichsweise niedrigem Vorratsvermögen mit Perioden geringer Umsatzerlöse bei gleichzeitig hohem Bestand „halbfertiger Leistungen“ ab.¹²⁵⁷ Eine mögliche Ausdehnung des Anwendungsbereichs der bisherigen Konzeption der 4-3-Rechnung auf solche Unternehmen hätte zur Konsequenz, dass in den Jahren mit hohem Vorratsbestand aufgrund der steuerlichen Abziehbarkeit der diesem zugrundeliegenden Anschaffungs-/ Herstellungskosten der Gewinn vergleichsweise niedrig bzw. der Verlust hoch ausfällt.¹²⁵⁸ Umgekehrt kommt es in Perioden mit vergleichsweise niedrigem Vorratsbestand zu überdurchschnittlich hohen Gewinnen bzw. niedrigen Verlusten, was letztlich zu einer verstärkten Volatilität des steuerlichen Gewinns mit den negativen Folgen des Progressionseffekts führt. Damit hat die Anwendung der 4-3-Rechnung aufgrund der Vernachlässigung von Bestandsänderungen im Vorratsvermögen zeitliche Verzerrungen der steuerlichen Periodenergebnisse

¹²⁵³ Vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; ferner *Kußmaul/Klein*, Überlegungen, DStR 2001, S. 550; *Lauth*, Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1371 f.

¹²⁵⁴ Vgl. *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 75; *Ritzrow*, Überschussrechnung, b&b 1996, S. 201; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400; *Birett*, Maßgeblichkeitsprinzip, StWa 2002, S. 157.

¹²⁵⁵ Vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400.

¹²⁵⁶ Vorausgesetzt, dass die 4-3-Rechnung entgegen der bisherigen Realität für solche Unternehmen anwendbar ist; zur Problematik vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400.

¹²⁵⁷ So auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 623, die von einem un stetigen Ergebnis- und Umsatzausweis bei langfristigen Fertigungsaufträgen sprechen.

¹²⁵⁸ Vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400.

zur Folge,¹²⁵⁹ welche einzeln betrachtet die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht klar zum Ausdruck bringen.

Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass in dem beschriebenen Sachverhalt stark schwankender Vorratsbestände sowie Umsatzerlöse der Steuerpflichtige zur Wahrung seiner Liquidität häufig Kundenanzahlungen für die nur teilweise erbrachten Leistungen anfordert, welche bei der Einnahmen-Überschussrechnung bereits im Zeitpunkt des Zuflusses Betriebseinnahmen darstellen. Hierdurch kann es in Perioden mit hohem Bestand unfertiger Leistungen zu einer zumindest teilweisen Kompensation der für diese Leistungen angefallenen, als Betriebsausgaben abziehbaren Herstellungskosten kommen, da einem hohen Bestand unfertiger Erzeugnisse bzw. Arbeiten ein meist ebenfalls hoher Bestand erhaltener, noch nicht endabgerechneter Anzahlungen gegenübersteht.¹²⁶⁰ Die Volatilität der steuerlichen Periodengewinne für diese Unternehmen würde durch die Erfassung dieser Anzahlungen als Betriebseinnahmen wieder abgeschwächt. Allerdings müssen aufgrund der Zufälligkeit des Zahlungsanfalls Perioden mit hohen Vorratsbeständen nicht zwingend mit Perioden hoher Bestände an erhaltenen Anzahlungen einhergehen, so dass es durch Anwendung der Einnahmen-Überschussrechnung in solchen Sachverhalten sehr wohl zu zeitlichen Verzerrungen der Periodenergebnisse kommen kann.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass durch eine zahlungsorientierte Gewinnermittlung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht unbedingt besser zum Ausdruck kommt als durch den Betriebsvermögensvergleich, was schon aus dem zufälligen Anfall der Zahlungsvergänge – insbesondere bei Unternehmen mit stark schwankenden Erträgen und Vorratsbeständen - folgt.

C Manipulierbarkeit der Bemessungsgrundlage

Ein weiterer Einwand gegen die zahlungsorientierte 4-3-Rechnung wird in der Möglichkeit für den Steuerpflichtigen gesehen, die Höhe der periodischen steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Sachverhaltsgestaltungen zu manipulieren, was mit dem Grundsatz einer objektivierten Besteuerung

¹²⁵⁹ Vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400 f.; allgemein zu Verzerrungen des Periodenergebnisses aufgrund des strengen Zufluss-/ Abflussprinzips vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 195.

¹²⁶⁰ Der Zusammenhang zwischen dem Bestand unfertiger Erzeugnisse sowie den hierauf bezogenen erhaltenen Anzahlungen kommt auch über § 268 Abs. 5 S.2 HGB zum Ausdruck, der bei der Bilanzierung den offenen Ausweis erhaltener Anzahlungen direkt unterhalb der unfertigen Erzeugnisse auf der Aktivseite zulässt; vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz. 99; *Dusemond/Heusinger/Knop* in *Küting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 66, 154. Dies gilt insbesondere für Anzahlungen, die Gegenleistungen aus dem den unfertigen Teilleistungen zugrundeliegenden schwebenden Geschäft darstellen; vgl. *Marx/Stillfried* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 266 HGB, Rz. 236.

nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist. Keine Rolle spielt dabei die im Rahmen einer rein zahlungsorientierten Rechnung gegebene Gestaltungsmöglichkeit, durch das Ausweichen auf solche Geschäftsvorfälle, die sich nicht in Zahlungen niederschlagen, bspw. Tauschgeschäfte und Sachentnahmen, den steuerlichen Gewinn und damit die Steuerbelastung zu mindern.¹²⁶¹ Sowohl durch den weiten Betriebseinnahmenbegriff als auch durch die Berücksichtigung der Entnahmen in der 4-3-Rechnung werden auch solche nicht in Geld bestehende Transaktionen erfasst, womit die beschriebenen Steuervermeidungsmöglichkeiten über Tauschgeschäfte oder Sachentnahmen ausgeschlossen werden.

Wesentlich bedeutsamer ist der dem Steuerpflichtigen durch die Zahlungsanknüpfung gegebene Spielraum, durch die zeitliche Steuerung der betrieblichen Ein- und Auszahlungen Gewinne in die nachfolgenden bzw. vorangehenden Perioden zu verlagern.¹²⁶² Anreize hierzu ergeben sich aus dem generellen Ziel des Steuerpflichtigen, den Barwert seiner Steuerbelastung zu minimieren, wobei hier grundsätzlich zwischen einem Zinseffekt und Steuersatzeffekt zu unterscheiden ist.¹²⁶³ Bei alleiniger Betrachtung der Zinswirkung ist es aus Sicht des Unternehmers grundsätzlich vorteilhaft, Gewinne und damit die entsprechenden Steuerzahlungen in spätere Perioden nachzuverlagern,¹²⁶⁴ da das Hinausschieben der Zahlungen an den Fiskus mögliche Zinserträge bzw. ersparte Zinsaufwendungen mit sich bringt. Während eine solche Gewinnachverlagerung insbesondere auch für den Fall interessant ist, dass mit in der Zukunft konstanten oder fallenden Steuersätzen zu rechnen ist, kann bei einem steigenden Steuersatz auch die Vorverlagerung der Gewinne zu einem niedrigeren Steuerbarwert führen, was im Einzelfall davon abhängt, ob der Steuersatzeffekt den Zinseffekt überwiegt.¹²⁶⁵ Weiterhin besteht aufgrund des progressiven Steuertarifs für natürliche Personen, deren Einkommen in dieser Tarifzone angesiedelt ist, der Anreiz zu einer periodischen Gewinnglättung, da im Zeitablauf schwankende Gewinne aufgrund der progressiven Besteuerung einer höheren Steuerbelastung unterliegen.¹²⁶⁶ In diesem sogenannten Progressionseffekt kann neben dem Zins- und Steuersatzeffekt die Motivation des Steuerpflichtigen begründet sein, die steuerlichen Gewinne entsprechend zeitlich vor- bzw. nachzuverlagern.

¹²⁶¹ Vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, *StuW* 1989, S. 60; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, *DStZ* 2001, S. 427; *Groh*, Struktur, *FR* 1986, S. 394.

¹²⁶² Vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, *StuW* 1989, S. 60, *Ritzrow*, Überschussrechnung, *b&b* 1996, S. 200.

¹²⁶³ Vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, *DB* 1994, S. 1582; *Schneeloch*, Besteuerung, Bd. 2, S. 67 f., S. 142 ff., S. 163 ff.

¹²⁶⁴ Abgesehen von dem Fall extrem fallender Zinssätze; vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, *DB* 1994, S. 1582 f.; *Schneeloch*, Besteuerung, Bd. 2, S. 142 ff.

¹²⁶⁵ Vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, *DB* 1994, S. 1582 f.; *Schult*, Steuerlehre, S. 360 f.

¹²⁶⁶ Vgl. *Lück/Schult*, Gewinnnivellierung, *SteuerStud* 2003, S. 314 ff.; *Breithecker/Klapdor/Passe*, Steuerbilanzpolitik, *StuW* 2002, S. 37 f.; *Schult*, Steuerlehre, S. 367; Bsp. in *Haase*, Steuerpolitik, *DB* 1986, S. 1 ff.

Hierfür existiert mit der grundsätzlich an Zahlungsflüssen orientierten Einnahmen-Überschussrechnung ein zumindest in Grenzen geeignetes Instrumentarium. So können durch das zeitliche Hinausschieben der am Zufluss orientierten Betriebseinnahmen, bspw. durch Gewährung eines längerfristigen Zahlungsziels bei einer Kundenforderung, sowie durch das Vorziehen der am Abfluss orientierten Betriebsausgaben, bspw. durch Aufbau des Lagerbestandes aufgrund zahlreicher vorgezogener Waren- oder Rohstoffeinkäufe, Gewinne problemlos in die nachfolgende Periode verlagert werden. Umgekehrt führt das Vorziehen von Betriebseinnahmen, bspw. die Anforderung erhaltener Anzahlungen, sowie der Aufschub von Betriebsausgaben, bspw. das Ausnutzen eines langfristigen Zahlungsziels bei einer Lieferantenverbindlichkeit, zu einer Gewinnvorverlagerung.¹²⁶⁷ Dies setzt jedoch im Gegensatz zum Fall der Gewinnsachverlagerung eine Übereinkunft mit dem an dem jeweiligen Zahlungsvorgang beteiligten, durch die Gestaltung grundsätzlich benachteiligten Geschäftspartner voraus.¹²⁶⁸

Die erhöhte Manipulationsanfälligkeit der Einnahmen-Überschussrechnung gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich im Bereich von Sachverhaltsgestaltungen kann mit der Beweglichkeit des Kapitals sowie des Geldes begründet werden.¹²⁶⁹ So ist der Aufschub bzw. das Vorziehen der in Geld bestehenden Zahlungen bei der 4-3-Rechnung für den Steuerpflichtigen weniger aufwendig als eine zeitliche Verlagerung der den Zahlungen gegenüberstehenden, nicht in Geld bestehenden Leistungen, an deren Zeitpunkt im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs angeknüpft wird.¹²⁷⁰ Zu beachten ist dabei, dass durch steuermotivierte Verlagerungen von Zahlungen anders als bei den im Rahmen der Bilanzierung zum Teil noch gegebenen Ansatz- und Bewertungsspielräumen Opportunitätskosten auftreten können, welche den Vorteil eines geringeren Steuerbarwertes zumindest teilweise kompensieren.¹²⁷¹ So verursacht das Vorziehen von Wareneinkäufen wegen des damit einhergehenden Aufbaus von Lagerbeständen zusätzliche Lagerkosten. Generell führt eine durch das Hinauszögern von Betriebseinnahmen sowie durch das Vorziehen von Betriebsausgaben verursachte Gewinnsachverlagerung zu entgangenen Zinserträgen bzw. erhöhten Zinsaufwendungen, welche den Zinseffekt der aufgeschobenen Steuerzahlung und damit den Anreiz zur dieser Sachver-

¹²⁶⁷ Vgl. *Schneeloch*, Besteuerung, Bd. 2, S. 137.

¹²⁶⁸ Eine Interessenkollision der Geschäftspartner spielt grundsätzlich nur bei den Einnahmen vorziehenden und Ausgaben aufschiebenden Gestaltungen, weniger bei den Einnahmen aufschiebenden und Ausgaben vorziehenden Gestaltungen eine Rolle; vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130.

¹²⁶⁹ Im Hinblick auf zum Teil noch bestehende Ansatz- und Bewertungsspielräume bei der Bilanzierung muss dagegen von einer erhöhten Manipulationsanfälligkeit des Betriebsvermögensvergleichs gesprochen werden.

¹²⁷⁰ Vgl. *Moxter*, Unternehmensbesteuerung, ZfB 1976, S. 292.

¹²⁷¹ Dies gilt nicht nur für Zahlungsverlagerungen, sondern allgemein für Sachverhaltsgestaltungen, also Realverlagerungen wirtschaftlicher Dispositionen vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130.

halts-gestaltung mindern.¹²⁷² Dies gilt insbesondere bei langfristigen Zahlungsverlagerungen, bei denen der auf dieser Verschiebung beruhende, für den Steuerpflichtigen negative Zinseffekt besonders große Wirkung entfaltet und den durch die aufgeschobene Steuerzahlung bedingten positiven Zinseffekt überkompensiert.¹²⁷³ Unter diesem Gesichtspunkt sind für den Steuerpflichtigen meist nur kurzzeitige Zahlungsverchiebungen in der Nähe des Jahreswechsels interessant.

Zumindest gegen einen Teil solcher kurzfristigen steuerpolitischen Realgestaltungen wirkt die in § 11 Abs. 1 S. 2 sowie Abs. 2 S. 2 EStG geregelte Ausnahme vom Zufluss-/ Abflussprinzip, wonach regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, „die ... kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören,“ zu- bzw. abgeflossen sind, dieser Periode zeitlich zuzuordnen sind. Für solche Einnahmen und Ausgaben, wozu regelmäßig Mieten, Renten, Zinsen sowie Löhne und Gehälter zählen, erfolgt in Durchbrechung des Zahlungsprinzips eine nach neuerer Rechtsprechung periodengerechte Berücksichtigung i.S.d. Realisationsprinzips, vorausgesetzt der Zu- bzw. Abfluss erfolgt zeitnah zu der Periode der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.¹²⁷⁴ Hierbei stellt der BFH auf einen Zeitraum von 10 Tagen ab, womit über diesen Rahmen hinausgeschobene bzw. vorgezogene Zahlungen nicht von der Regel erfasst werden.¹²⁷⁵

Im Ergebnis bietet die jetzige Einnahmen-Überschussrechnung aufgrund ihrer Zahlungsorientiertheit dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit, über Zahlungsverchiebungen Gewinne vor- oder nachzuverlagern und damit den Steuerbarwert zu mindern. Allerdings sind solchen Sachverhaltsgestaltungen aufgrund von Opportunitätskosten in Form eines Zinseffektes, aufgrund einer möglichen Interessenkollision der beteiligten Geschäftspartner sowie im Hinblick auf regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben Grenzen aufgesetzt.

¹²⁷² Vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130; *Schult*, Steuerlehre, S. 360.

¹²⁷³ Vgl. *Schult*, Steuerlehre, S. 360.

¹²⁷⁴ Vgl. *BFH* v. 24.7.1986, IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 17; nach älterer Rechtsprechung richtete sich die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Einnahmen/ Ausgaben i.S.d. § 11 EStG nicht nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung, sondern nach der Fälligkeit der Einnahmen bzw. Ausgaben; vgl. *BFH* v. 9.5.1974, VI R 161/72, BStBl. II 1974, S. 547 ff.; *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 85.

¹²⁷⁵ Relevant sind nur Zahlungen die in dem Zeitraum zwischen 22.12. und 10.01. anfallen; vgl. *BFH* v. 9.5.1974, VI R 161/72, BStBl. II 1974, S. 547 ff.; v. 24.7.1986, IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 17.

D Eingeschränkte Verlustberücksichtigung aufgrund der volatilen Bemessungsgrundlage

Aufgrund des zufälligen Anfalls von Zahlungsvorgängen und der grundsätzlichen Nichtbeachtung von Periodisierungsregeln im Rahmen der 4-3-Rechnung ist der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben tendenziell stärkeren periodischen Schwankungen ausgesetzt als ein nach den Regeln des Betriebsvermögensvergleichs ermittelter Gewinn.¹²⁷⁶ Abgesehen von den das Zahlungsprinzip durchbrechenden Ausnahmen fehlt dem Überschussrechner die Möglichkeit, den Gewinn zu glätten, was im Rahmen der Bilanzierung über den Ansatz solcher periodisierender Bilanzpositionen möglich ist, durch die Ausgaben bzw. Einnahmen über mehrere Wirtschaftsjahre verteilt werden.¹²⁷⁷

Für den Steuerpflichtigen besteht das Problem einer volatilen steuerlichen Bemessungsgrundlage darin, dass in Perioden mit realwirtschaftlichen Gewinnen die dann meist überdurchschnittlichen Gewinne sofort in voller Höhe mit dem evtl. progressiven Tarif besteuert werden, während in Verlustperioden nur eingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeiten bestehen. So ist nach derzeitigem Recht weder ein sofortiger Verlustausgleich in Form einer Steuererstattung für die Verlustperiode noch ein unbeschränkter Verlustrücktrag möglich.¹²⁷⁸ Vielmehr existiert neben einem zeitlich auf 1 Jahr beschränkten Verlustrücktrag lediglich ein zeitlich unbeschränkter Verlustvortrag, wobei zusätzlich die noch geltenden Mindestbesteuerungsvorschriften nach §§ 2 Abs. 3, 10d EStG sowohl den innerperiodischen vertikalen Verlustausgleich als auch den periodenübergreifenden Verlustabzug stark einschränken.¹²⁷⁹ Zu den sich hieraus ergebenden unmittelbaren Folgen für das Unternehmen gehört erstens eine allgemein aufgrund der Volatilität höhere Steuerbelastung infolge des Progressionseffektes¹²⁸⁰ und zweitens ein Zinsnachteil infolge der zeitlich verzögerten steuerlichen Verlustberücksichtigung.¹²⁸¹ So stehen hohen sofortigen Steuerzahlungen auf die überdurchschnittlichen Gewinne zeitlich hinausgeschobene Steuererstattungen für die aufgetretenen Verluste gegen-

¹²⁷⁶ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 191 ff., 453; *Drüen*, Gewinnermittlungsart, DStR 1999, S. 1590; *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153; *Tipke*, Reform, StuW 2002, S. 164.

¹²⁷⁷ Hier sind insbesondere transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungsposten sowie Rückstellungen zu nennen, wobei der Glättungseffekt insbesondere durch die periodische Verteilung einmalig bzw. langfristig anfallender Einnahmen bzw. Ausgaben und nicht durch den Ansatz kurzfristig revolvingender Vorgänge auftritt.

¹²⁷⁸ Für einen sofortigen Verlustausgleich im Zusammenhang mit einer rein zahlungsorientierten Gewinnermittlung *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, S. 282 ff., *ders.*, Reform, BB 1987, S. 696; ferner *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 45 ff., der sich für eine Handelbarkeit und Verzinsung der durch den Verlust ergebenden Erstattungsansprüche gegen den Fiskus ausspricht; so auch *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 36.

¹²⁷⁹ Vgl. umfassend zu der Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten durch das StEntlG 1999/2000/2002 *Raupach/Böckstiegel*, Verlustregelungen, FR 1999, S. 487 ff., S. 557 ff., S. 617 ff.; *Risthaus/Plenker*, Verlustverrechnungsmöglichkeiten, DB 1999, S. 605 ff.; *Ritzer/Stangl*, Mindestbesteuerung, INF 1999, S. 358 ff., S. 393 ff. Vgl. *Breithecker/Klapdor/Passé*, Steuerbilanzpolitik, StuW 2002, S. 37 f.; *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 131.

¹²⁸¹ Dieser Nachteil ergibt sich aus der Forderung nach einer Aufzinsung des Verlustvortrages vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 55; *Schneider*, Steuerlast, S. 289.

über. Auch eine Umsetzung der geplanten Änderungen im Gesetzentwurf zum Steuervergünstigungsabbaugesetz - Korb 2 - würde an dieser Problematik im Grundsatz nichts ändern. Zwar soll die Beschränkung des innerperiodischen Verlustausgleichs i.S.d. § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG aufgehoben werden, der periodenübergreifende Verlustabzug bleibt jedoch auf die Möglichkeit eines Verlustvortrages in Verbindung mit einer modifizierten Mindestbesteuerungsregelung beschränkt.¹²⁸²

Die sowohl nach geltendem als auch nach geplantem Recht im Wesentlichen auf einen Verlustvortrag beschränkte Verlustverrechnung bringt darüber hinaus die Gefahr, dass der entstandene Verlust künftig gar nicht mehr in voller Höhe verrechnet werden kann, was sowohl durch einen zeitlich späten Anfall des Verlustes als auch mangels ausreichend hoher Gewinne in der Zukunft verursacht werden kann. In den Fällen, in denen Anlaufverlusten zu Beginn der betrieblichen Tätigkeit für den Verlustabzug ausreichende Überschüsse in der Zukunft gegenüberstehen, stellt sich dieses Problem abgesehen von dem Zinseffekt nicht.¹²⁸³ Anders sieht es bei hohen Verlusten aus, die erst am Ende der Tätigkeit, also kurz vor Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung anfallen. In solchen Fällen kann der auf ein Jahr beschränkte Verlustrücktrag ggf. zusammen mit einer sachlichen Verrechnungsbeschränkung dazu führen, dass nach Betriebsbeendigung noch ein vortragsfähiger Verlust besteht, der nicht mehr in voller Höhe mit positiven Einkünften des Steuerpflichtigen bis an dessen Lebensende verrechnet werden kann.¹²⁸⁴ Durch eine auf Lebensdauer gesehen unvollständige Verlustberücksichtigung würde das Lebens- bzw. Totaleinkommen des Steuerpflichtigen nicht richtig besteuert, womit, sieht man wie nach h.M. das überperiodische Totaleinkommen und nicht die Periodeneinkommen als den geeigneteren Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit an, letztlich gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das hieraus abgeleitete objektive Nettoprinzip verstoßen wird.¹²⁸⁵

Zu denken ist in diesem Zusammenhang an Sachverhalte, die zu hohen zahlungswirksamen Ausgaben kurz vor Beendigung des Betriebes oder einzelner Betriebsstätten führen, bspw. Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen von Betriebsgebäuden und -anlagen, Rekultivierungs- und Auffüllverpflichtungen nach Ausbeutung großer Geländeflächen, Entsorgungsverpflichtungen sowie Ver-

¹²⁸² Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, Artikel 1 Nr.1 und Nr.3, wonach § 2 Abs. 3 S.2-8 EStG aufgehoben und § 10d Abs. 1 und 2 EStG geändert werden soll.

¹²⁸³ Vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, *StuW* 1989, S. 55.

¹²⁸⁴ Für eine Vererbung bestehender Verlustvorträge entgegen ständiger Rechtsprechung *BFH* v. 29.3.2000, I R 76/99, *BStBl.* II 2000, S. 622 ff.

¹²⁸⁵ Vgl. *Reiff*, Verlustabzug, *DStZ* 1998, S. 859 f. *Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 9, Rz. 60 ff., 65 ff.; zur Lebens-einkommensbesteuerung vgl. *Lang*, *Prinzipien*, *DStJG* 24, S. 63 ff. m.w.N.; *ders.*, *Bemessungsgrundlage*, S. 186 ff.; im Zusammenhang mit einem zeitlich beschränkten Verlustvortrag vgl. *Mohr*, *Verlustvortrag*, *BB* 1987, S. 1329.

pflichtungen zur Verfüllung abbaubedingter Hohlräume (Bergbau).¹²⁸⁶ Während beim Betriebsvermögensvergleich solche künftigen Ausgaben durch den Ansatz von Rückstellungen über die Perioden verteilt und damit künftige steuerliche Verluste über eine Gewinnnivellierung vermieden werden,¹²⁸⁷ haben bei der auf Zahlungen basierenden Einnahmen-Überschussrechnung die aufgrund der künftigen Verpflichtungen entstehenden zahlungswirksamen Ausgaben hohe steuerliche Verluste zum Ende des betrieblichen Bestehens zur Folge. Die daraus resultierende Gefahr einer unzureichenden Verlustberücksichtigung ist im Ergebnis also nur bei einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungskonzeption wie der 4-3-Rechnung anzutreffen, vorausgesetzt, man unterstellt eine deutliche Erweiterung des Anwendungsbereiches der 4-3-Rechnung auf solche Unternehmen, für die die genannten Verpflichtungen in Frage kommen.

E Fehlende Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens

Sowohl die Erfassung von Bestandsveränderungen im Anlagevermögen i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 3-5 EStG als auch die Korrektur des Überschusses um Entnahmen und Einlagen machen die Existenz von Betriebsvermögen sowie dessen Abgrenzung vom Privatvermögen in der Einnahmen-Überschussrechnung deutlich.¹²⁸⁸ Zu unterscheiden ist dabei zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, wobei nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung in der 4-3-Rechnung anders als beim Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich nur notwendiges Betriebsvermögen zugelassen wird.¹²⁸⁹ Zu diesem gehören nur dem Betrieb unmittelbar dienende Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind, ohne dass es einer ausdrücklichen Einlagehandlung bzw. Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen bedarf.¹²⁹⁰ Dagegen liegt gewillkürtes Betriebsvermögen bei Wirtschaftsgütern vor, die objektiv geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern, wobei für die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ein Widmungsakt durch den Steuerpflichtigen erforderlich ist.¹²⁹¹ Wesentlicher Unterschied zwischen beiden Arten ist, dass der beim gewillkürten Betriebsvermögen geforderte Förderungszusammenhang eine weitaus weniger intensive Bindung zum Betrieb ausdrückt als der auf

¹²⁸⁶ Zu diesen beispielhaft genannten Verpflichtungen, für die sog. Ansammlungs- bzw. Verteilungsrückstellungen gebildet werden, vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

¹²⁸⁷ Zur entsprechenden Rückstellungsbildung vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350; *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 140 ff.; *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1940 f.

¹²⁸⁸ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 396; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 537.

¹²⁸⁹ Vgl. *BFH* v. 15.7.1960, VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484 f.; v. 13.3.1964, IV 158/61 S, BStBl. III 1964, S. 455 ff.; v. 12.2.1976, IV R 188/74, BStBl. II 1976, S. 663; v. 7.10.1982, IV R 32/80, BStBl. II 1983, S. 101; offen v. 24.2.2000, IV R 6/99, BStBl. II 2000, S. 297.

¹²⁹⁰ Vgl. *BFH* v. 31.1.1985, IV R 130/82, BStBl. II 1985, S. 395 ff.; v. 19.2.1997, XI R 1/96, BStBl. II 1997, S. 402 unter II. 2.; v. 4.2.1998, XI R 45/97, BStBl. II 1998, S. 301.

¹²⁹¹ Vgl. *BFH* v. 31.1.1985, IV R 130/82, BStBl. II 1985, S. 395 ff.; v. 18.12.1996, XI R 52/95, BStBl. II 1997, S. 351 ff.; v. 19.2.1997, XI R 1/96, BStBl. II 1997, S. 402 unter II.2.

einer betrieblichen Funktion beruhende Zusammenhang beim notwendigen Betriebsvermögen.¹²⁹² Daneben ist das subjektive Element der Vermögenszuordnung in Form der Widmung beim gewillkürten Betriebsvermögen ausgeprägter als beim notwendigen Betriebsvermögen, welches eine endgültige Funktionszuweisung für die betrachteten Wirtschaftsgüter verlangt.

Die im Schrifttum überwiegend abgelehnte Haltung des BFH, gewillkürtes Betriebsvermögen nur bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, nicht aber bei der Einnahmen-Überschussrechnung zuzulassen, wurde damit begründet, dass bei jener mangels einer ordentlichen Buchführung keine Kontrolle über die Steuerverstrickung der dem Betriebsvermögen willkürlich zugeordneten Wirtschaftsgüter möglich sei.¹²⁹³ Dadurch soll verhindert werden, dass durch Wahl der 4-3-Rechnung die Möglichkeit entsteht, die auf den Wirtschaftsgütern liegenden stillen Reserven durch unbemerktes Überführen dieser Güter in das Privatvermögen der Besteuerung zu entziehen. Die sich allein auf diese Praktikabilitätsüberlegungen stützende Meinung des BFH ist weder durch das Gesetz gerechtfertigt noch lässt sie sich in Einklang mit den steuerrechtlichen Prinzipien bringen.¹²⁹⁴ So verstößt die Vernachlässigung des im Rahmen des Betriebsvermögensvergleich zulässigen gewillkürten Betriebsvermögens bei der betrieblichen Überschussrechnung gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit, da die hiermit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben anders als beim Bestandsvergleich gar nicht berücksichtigt werden können.¹²⁹⁵ Auf diese Problematik weist selbst der BFH in seinem Urteil vom 22.9.1993, X R 37/91, hin, ohne jedoch abschließend über die Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens innerhalb der 4-3-Rechnung zu entscheiden.¹²⁹⁶ Auch in der jüngsten Finanzgerichtsrechtsprechung wurde aus Gründen der Totalgewinnlichkeit in zwei Fällen die Berücksichtigung gewillkürten Betriebsvermögens innerhalb der betrieblichen Überschussrechnung bejaht.¹²⁹⁷

¹²⁹² Vgl. *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 104 f.

¹²⁹³ Vgl. *BFH* v. 15.7.1960 VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484 f.; v. 22.11.1960 I 103/60 S, BStBl. III 1961, S. 98. Eine Ausnahme bildet das im Rahmen der 4-3-Rechnung geduldete Betriebsvermögen, das bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorher im Rahmen des Bestandsvergleichs gewillkürtes Betriebsvermögen war oder das nach einer Nutzungsänderung des zuvor zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts wie nach dem Bestandsvergleich zwingend zum gewillkürten Betriebsvermögen wird; vgl. H 16 Abs. 6 EStR; *BFH* v. 4.11.1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, S. 448 m.w.N.

¹²⁹⁴ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D156; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 537; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 167.

¹²⁹⁵ Vgl. *Wassermeyer*, Abgrenzung, DStJG 1980, S. 328 f.; *Söffing*, Betriebsvermögen, StbJb 1980/81, S. 517; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG § 4, Rz. D155; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 537; *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 454.

¹²⁹⁶ Vgl. *BFH* v. 22.9.1993 X R 37/91, BStBl. II 1994, S. 172 f.

¹²⁹⁷ Vgl. *FG Sachsen-Anhalt* v. 18.12.2002, 2 K 194/01, EFG 2003, S. 918 f.; *FG Bremen* v. 24.10.2002, 2 K 486/02 – 2 K 487/02, ohne Fundstelle.

Schließlich lässt sich die in Bezug auf gewillkürtes Betriebsvermögen bestehende Ungleichbehandlung zwischen den Überschussrechnern und den bilanzierenden Unternehmen nicht durch einen sachlichen Grund rechtfertigen. Vielmehr kann gegen das ursprüngliche Argument des BFH vorgebracht werden, dass durch die Forderung nach Aufzeichnungen wie die im Bereich des nicht abnutzbaren Anlagevermögens ohnehin vorgeschriebenen Anlagenverzeichnisse Kontrollmöglichkeiten über die Entwicklung des Betriebsvermögens sehr leicht geschaffen werden können.¹²⁹⁸ Sieht man davon ab, dass die grundsätzliche Unterscheidung dieser beiden Formen von Betriebsvermögen schon umstritten ist,¹²⁹⁹ so ist es zumindest nicht sachgerecht, gewillkürtes Betriebsvermögen beim Betriebsvermögensvergleich, nicht jedoch bei der Einnahmen-Überschussrechnung zuzulassen.

F Probleme aus Sicht des Fiskus

Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Einnahmen-Überschussrechnung auf bisher bilanzierende Steuerpflichtige kann für den Fiskus zu Problemen führen. Zu unterscheiden ist dabei zwischen den langfristigen, dauerhaften Wirkungen einer erweiterten Anwendung der 4-3-Rechnung und den übergangsbedingten Problemen.

Bei langfristiger Betrachtung ist problematisch, dass eine grundsätzlich zahlungsorientierte Bemessungsgrundlage volatiler ist als ein mittels Bestandsvergleich ermittelter Gewinn,¹³⁰⁰ was dem tendenziellen Interesse des Fiskus, seine Steuereinnahmen möglichst zu verstetigen, entgegenlaufen kann.¹³⁰¹ Eine erhöhte Volatilität der Steuerbemessungsgrundlage kann zu Unsicherheiten hinsichtlich der Aufkommenshöhe führen und dabei Erschwernisse bei der Haushaltsplanung sowie unvorhergesehene zwischenzeitliche Steuerausfälle verursachen. Dieser Gefahr schwankender Steuereinnahmen ist die Einfachheit der Gewinnermittlungskonzeption gegenüberzustellen. Auf Dauer ist der Verwaltungsaufwand, insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen, für den Fiskus im Zusammenhang mit der 4-3-Rechnung erheblich geringer als beim Betriebsvermögensvergleich.¹³⁰² Aus

¹²⁹⁸ Vgl. *Söffing*, Betriebsvermögen, StbJb 1980/81, S. 518; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D157; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 537; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 168.

¹²⁹⁹ Kritisch zu der Unterscheidung vgl. *Wassermeyer*, Abgrenzung, DStJG 1980, S. 317 ff.; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 108.

¹³⁰⁰ Vgl. *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rz. 191 ff., 453; *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153; *Tipke*, Reform, StuW 2002, S. 164.

¹³⁰¹ Im Zusammenhang mit dem sofortigen Verlustausgleich bei der Cash-flow-Steuer vgl. *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 6.

¹³⁰² Vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 124 f.; *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 6; *Nguyen-Tanh/Rose/Tahlmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 173.

langfristiger Sicht ist somit ein Abwägen der möglichen Ersparnis administrativer Kosten mit der Gefahr schwankender Steuereinnahmen erforderlich.

Aus kurzfristiger Sicht ist problematisch, dass bei einem erweiterten Anwendungsbereich der 4-3-Rechnung die für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung bisher bilanzierungspflichtigen Steuerpflichtigen vom Betriebsvermögensvergleich zu einer zahlungsorientierten Überschussrechnung übergehen können. Durch diesen Übergang muss der aufgebaute, sich bereits in Zahlungen niedergeschlagene Vermögensbestand, soweit er in der Steuerbilanz erfasst ist, im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung noch gewinnmindernd berücksichtigt werden,¹³⁰³ da sonst die hinter dem Bestand stehenden Ausgaben entgegen dem objektiven Nettoprinzip steuerlich gar nicht erfasst würden.¹³⁰⁴ Dies kann in der Übergangsphase zu niedrigen steuerlichen Bemessungsgrundlagen und entsprechenden Steuerausfällen führen.¹³⁰⁵ Allerdings ist zu beachten, dass bei der jetzigen Konzeption der Einnahmen-Überschussrechnung für den Bereich des Anlagevermögens ein Bestandsvergleich geführt wird, womit durch den Übergang auf die 4-3-Rechnung lediglich das im Rahmen der letzten Steuerbilanz ausgewiesene Umlaufvermögen gewinnmindernde Wirkung entfaltet.¹³⁰⁶ Zusätzlich erfolgt dann für die bilanzierten Rückstellungen und Verbindlichkeiten eine Gewinnerhöhung mit der Folge von Steuermehreinnahmen,¹³⁰⁷ welche den haushaltsbelastenden übergangsbedingten Effekt zumindest teilweise kompensieren. Inwieweit es hiernach für den Fiskus tatsächlich zu übergangsbedingten Steuerausfällen beim Wechsel zu der bestehenden Konzeption der Einnahmen-Überschussrechnung kommt, hängt somit von den genauen Volumina des bilanzierten Umlaufvermögens sowie der bilanzierten Schulden ab. Im Ergebnis ist sowohl die Gefahr übergangsbedingter Steuerausfälle als auch das Risiko von Aufkommensschwankungen der Ersparnis administrativer Kosten gegenüberzustellen.

2. Kapitel: Modifikationen

Ausgehend von der bestehenden Grundkonzeption der Einnahmen-Überschussrechnung sind zwei gegensätzliche Entwicklungstendenzen denkbar, die jeweils zu Modifikationen in der 4-3-Rechnung

¹³⁰³ Im Zusammenhang mit der Cash-Flow-Rechnung vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 42 ff., 160 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern; S. 59 ff.; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427 f.

¹³⁰⁴ Zur notwendigen Erfassung aller Erwerbsaufwendungen aufgrund des Nettoprinzips vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 54 f.

¹³⁰⁵ Im Zusammenhang mit der Cash-Flow-Rechnung vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 160 ff.

¹³⁰⁶ So auch derzeit beim Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung; vgl. *Kanzler* in *H/H/R*, EStG/KStG, vor §§ 4-7 EStG, Rz. 64, 74; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 402 ff.

¹³⁰⁷ Vgl. *Kanzler* in *H/H/R*, EStG/KStG, vor §§ 4-7 EStG, Rz. 64, 74; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 402 ff.; ausgenommen sind Darlehensschulden.

führen. Zunächst wird ein möglicher Übergang zu einer streng zahlungsorientierten *cash-flow*-Rechnung untersucht, wonach die bestehenden Periodisierungen aufgegeben werden. Hieran schließt sich die den Schwerpunkt bildende Untersuchung an, inwieweit zusätzliche periodisierende Elemente in die bestehende Konzeption der 4-3-Rechnung aufgenommen werden sollen und wie sie konkret auszugestalten sind.

1. Abschnitt: Übergang zu einer reinen *Cash-Flow*-Rechnung

A **Strenge Zahlungsorientierung**

Die im Hinblick auf das Anlagevermögen sowie auf Darlehensforderungen und –verbindlichkeiten bestehenden Durchbrechungen des Zahlungsprinzips beeinträchtigen den Vereinfachungszweck der betrieblichen Überschussrechnung. Mit einem Verzicht auf diese Periodisierungen insbesondere auf die Einbeziehung von Bestandsveränderungen des Anlagevermögens wäre das Führen von Bestandskonten sowie eine entsprechende Bewertung nicht erforderlich und die Gewinnermittlung erheblich einfacher.

Danach wären Auszahlungen für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögens im Zeitpunkt ihres Abflusses in voller Höhe als Betriebsausgaben zu erfassen, was einer 100-prozentigen Sofortabschreibung im Zahlungszeitpunkt entspricht.¹³⁰⁸ Darüber hinaus müssten die mit der Aufnahme, Hingabe und Tilgung von Darlehen verbundenen Ein- und Auszahlungen als Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben berücksichtigt werden. Sieht man von der notwendigen Erfassung der nicht in Geld bestehenden Einnahmen und Ausgaben, der Sachentnahmen und –einlagen sowie der Vernachlässigung durchlaufender Posten ab, würde damit im Ergebnis der reine Unternehmens- *cash-flow* besteuert, der alle die Realinvestitionen und Fremdfinanzierung betreffenden Zahlungsströme des Unternehmens umfasst.¹³⁰⁹ Lediglich die Zahlungen zwischen dem Unternehmen und den Unternehmenseignern wie Geldentnahmen und –einlagen, Ausschüttungen sowie Ein- und Rückzahlungen von Eigenkapital blieben danach unberücksichtigt.¹³¹⁰

¹³⁰⁸ Vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077; *ders.*, Beseitigung, DStR 1997, S. 520.

¹³⁰⁹ In der Literatur spricht man bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen (proportionaler Steuertarif, unbeschränkter Verlustausgleich, etc.) von der (R+F)-Basis Cash-Flow Steuer; vgl. *Meade Committee*, Structure, S. 233; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 57 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 40 ff.

¹³¹⁰ Zur systematischen Trennung der Zahlungsströme vgl. *Meade Committee*, Structure, S. 231; *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 54; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 52.

B Varianten einer *Cash-Flow-Rechnung*

Neben der dargestellten Methode der *cash-flow*-Rechnung, die sämtliche Zahlungen im Zusammenhang mit real- und finanzwirtschaftlichen Transaktionen einbezieht, existiert noch die Möglichkeit, im Rahmen der *cash-flow*-Ermittlung ausschließlich die Zahlungsströme zu erfassen, die durch realwirtschaftliche Investitionen verursacht sind. Damit scheiden wie bei der 4-3-Rechnung die mit der Kreditaufnahme, -vergabe und -tilgung in Verbindung stehenden Ein- und Auszahlungen ebenso aus wie Zinszahlungen.¹³¹¹ Die hieraus resultierende Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen auf Unternehmensebene geht mit der Freistellung der Zinseinkünfte auf Ebene der Kapitalgeber einher, wodurch ein Beitrag zu mehr Finanzierungsneutralität der Besteuerung geleistet werden kann und die Erhebungsdefizite bei der Zinsbesteuerung beseitigt werden.¹³¹² Andererseits ist zu bemängeln, dass Kreditinstitute und z.T. auch Versicherungen durch die generelle Nichterfassung von Zinseinkünften nicht zutreffend besteuert werden, da sie ihre Gewinne hauptsächlich im finanzwirtschaftlichen Bereich erzielen.¹³¹³

In einem anderen Ansatz wird für die Besteuerung ausschließlich an den Zahlungsströmen zwischen dem Unternehmen und den Unternehmenseignern, also Ausschüttungen sowie Kapitalein- und -rückzahlungen, angeknüpft.¹³¹⁴ Zu einer solchen Bemessungsgrundlage gelangt man auch indirekt über den alle real- und finanzwirtschaftlichen Transaktionen berücksichtigenden *cash-flow*, indem hiervon die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes abgezogen wird.¹³¹⁵

An den beiden dargestellten Varianten einer *cash-flow*-Rechnung ist jedoch zu bemängeln, dass sie als steuerliche Gewinnermittlungsmethoden innerhalb des bestehenden Steuerrechts nicht umsetzbar sind. Infolge der Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen ist die erste Variante vor den übrigen gesetzlichen Rahmenbedingungen, die diesem Gutachten zugrunde liegen, kaum realisierbar. Bei der gegebenen sachlichen Steuerpflicht für Zinseinkünfte käme es durch eine Nichtabziehbarkeit zu einer ungerechtfertigten Mehrfachbelastung der Zinsen und damit zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung zwischen Fremdkapitalgebern und anderen Einkommensbeziehern. Auch liegt hierin ein schwerwiegender Verstoß gegen die Finanzierungsneutralität der Besteuerung. An einer Umsetzung der zweiten dargestellten Variante scheitert es insbesondere daran, dass eine im Wesentlichen auf Ausschüttungen basierende Bemessungsgrundlage grundsätzlich unterhalb eines

¹³¹¹ Zu dieser R-Basis Cash-Flow-Steuer vgl. *Meade Committee*, Structure, S. 230 ff.; *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 54 f.; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 53 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 39 f.

¹³¹² Vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 257 f.; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 314, 320.

¹³¹³ Vgl. *Meade Committee*, Structure, S. 233; *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 55; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 54 ff.; aus anderen Gründen gegen eine Zinsfreistellung vgl. *Schneider*, Reform, BB 1987, S. 697.

¹³¹⁴ Zur sog. Ausschüttungssteuer vgl. *Meade Committee*, Structure, S. 233 ff.; *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 55 f.; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 60 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 42 ff.

¹³¹⁵ Vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 60 f.

durch die derzeitigen Konzeptionen ermittelten Gewinns liegt und einen deutlichen Anstieg der Ertragsteuersätze erfordern würde.¹³¹⁶ Damit ist im folgenden allein die *cash-flow*-Methode zu untersuchen, die sämtliche real- und finanzwirtschaftlichen Transaktionen auf Unternehmensebene erfasst.

C Beurteilung der *Cash-Flow*-Rechnung

I Beitrag zu mehr Entscheidungsneutralität

Für die Implementierung einer *cash-flow*-Rechnung als alleinige Gewinnermittlungsmethode wird in der Literatur häufig angeführt, sie würde einen wesentlichen Beitrag zu mehr Entscheidungsneutralität, insbesondere zur Investitionsneutralität der Besteuerung leisten.¹³¹⁷ So werden durch die generelle Sofortabschreibung von Investitionsauszahlungen alle Arten von Investitionen gleich behandelt, ohne dass bspw. noch zwischen entgeltlich erworbenen, zu aktivierenden und selbsterstellten, nicht zu aktivierenden, immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unterschieden wird. Ebenfalls stellen Investitionen in Sachkapital genauso wie die in Humankapital sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar, welche damit keine unterschiedlichen Steuerfolgen auslösen.¹³¹⁸ Eine über diesen Vorteil hinausgehende grundsätzliche Entscheidungsneutralität, welche auch die Finanzierungs-, Rechtsform- und intertemporale Neutralität beinhaltet, kann nicht allein durch eine 100-prozentige „Sofortabschreibung“ von Investitionsauszahlungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hergestellt werden. Vielmehr müssten die weiteren Kernelemente einer *cash-flow*-Steuer wie ein sofortiger Verlustausgleich und ein proportionaler Steuertarif ebenso umgesetzt werden wie eine Sparbereinigung der Einkünfte, was schließlich einem Systemwechsel zu der im Rahmen der *cash-flow*-Steuer-Modelle angestrebten konsumorientierten Besteuerung impliziert.¹³¹⁹ In dieser Untersuchung wird jedoch von gegebenen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen wie der eingeschränkten Verlustverrechnung und dem progressiv ausgestalteten Einkommensteuertarif ausgegangen. Eine nur an der Gewinnermittlungskonzeption anknüpfende Modifikation, nach der Auszahlungen für Anlagegüter in voller Höhe im Zahlungszeitpunkt Betriebsausgaben darstellen, kann

¹³¹⁶ Vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, *StuW* 1989, S. 61 f.

¹³¹⁷ Vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 24, 238 ff., 259; *Wagner/Wissel*, Entscheidungsneutralität, *WiSt* 1995, S. 68 f.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 173 f.; als Alternative zur Gewerbesteuer vgl. *Cansier*, Ersatz, *BB* 1990, S. 254 f.

¹³¹⁸ Für Investitionen in das Humankapital des Unternehmers setzt dies voraus, dass es sich um Fortbildungs- und nicht um Berufsausbildungskosten handelt, da bei letztgenannten nur ein beschränkter Abzug als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG möglich ist.

¹³¹⁹ Zu den Kernelementen einer Cash-Flow-Steuer vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 31 ff., 45 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 34 ff.; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 313 f.; zur konsumorientierten Besteuerung vgl. *Lang*, Prinzipien, *DStJG* 24, S. 79 ff.; *Rose*, Neuordnung, *StuW* 1989, S. 191 ff.

alleine keine Entscheidungsneutralität der Besteuerung herstellen,¹³²⁰ wohl aber in Teilbereichen zu einer investitionsneutraleren Besteuerung beitragen.

II Problem der volatilen Bemessungsgrundlage

An einer streng zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode ist wie an der bestehenden 4-3-Rechnung zu bemängeln, dass der über das Zufluss-/ Abflussprinzip ermittelte Gewinn allein vom Zufall des Zahlungsanfalls abhängt und im gewissen Rahmen Manipulationsspielräumen in Form von Sachverhaltsgestaltungen durch den Steuerpflichtigen ausgesetzt ist, wodurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht klar zum Ausdruck kommt.¹³²¹ Problematisch ist vor allem, dass durch einen Wegfall der Periodisierungen im Bereich des Anlagevermögens sowie für Kreditgeschäfte innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung die Volatilität der Bemessungsgrundlage verstärkt wird. Es kommt zu einer zunehmenden Verzerrung der steuerlichen Periodenergebnisse, da Ausgaben für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögens sofort in voller Höhe Betriebsausgaben darstellen und den später anfallenden Gewinnerhöhungen aufgrund der Veräußerung oder Entnahme der jeweiligen Anlagegüter häufig nicht innerhalb einer Periode gegenübergestellt werden können.¹³²² Eine gewinnnivellierende periodische Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens über Abschreibungen entfällt damit.

Durch einen Übergang von der 4-3-Rechnung auf die *cash-flow*-Rechnung werden die sich aus einer volatilen Bemessungsgrundlage für die Unternehmen ergebenden Probleme verschärft, wozu einerseits zusätzliche Steuerlasten aufgrund des Progressionseffektes zählen.¹³²³ Andererseits kann es durch die erhöhte Volatilität des *cash-flows* häufiger zu Verlusten i.S.v. Auszahlungsüberschüssen kommen,¹³²⁴ welche aufgrund der geltenden sachlichen und zeitlichen Einschränkung der Verlustverrechnung erst zeitlich verschoben zu einer Steuerentlastung führen oder sogar vorzeitig untergehen können.¹³²⁵ Die Folge einer sofortigen Belastung von positiven Zahlungsüberschüssen und

¹³²⁰ Allgemein kritisch zur Cash-flow-Rechnung vgl. *Schneider*, Reform, BB 1987, S. 698; *ders.*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, S. 263.

¹³²¹ Vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt B. Varianten einer *Cash-Flow*-Rechnung, S. 323 f. und C. Beurteilung der *Cash-Flow*-Rechnung, S. 324.

¹³²² Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 195; *Tipke*, Reform, StuW 2002, S. 164; *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153; *Wagner*, Einkünfte dualismus, StuW 2000, S. 438; Die Verzerrung wird vor allem bei wertmäßig bedeutenden Wirtschaftsgütern wie Grundstücken deutlich.

¹³²³ Vgl. zum Progressionseffekt *Schneeloch*, Besteuerung, Bd. 2, S. 147 ff.; *Schult*, Steuerlehre, S. 367.

¹³²⁴ Vgl. *Steck*, Maßgeblichkeit, StuB 2002, S. 492.

¹³²⁵ Neben den geltenden bzw. geplanten Vorschriften zur Mindestbesteuerung, §§ 2 Abs. 3, 10d EStG bzw. § 10d EStG-E ist auch an die Regelung über den Mantelkauf, § 8 Abs. 4 KStG zu denken, vorausgesetzt die Cash-Flow-

einer verzögerten oder entfallenden Entlastung von negativen *cash-flows* ist ein negativer Zinseffekt, welcher sich auch in Liquiditätsengpässen bei den Unternehmen niederschlagen kann. Darüber hinaus ist, wie für die 4-3-Rechnung dargestellt, an Sachverhalte zu denken, in denen kurz vor Beendigung der betrieblichen Tätigkeit auftretende Verpflichtungen hohe Auszahlungen und entsprechend hohe Verluste zur Folge haben, welche infolge der eingeschränkten Verlustverrechnung nicht mehr vollständig ausgeglichen werden können.¹³²⁶

III Probleme aus Sicht des Fiskus

Aus Sicht des Fiskus ist die streng zahlungsorientierte *cash-flow*-Rechnung einmal hinsichtlich der mittel- und langfristigen Entwicklung des Steueraufkommens, zum anderen im Hinblick auf die übergangsbedingte Aufkommenswirkung zu untersuchen. In Bezug auf die langfristige Aufkommensentwicklung ist, wie schon für die 4-3-Rechnung dargestellt, die Besteuerung des *cash-flows* in der Regel problematisch, da die verstärkte Volatilität dieser Bemessungsgrundlage dem tendenziellen Interesse des Staates an einer Verstetigung seiner Steuereinnahmen entgegenlaufen kann.¹³²⁷ Zumindest besteht anders als bei einer geglätteten Steuerbemessungsgrundlage mehr Unsicherheit in Bezug auf die Aufkommenshöhe. Auf der anderen Seite wird behauptet, dass sich ein streng zahlungsorientierter Überschuss gegenüber einem durch Bestandsvergleich ermittelten Gewinn unter weiteren restriktiven Voraussetzungen durch eine geringere Abhängigkeit von kurzfristigen Konjunkturschwankungen auszeichne.¹³²⁸ Durch die Herausnahme der sehr konjunkturrempfindlichen Größe der Investitionen in Anlagegüter aus der Bemessungsgrundlage könne eine geringere Konjunkturreakibilität der Bemessungsgrundlage und damit des Steueraufkommens erreicht werden.¹³²⁹ Dieser Überlegung liegen jedoch die strengen Prämissen zugrunde, dass sich die steuerlichen Gewinne vor Abzug einer Sofortabschreibung parallel zum Konjunkturverlauf entwickeln und dass die Investitionen auch tatsächlich verstärkt in Zeiten hoher Konjunktur und nicht diesen vor- oder

Rechnung sei auch für Kapitalgesellschaften anwendbar. Danach kommt für eine Körperschaft ein Verlustabzug nach § 10d EStG nur dann in Betracht, wenn sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Dabei wird wirtschaftliche Identität schon bei einer wesentlichen Anteilsübertragung verneint, wenn die empfangende Kapitalgesellschaft den Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögens fortführt bzw. aufnimmt. Hierfür reicht eine Übertragung von mehr als 50% (früher 75%) der Anteile an der „Verlustgesellschaft“ aus. Diese verschärfte Voraussetzung führt vermehrt dazu, dass die auf Gesellschaftsebene eingeschlossenen Verlustvorträge untergehen.

¹³²⁶ Vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, D. Eingeschränkte Verlustberücksichtigung, S. 316.

¹³²⁷ Im Zusammenhang mit dem sofortigen Verlustausgleich bei der Cash-flow-Steuer vgl. *Herzig/Bär*, Zukunft, DB 2003, S. 6.

¹³²⁸ Vgl. *Cansier*, Ersatz, BB 1990, S. 254; im Zusammenhang mit einer Ausschüttungssteuer vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, StuW 1989, S. 62.

¹³²⁹ Vgl. *Cansier*, Ersatz, BB 1990, S. 254; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 167, 352 ff., der den Vorteil der Cash-flow-Steuer im Blick auf das Konzept der konjunkturneutralen Haushaltspolitik sieht.

nachverlagert erfolgen.¹³³⁰ Da diese Voraussetzungen in der Realität eher selten vorliegen, ist die *cash-flow*-Rechnung hinsichtlich der langfristigen Aufkommensentwicklung sicher nicht unproblematisch.

Wesentlicher in diesem Zusammenhang ist jedoch die Gefahr von Steuerausfällen, die beim Übergang von den bestehenden Gewinnermittlungskonzeptionen auf die *cash-flow*-Rechnung entstehen können. Die nach den bisherigen Gewinnermittlungskonzeptionen bis zum Übergangszeitpunkt aufgebauten Kapitalbestände aus den bis dahin angefallenen Investitionen in das Anlage- und Umlaufvermögen sind, soweit sie noch nicht gewinnmindernd erfasst wurden, steuermindernd aufzulösen.¹³³¹ Umgekehrt sind bilanzierte Verbindlichkeiten und Rückstellungen beim Übergang auf eine reine *cash-flow*-Rechnung gewinnerhöhend zu berücksichtigen.¹³³² Dies würde insbesondere bei den in der Summe hohen Anlagenbeständen im Ergebnis zu hohen Steuererstattungen an die Unternehmen führen, wodurch das Steueraufkommen in der Übergangsphase deutlich sinken würde.¹³³³ Alternativ zu einer sofortigen Erstattung an die Steuerpflichtigen existiert die Möglichkeit, hinsichtlich des bis zum Übergangszeitpunkt bilanzierten Anlagevermögens an den planmäßigen Abschreibungen festzuhalten und damit eine zeitliche Verteilung der Steuererstattungsansprüche und der übergangsbedingten Steuerausfälle zu erreichen.¹³³⁴ Beide Fälle führen jedoch zu erheblichen übergangsbedingten Einbußen bei den Steuereinnahmen und lassen sich daher nur schwer umsetzen.

Im Ergebnis wäre ein Übergang auf eine *cash-flow*-Rechnung vor dem Hintergrund der gegebenen steuergesetzlichen Rahmenbedingungen mit zahlreichen Problemen für die Unternehmen verbunden und hätte für den Fiskus erhebliche übergangsbedingte Steuerausfälle zur Folge. Obwohl mit einer 100-prozentigen Sofortabschreibung auf Anlagegüter ein Beitrag zu mehr Investitionsneutralität geleistet würde, ist unter Beibehaltung der übrigen Rahmenbedingungen des geltenden Steuerrechts die *cash-flow*-Rechnung als steuerliche Gewinnermittlungsmethode nicht zu empfehlen.

¹³³⁰ Deutlich wird dies aus dem formalen Ansatz in *Cansier*, Ersatz, BB 1990, S. 254.

¹³³¹ Vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 42 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 58 ff. Die in der Literatur als „Belastungslösung“ bezeichnete Alternative, die bilanzierten Kapitalbestände nicht gewinnmindernd aufzulösen und sie so im nachhinein zu belasten, würde gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen. Zumindest entspräche diese Lösung einer einmaligen Substanzsteuer auf den im Übergangszeitpunkt bestehenden Kapitalbestand; so *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 133.

¹³³² Beim Übergang von der 4-3-Rechnung zur Cash-Flow-Rechnung sind nur die bis zum Übergangszeitpunkt nicht abgeschriebenen Bestände an Anlagevermögen gewinnmindernd sowie die bestehenden Kreditverbindlichkeiten gewinnerhöhend aufzulösen.

¹³³³ Vgl. *Bach*, Cash-Flow-Steuer, S. 160 f., 162 ff.; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 315.

¹³³⁴ In der Literatur wird von „Entlastungslösung“ und „Abschreibungslösung“ gesprochen; vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 42 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 58 ff.

D Alternative: Zinsbereinigte Einnahmen-Überschussrechnung

Als Alternative für eine weitgehend entscheidungsneutrale *cash-flow*-Steuer wird in der jüngsten Literatur vermehrt eine zinsbereinigte Gewinnsteuer vorgeschlagen, welche von ihrer ökonomischen Wirkungen her einer *cash-flow*-Steuer äquivalent ist.¹³³⁵ Der unter den idealen Modellbedingungen¹³³⁶ erzielte Effekt einer *cash-flow*-Steuer, Gewinne in Höhe der marktüblichen Zinsen faktisch steuerfrei zu stellen und weitgehend Investitions-, Finanzierungs- und intertemporale Neutralität der Besteuerung herzustellen, kann auch durch eine Zinsbereinigung der Gewinne erzielt werden.¹³³⁷ Danach wird ausgehend von den bestehenden Gewinnermittlungskonzeptionen eine marktübliche Verzinsung des im Unternehmen gebundenen, bilanzierten Eigenkapitals vom steuerlichen Gewinn abgezogen und insofern von der Besteuerung entlastet.¹³³⁸

Geht man mit dem Ziel einer möglichst vereinfachten Gewinnermittlungsmethode von der bestehenden 4-3-Rechnung aus, müsste für diese das für die Zinsbereinigung berücksichtigungsfähige Eigenkapital definiert werden, da diese Größe anders als beim Betriebsvermögensvergleich nicht aus einer Steuerbilanz direkt abgelesen werden kann. Zumindest gedanklich müsste aus der bestehenden, bereits um Periodisierungen angereicherten Einnahmen-Überschussrechnung eine verkürzte Bilanz abgeleitet werden, in der das Anlagevermögen, Darlehensforderungen und liquide Mittel auf der Aktivseite dem Eigenkapital und Darlehensverbindlichkeiten auf der Passivseite gegenübergestellt werden.¹³³⁹ Das hieraus ermittelte Eigenkapital müsste mit dem marktüblichen Zinssatz relativ risikofreier Kapitalanlagen multipliziert werden,¹³⁴⁰ um den als Betriebsausgabe abziehbaren kalkulatorischen Zinsbetrag zu erhalten. Dieser sollte zur Herstellung von Entscheidungsneutralität idealerweise kontinuierlich unter Berücksichtigung der unterjährigen Eigenkapitaländerungen berechnet werden. Um den immensen Verwaltungsaufwand einer solchen Regelung für die Unternehmen und den Fiskus zu verhindern, sollte zur Erfassung der unterjährigen Eigenkapitaländerungen auf Monats- oder besser Quartalsbestände zurückgegriffen werden, wodurch zwar vom theoretischen Ideal abgewichen, der Praktikabilität der Gewinnermittlungskonzeption jedoch Rechnung getragen

¹³³⁵ Vgl. *Wenger*, Periodisierungsregeln, ZfB 1985, S. 723 f.; *Wagner/Wissel*, Entscheidungsneutralität, WiSt 1995, S. 69 f.; *Wagner*, Einkünftedualismus, StuW 2000, S. 437 ff.; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 315 ff.; *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 171 ff.

¹³³⁶ Hierzu gehören neben der strengen Zahlungsorientierung, ein sofortiger Verlustausgleich, ein proportionaler Steuertarif sowie eine Sparbereinigung der Einkünfte.

¹³³⁷ Vgl. *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 314 ff.; *Wagner*, Einkünftedualismus, StuW 2000, S. 438 f.

¹³³⁸ Vgl. *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 49 f.; *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 173.

¹³³⁹ Vgl. *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 174; zur Möglichkeit, die 4-3-Rechnung in einen komplementären Bestandsvergleich zu überführen, vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394.

¹³⁴⁰ Vgl. zum maßgebenden Zinssatz *Rose* in Festschrift *Meyding*, Entscheidungsneutralität, S. 248; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 315; *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 174; Hintergrund ist ein Zinssatz in Höhe der Opportunitätskosten der Steuerpflichtigen aus einer risikofreien Alternativanlage.

wird.¹³⁴¹ Ohnehin ist mit einer solchen Zinsbereinigung ein zusätzlicher, dem Vereinfachungszweck gegenläufiger Mehraufwand bei der Gewinnermittlung verbunden.

Der Vorteil gegenüber der reinen *cash-flow*-Rechnung liegt in der praktikablen Umsetzung dieser Methode innerhalb des bestehenden Steuerrechts. So kann von der bestehenden Konzeption der 4-3-Rechnung ausgegangen werden, was unter Beibehaltung der Abschreibungsregelungen im Bereich des Anlagevermögens nicht zu den im Zusammenhang mit einer *cash-flow*-Rechnung dargestellten Problemen führt. Zu einer verstärkt volatilen Bemessungsgrundlage mit den Folgen eines negativen Zinseffektes und zusätzlicher progressionsbedingter Steuerlasten für die Unternehmen¹³⁴² käme es ebenso wenig wie zu einer Gefahr hoher übergangsbedingter Steuerausfälle aus Sicht des Fiskus¹³⁴³.

Nachteilig ist neben dem zusätzlichen administrativen Mehraufwand aufgrund der Eigenkapitalermittlung,¹³⁴⁴ dass mit einem kalkulatorischen Zinsbetrag eine nicht pagatorische, sich zu keinem Zeitpunkt in Zahlungen niederschlagende Größe Eingang in die steuerliche Gewinnermittlung findet. Das Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen wird in der Realität nicht unmittelbar um diese Zinsen auf Eigenkapital gemindert. Zur Herstellung von Totalgewinnlichkeit müsste diese Zinsbereinigung für beide Gewinnermittlungskonzeptionen umgesetzt werden, was wiederum zur Folge hat, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage generell um diese kalkulatorischen Zinsen abgesenkt wird und zur Vermeidung langfristiger Steuerausfälle für den Fiskus ein Ansteigen der tariflichen Steuersätze erforderlich ist.¹³⁴⁵ Vor dem Hintergrund eines objektivierten, frei von Ermessensentscheidungen ermittelten Gewinns sollte der marktübliche Zinssatz für die Steuersubjekte einheitlich festgelegt werden, womit man von den idealen Voraussetzungen einer entscheidungsneutralen Gewinnermittlung ebenso abweicht wie durch die notwendigen Vereinfachungen bei der Erfassung unterjähriger Eigenkapitalveränderungen. Weiterhin ist mit dem im geltenden Recht progressiv ausgestalteten Steuertarif eine wesentliche Bedingung für die Entscheidungsneutralität der zinsbereinigten Gewinnsteuer nicht erfüllt.¹³⁴⁶

¹³⁴¹ Vgl. *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, *StuW* 2003, S. 174.

¹³⁴² Vgl. *Wagner*, Einkünfte dualismus, *StuW* 2000, S. 438.

¹³⁴³ Vgl. *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, *StuW* 2003, S. 175; *Wurmsdobler*, Zinsbereinigung, *StuW* 2003, S. 178.

¹³⁴⁴ So ist auch die Erfassung aller Geldentnahmen und –einlagen erforderlich. Insgesamt würde sich zur Eigenkapitalermittlung für die meisten Steuerpflichtigen eine doppelte Buchführung unter Beachtung der Gewinnermittlungsvorschriften für die Einnahmen-Überschussrechnung empfehlen, was dem Prinzip der einfachen Erfassung der Geschäftsvorfälle widerspricht.

¹³⁴⁵ Vgl. *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 318.

¹³⁴⁶ Gefordert wird ein proportionaler Tarif mit einem zeitlich konstanten Steuersatz; vgl. *Wenger*, Periodisierungsregeln, *ZfB* 1985, S. 724; *Wagner/Wissel*, Entscheidungsneutralität, *WiSt* 1995, S. 70; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 319.

Dennoch kann der zinsbereinigten Einnahmen-Überschussrechnung ein Beitrag zu mehr Entscheidungsneutralität nicht abgesprochen werden, zumal die Nachteile der *cash-flow*-Rechnung wie eine verstärkte Volatilität der Bemessungsgrundlage sowie übergangsbedingte Steuerausfälle vermieden werden.¹³⁴⁷ Die Schwierigkeiten dieser Methode sind vor allem in dem administrativen Mehraufwand für den Steuerpflichtigen und den Fiskus sowie in der notwendigen Anhebung der Steuersätze zu sehen.

2. Abschnitt: Aufnahme periodisierender Elemente

Wie die Kritik an der bestehenden 4-3-Rechnung sowie an einer *cash-flow*-Rechnung gezeigt hat, sind mit der strikten Anknüpfung an Zahlungsvorgänge Probleme sowohl für die Unternehmen als auch für den Fiskus verbunden. Insofern gilt es zu untersuchen, ob die Mängel der derzeitigen Konzeption durch die zusätzliche Aufnahme periodisierender Elemente behoben werden können, ohne dabei die Einnahmen-Überschussrechnung als vereinfachte Gewinnermittlungsmethode sehr zu verkomplizieren. In einer an die bilanzielle Gliederung angelehnten Reihenfolge wird im folgenden untersucht, ob Vermögensänderungen im Bereich des Anlage- und Umlaufvermögens, Schuldpositionen wie Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Rechnungsabgrenzungsposten in die Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehen sind. Ergänzend ist der Frage nach der Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens innerhalb dieser Gewinnermittlungsmethode nachzugehen.

Zu beachten ist dabei, dass durch die Berücksichtigung dieser Positionen innerhalb einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode eine Mischkonzeption entsteht, die Elemente einer Zahlungsrechnung sowie einer Bestandsrechnung nebeneinander zulässt.¹³⁴⁸ Dies bringt die Gefahr, dass einzelne Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben doppelt oder gar nicht erfasst werden. Zu einer Doppelerfassung kann es dann kommen, wenn irrtümlicherweise sowohl der Zahlungsvorgang als auch die Bestandsänderung gewinnwirksam berücksichtigt werden.¹³⁴⁹ Andererseits ist es denkbar, dass der Steuerpflichtige weder die Zahlung noch die Bestandsveränderung in seiner Gewinnermittlung erfasst.¹³⁵⁰ Diesen Gefahren der Doppel- und Nichtberücksichtigung von Betriebseinnahmen

¹³⁴⁷ Vgl. *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 175.

¹³⁴⁸ So auch jetzt schon die 4-3-Rechnung, die bei grundsätzlicher Zahlungsorientierung für das Anlagevermögen sowie für Darlehensforderungen und –verbindlichkeiten einen beschränkten Bestandsvergleich zulässt. Auch im US-amerikanischen Steuerrecht bestehen mit den *hybrid methods* Mischkonzeptionen; vgl. *Reusch*, Bilanzsteuerrecht, S. 43 f.

¹³⁴⁹ Als Beispiel sei hier der Fall genannt, dass sowohl die Auszahlung für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als auch die Abschreibungen in den Folgejahren als Betriebsausgaben erfasst werden.

¹³⁵⁰ Hier sei der umgekehrte Fall genannt, dass weder die Investitionsauszahlung für Anlagegüter noch die Abschreibungen hierfür als Betriebsausgaben erfasst werden.

bzw. -ausgaben in einer um periodisierende Elemente erweiterten Einnahmen-Überschussrechnung muss durch Aufzeichnungspflichten und Kontrollmechanismen begegnet werden.

Soweit eine zusätzliche Aufnahme des jeweiligen periodisierenden Elementes in Betracht kommt, empfiehlt sich für die konkrete Ausgestaltung dieser Position eine weitestmögliche Anlehnung an den Betriebsvermögensvergleich. Auf der einen Seite wird durch eine gegenseitige Annäherung beider Gewinnermittlungskonzeptionen die Gefahr gemindert, dass gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit oder allgemein gegen das Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung verstoßen wird.¹³⁵¹ Zum anderen beeinträchtigt die durch eine Periodisierung hervorgerufene Durchbrechung des Zahlungsprinzips ohnehin die Einfachheit der Einnahmen-Überschussrechnung. Daher sollten in diesem Fall nur dann vom Betriebsvermögensvergleich abweichende Regelungen getroffen werden, wenn sie zu mehr Vereinfachung bei der Gewinnermittlung beitragen.

A Berücksichtigung von Vermögensänderungen

Mit Blick auf eine mögliche Aufnahme periodisierender Vermögenspositionen ist vorab der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts zu klären. Hierzu kann auf die im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs angestellten Überlegungen zur abstrakten Bilanzierungsfähigkeit verwiesen werden,¹³⁵² da vor dem Hintergrund einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung für beide Gewinnermittlungskonzeptionen von einem einheitlichen Begriff des Wirtschaftsguts auszugehen ist. Im Ergebnis kann damit auch im Rahmen der modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung nicht auf das Kriterium der Greifbarkeit eines Wirtschaftsgutes verzichtet werden. Die für den Betriebsvermögensvergleich geltenden speziellen Aktivierungsverbote und konkreten Ansatzvorschriften sollten für eine neugestaltete Einnahmen-Überschussrechnung gleichermaßen gelten,¹³⁵³ damit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen wird. Eine diesbezügliche Ungleichbehandlung zwischen bilanzierenden Steuerpflichtigen und Anwendern der Einnahmen-Überschussrechnung müsste jedenfalls sachlich gerechtfertigt werden.

Weiterhin wird von der dem geltenden Handelsrecht entstammenden Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ausgegangen, wonach dem Anlagevermögen nur die zum dauernden

¹³⁵¹ Vgl. zu den bisherigen Vereinheitlichungstendenzen *Kanzler*, Gewinnermittlung, FR 1998, S. 240, 242 f.

¹³⁵² Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, S. 52 ff.

¹³⁵³ Als prominentes Beispiel ist das Aktivierungsverbot selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens i.S.d. § 5 Abs. 2 EStG zu nennen, deren Herstellungskosten im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung sofort abziehbar Betriebsausgaben darstellen; vgl. *BFH v. 22.1.1980 VIII R 74/77*, BStBl. II 1980, S. 246.

Einsatz im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind, während zum Umlaufvermögen die zum Verbrauch bestimmten Wirtschaftsgüter gehören.¹³⁵⁴

I Anlagevermögen

In der bestehenden Konzeption der Einnahmen-Überschussrechnung werden in Durchbrechung des Zahlungsprinzips Vermögensänderungen im Bereich des Anlagevermögens bereits weitestgehend berücksichtigt.¹³⁵⁵ Abweichungen gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich ergeben sich hier lediglich hinsichtlich des Verbots von Teilwertabschreibungen¹³⁵⁶ und der Unzulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens¹³⁵⁷. In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob innerhalb der neugesalteten Einnahmen-Überschussrechnung für das Anlagevermögen an einer Bestandsrechnung festgehalten werden soll. Zweitens ist im Falle einer Periodisierung auf die Bewertung abnutzbarer sowie nicht abnutzbarer Anlagegüter einzugehen, wobei insbesondere die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen diskutiert werden soll.

1 Notwendigkeit und Umfang der Einbeziehung von Anlagevermögen

Für die *cash-flow*-Rechnung wurde gezeigt, dass eine sofortige gewinnmindernde Abschreibung der Ausgaben für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Abflusszeitpunkt aufgrund der übergangsbedingten Nachteile für den Fiskus kaum umsetzbar ist. Ebenfalls ergeben sich bei einer fehlenden Periodisierung im Bereich des Anlagevermögens für den Steuerpflichtigen Probleme aufgrund starker Schwankungen der Periodenergebnisse, welche vor dem Hintergrund der eingeschränkten Verlustverrechnung sowie des progressiven Steuertarifs zu Zinsnachteilen bzw. zusätzlichen Steuerlasten führen können. Durch das Auseinanderfallen von Betriebsausgaben für die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes und den Gewinnerhöhungen aufgrund der Veräußerung bzw. Entnahme dieses Anlagegutes käme es zu einer verstärkt volatilen Steuerbemessungsgrundlage,¹³⁵⁸ welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zeitlich verzerrt darstellt. Außerdem wird bei strenger Zahlungsanknüpfung im Bereich des Anlagevermögens der Spielraum des Steuerpflichtigen, durch Sachverhaltsgestaltungen Gewinne in andere Perioden vor- oder nachzulagern, ausgeweitet. Mit der Möglichkeit, die meist sehr hohen Investitionsauszahlungen mit

¹³⁵⁴ Vgl. § 247 Abs. 2 HGB; Coenenberg, Jahresabschluss, S. 137, 199; Dusemond/Heusinger/Knop in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 11; Weber-Grellet, Bilanzsteuerrecht, S. 65.

¹³⁵⁵ Vgl. § 4 Abs. 3 S.3-5 EStG.

¹³⁵⁶ Vgl. BFH v. 24.11.1955 IV 231/53 U, BStBl. III 1956, S. 38.

¹³⁵⁷ Vgl. BFH v. 15.7.1960 VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484 f.; v. 22.11.1960 I 103/60 S, BStBl. III 1961, S. 97.

¹³⁵⁸ Vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rz. 195.

sofortiger steuermindernder Wirkung vorzuziehen oder aufzuschieben, könnte der Überschussrechner die periodische Bemessungsgrundlage in größerem Umfang steuern als bisher. Aus diesen Gründen sollte es im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung bei der bestehenden Periodisierung im Bereich des Anlagevermögens bleiben, obwohl ein Übergang zu einer strengen Zahlungsorientierung eine zusätzliche Vereinfachung bewirken würde.¹³⁵⁹ Jedoch ist der administrative Mehraufwand infolge der Bestandskontenführung und der Bewertung aufgrund der vergleichsweise wenigen Vermögenszu- und -abflüsse auf dem Gebiet des Anlagevermögens überschaubar und kann dem Steuerpflichtigen sowie dem Fiskus zugemutet werden.¹³⁶⁰

Die Berücksichtigung von Bestandsänderungen im Bereich des Anlagevermögens sollte sich innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung wie bisher auf sämtliche im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter des abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögens erstrecken. Generelle Aktivierungsverbote wie für selbsterstellte immaterielle Anlagegüter sind dabei ebenso zu beachten wie besondere Regelungen über die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern, bspw. von Leasinggegenständen. Hierzu wird auf die Ausführungen zur konkreten Bilanzierungsfähigkeit im Zusammenhang mit dem Betriebsvermögensvergleich verwiesen.¹³⁶¹

Durch die Periodisierung im Bereich des Anlagevermögens wird u.a. bezweckt, dass die Periodenergebnisse aufgrund von Anlagenzu- und -abgängen nicht zu sehr verzerrt werden.¹³⁶² Für den Fall der Veräußerung von Anlagegütern bedeutet dies, dass die Betriebsausgabe in Höhe der fortgeführten, noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs-/Herstellungskosten und die Betriebseinnahme in Höhe des Veräußerungserlöses in die gleiche Periode fallen. Daher sollte zusätzlich geregelt werden, dass entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung ein etwaiger Veräußerungserlös im Veräußerungs- und nicht im Zuflusszeitpunkt steuerlich zu erfassen ist.¹³⁶³

¹³⁵⁹ Für eine Periodisierung des Anlagevermögens vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400; a.A. *Wagner*, Beseitigung, DStR 1997, S. 520; *ders.*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

¹³⁶⁰ Vgl. *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 463.

¹³⁶¹ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, A. Ansatz dem Grunde nach, II. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit, S. 71 ff. und III. Darstellung ausgewählter aktiver Bilanzierungsfelder, S. 77 ff.

¹³⁶² Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 195; *Wagner*, Einkünftepluralismus, StuW 2000, S. 438; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400. *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153.

¹³⁶³ Vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D166; *Wacker* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 33; a.A. *Bergkemper* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 570,624.

2 Bewertung

Das objektive Nettoprinzip gebietet, dass Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens während der Totalperiode einmal gewinnmindernd berücksichtigt werden, spätestens bei Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung. Lässt man aus den dargestellten Gründen einen 100-prozentigen Betriebsausgabenabzug im Zahlungszeitpunkt nicht zu, stellt sich die Frage, wie diese Ausgaben zeitlich verteilt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie erfasst werden sollen. Hierzu wird im folgenden auf die Zugangs- und planmäßige Folgebewertung im Rahmen des auf das Anlagevermögen beschränkten Bestandsvergleichs innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung eingegangen. Über die Zugangsbewertung wird das steuerliche Abschreibungsvolumen festgelegt, welches nach den Regeln der planmäßigen Folgebewertung zeitlich verteilt wird. Zusätzlich sind die in der bisherigen 4-3-Rechnung unzulässigen Teilwertabschreibungen als Form einer außerplanmäßigen Folgebewertung zu betrachten.

2.1 Zugangsbewertung

Die der Bemessung der steuerlichen Abschreibungen dienende Zugangsbewertung für die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sollte unabhängig davon, ob es sich um abnutzbare oder nicht abnutzbare Güter handelt, wie bislang auch zu Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen.¹³⁶⁴ Diese verkörpern schließlich die von dem Steuerpflichtigen für das Anlagegut getätigten Ausgaben, welche es über die Nutzungsdauer zu verteilen gilt, und bilden damit die Wertobergrenze, bis zu der die Anlageinvestition im Zeitablauf als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann. Hinsichtlich des Umfangs der in die Anschaffungs-/Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenbestandteile wird auf die Ausführungen im Zusammenhang mit dem Betriebsvermögensvergleich verwiesen, wonach auf die im Bereich der Herstellungskosten bestehenden Wahlrechte aus Objektivierungsgründen verzichtet werden sollte.¹³⁶⁵ Die Heranziehung spezieller, von der Konzeption des Betriebsvermögensvergleichs abweichender Bewertungsregeln für Anlagenzugänge im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung lässt sich sachlich nicht begründen und würde zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung führen.

¹³⁶⁴ Zur bisherigen Regelung vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D164; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 623; *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 60.

¹³⁶⁵ Zu den modifizierten Begriffen der Anschaffungs-/Herstellungskosten vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 1. Anschaffungskosten, S. 129 ff. und 2. Herstellungskosten, S. 132 ff. Danach sollten die bestehenden Wahlrechte zur Einbeziehung von allgemeinen Verwaltungskosten sowie der Kosten für freiwillige soziale Leistungen, für soziale Einrichtungen und für betriebliche Altersvorsorge abgeschafft werden.

2.2 Planmäßige Folgebewertung

Hinsichtlich der planmäßigen Folgebewertung sollte wie nach geltendem Steuer- und Handelsrecht zwischen den in der Nutzung zeitlich beschränkten Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens und den Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens differenziert werden.¹³⁶⁶ Nicht abnutzbare Anlagegüter wie Grund und Boden und Finanzanlagen, deren Nutzungsdauer grundsätzlich unbeschränkt ist, unterliegen im Zeitablauf weder einem regelmäßigen Wertverzehr noch einer technischen Abnutzung und sollten wie beim Betriebsvermögensvergleich nicht planmäßig abgeschrieben werden,¹³⁶⁷ was für die bisherige Konzeption der 4-3-Rechnung durch § 4 Abs. 3 S. 4 EStG geregelt wird. Sieht man von außerordentlichen Wertminderungen ab, wird allein durch die Nutzung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mangels eines regelmäßigen wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehrs nicht gemindert,¹³⁶⁸ womit ein Betriebsausgabenabzug in Form einer planmäßigen Abschreibung ausscheidet. Häufig ist bei diesen Gütern sogar eine Wertsteigerung zu beobachten mit der Folge, dass stille Reserven gebildet werden, die bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme dieses Gutes zu versteuern sind.¹³⁶⁹ Auch daher ist es sachgerecht, für die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens den Betriebsausgabenabzug in Höhe der Anschaffungs-/ Herstellungskosten erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme zuzulassen. Zeitliche Schwankungen der Periodenergebnisse sowie die sich hieraus ergebenden Probleme werden insoweit vermieden.

Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, deren Nutzung auf einen bestimmten Zeitraum beschränkt ist, sollten über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden, wodurch die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Wirtschaftsjahre, in denen das Anlagegut genutzt werden kann, verteilt werden. Für die bestehende 4-3-Rechnung sieht dies § 4 Abs. 3 S. 3 i.V.m. §§ 7 ff. EStG vor, wonach neben der linearen AfA auch die degressive sowie die Leistungs-AfA zugelassen werden. Eine den normalen technischen Verschleiß abbildende Verteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten über den Nutzungszeitraum lässt sich für steuerliche Zwecke sowohl mit der Aufwandsverteilungsthese als auch mit der Wertverzehrthese begrün-

¹³⁶⁶ Vgl. zur bisherigen Unterscheidung *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 68; § 253 Abs. 2 S.1 HGB; *A/D/S*, Rechnungslegung, § 253 HGB, Rz. 303.

¹³⁶⁷ Vgl. zur Abnutzbarkeit *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 280; *Nolde* in H/H/R, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 118, 174 f.

¹³⁶⁸ Umgekehrt gebietet das Nettoprinzip bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, den Wertverzehr im Rahmen der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen; vgl. *Nolde* in H/H/R, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 9.

¹³⁶⁹ Die Entstehung stiller Reserven wird dadurch bedingt, dass bei Beachtung des Realisationsprinzips die Wirtschaftsgüter maximal mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten zu bewerten sind. Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 40.

den.¹³⁷⁰ Hiernach wird auf der einen Seite die Meinung vertreten, dass die Ausgaben für die Anschaffung/ Herstellung der Anlagegüter selbst Betriebsausgaben darstellen, die es nur über die Nutzungsdauer zu verteilen gilt.¹³⁷¹ Auf der anderen Seite sind nach der Wertverzehrthese nicht die Anschaffungs- bzw. Herstellungsausgaben selbst, sondern die Wertminderungen infolge des wirtschaftlichen oder technischen Verschleißes Betriebsausgaben.¹³⁷² Unabhängig davon, welcher These man folgt, ist für eine sachgerechte und periodengerechte Einkunftsermittlung i.S.d. Nettoprinzips der regelmäßige wirtschaftliche oder technische Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes den im Zeitablauf durch dessen Einsatz erzielten Einnahmen gegenüberzustellen.¹³⁷³ Dieser Periodisierungsgedanke hat auf dem Gebiet des Anlagevermögens auch Gültigkeit für die Einnahmen-Überschussrechnung mit der Folge, dass Ausgaben für das abnutzbare Anlagevermögen über planmäßige Abschreibungen als Betriebsausgaben zu erfassen sind.

Dabei sollte die AfA wie nach h.M. bisher auch innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung erstmalig im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Fertigstellung und nicht im Zahlungszeitpunkt berücksichtigt werden,¹³⁷⁴ womit auf den Zeitraum der objektiven Nutzbarkeit abgestellt wird. Durch die Unbeachtlichkeit des Zahlungszeitpunktes wird der Beginn der für die Berechnung der Abschreibungen maßgebenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in wirtschaftlich zutreffender Weise wiedergegeben. Daher sind Fälle denkbar, in denen Abschreibungen schon vor dem Zahlungszeitpunkt als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.¹³⁷⁵ Darüber hinaus trägt für die Bestimmung der Nutzungsdauer die Anlehnung an den Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang, also den Zeitpunkt der Lieferung bzw. Fertigstellung,¹³⁷⁶ anstelle des Zeitpunktes der tatsächlichen individuellen Nutzung zur Objektivierung der Gewinnermittlung bei.

Im Rahmen einer neukonzipierten Einnahmen-Überschussrechnung sollte im Ergebnis für das abnutzbare Anlagevermögen an den planmäßigen Abschreibungen festgehalten werden, wenn auch hier die für den Betriebsvermögensvergleich erarbeiteten Modifikationen im Blick auf die Nutzungsdauer und Abschreibungsmethoden berücksichtigt werden müssten. Insoweit wird auf die

¹³⁷⁰ Überblick zu diesen beiden Thesen vgl. *Nolde* in H/H/R, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 9 m.w.N.

¹³⁷¹ Vgl. *Wassermeyer*, Nießbrauch, FR 1983, S. 163; *Bieryans*, Überlegungen, FR 1984, S. 302; *Söhn*, Anschaffungskosten, StuW 1991, S. 273; *Werndl* in K/S/M, EStG, § 7, Rz. A12 ff.; *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 2 f.

¹³⁷² Vgl. *Wolff-Diepenbrock*, AfA-Berechtigung, DStZ 1982, S. 332; *Knobbe-Keuk*, Einkommensbesteuerung, DB 1985, S. 146 f.; *Costede*, Absatzbefugnis, StuW 1986, S. 44 ff.

¹³⁷³ Vgl. *Nolde* in H/H/R, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 9.

¹³⁷⁴ Vgl. *Offerhaus*, Einzelfragen, BB 1977, S. 1496 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D163; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 624; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 392.

¹³⁷⁵ Vgl. *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 392.

¹³⁷⁶ Vgl. *Nolde* in H/H/R, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 160; *Drenseck* in Schmidt, EStG, § 7, Rz. 80, 90; zum Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt vgl. § 9a EStDV.

Ausführungen zu der planmäßigen Folgebewertung im Rahmen des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs verwiesen.¹³⁷⁷

2.3 Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen

Auf dem Gebiet des Anlagevermögens stellt sich bei der Einnahmen-Überschussrechnung wie bisher auch die Frage nach einer außerplanmäßigen Folgebewertung, nach welcher die außerhalb eines gewöhnlichen Abnutzungsverlaufs der Wirtschaftsgüter auftretenden Wertminderungen erfasst werden. Nach geltendem Recht sind innerhalb der 4-3-Rechnung nur die Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung i.S.d. § 7 Abs. 1 S. 6 EStG, nicht jedoch Teilwertabschreibungen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr.1-2 EStG zulässig.¹³⁷⁸

Begründet wird dieses Verbot zum einen damit, dass sich die Vorschriften über den Teilwert gemäß des Wortlautes in § 6 Abs. 1 EStG ausdrücklich auf den Betriebsvermögensvergleich nicht jedoch auf die betriebliche Überschussrechnung beziehen.¹³⁷⁹ Zudem widerspricht eine Teilwertabschreibung dem Vereinfachungsgedanken einer Einnahmen-Überschussrechnung.¹³⁸⁰ Dieser Gewinnermittlungskonzeption liegt die Überlegung zugrunde, die Geschäftsvorfälle einfach in Form von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben zu erfassen und damit die Gewinnermittlung an diesen Stromgrößen und nicht am Betriebsvermögen auszurichten.¹³⁸¹ Zwar wird dieser Grundsatz für den Bereich des Anlagevermögens durchbrochen,¹³⁸² jedoch verkörpern die hier zugelassenen planmäßigen Abschreibungen sowie die Restwertabschreibung im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme die dem Anschaffungs-/ Herstellungsvorgang zugrundeliegende zahlungswirksame Ausgabe. Sie haben in einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode insbesondere den Zweck, die pagatorischen Anschaffungs-/Herstellungskosten periodengerecht zu verteilen und gleichzeitig für einen vollständigen Betriebsausgabenabzug i.S.d. objektiven Nettoprinzip zu sorgen.¹³⁸³ Hintergrund von Teilwertabschreibungen sind dagegen reine Wertminderungen des Betriebsvermögens, mit denen kein unmittelbarer Zahlungsvorgang verbunden ist. Weiterhin ist eine Bewertung zum Teilwert

¹³⁷⁷ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, II. Folgebewertung, 1. Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, 1.1. Planmäßige Abschreibung, S. 149 ff.

¹³⁷⁸ Vgl. *BFH* v. 24.11.1955, IV 231/53 U, BStBl. III 1956, S. 38 ff.; v. 24.11.1959, I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188 f.; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 460; *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D151; *van Reden* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 4, Rz. 2170, 2197; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 32.

¹³⁷⁹ Vgl. *BFH* v. 24.11.1955 IV 231/53 U, BStBl. III 1956, S. 39; *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D151.

¹³⁸⁰ Vgl. *BFH* v. 24.11.1959, I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188 f.

¹³⁸¹ Vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D151, D14.

¹³⁸² Vgl. *Bergkemper* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 536, der gegen das Argument der Einfachheit im wesentlichen anführt, dass für die 4-3-Rechnung ohnehin Anlagenverzeichnisse geführt werden müssen.

¹³⁸³ Vgl. *Nolde* in *H/H/R*, EStG/KStG, § 7 EStG, Rz. 9.

im Hinblick auf Objektivierungs- und Praktikabilitätsgesichtspunkte problematisch,¹³⁸⁴ da sie praktisch nur im Wege einer Schätzung vorgenommen werden kann. Möglichst genaue Bewertungsverfahren sind dabei in ihrer Durchführung regelmäßig aufwendiger als eine planmäßige Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Damit würde die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen innerhalb der betrieblichen Überschussrechnung einen administrativen Mehraufwand bei den Unternehmen und dem Fiskus verursachen und dem Zweck einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode widersprechen.

Neben diesen für eine Einnahmen-Überschussrechnung wesentlichen Vereinfachungsaspekten wird gegen die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung angeführt, dass im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung für das abnutzbare Anlagevermögen zumindest die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung möglich ist, mit der große Teile der von einer Teilwertabschreibung erfassten Wertminderungen abgedeckt werden.¹³⁸⁵ Im Bereich nicht abnutzbarer Anlagegüter bleiben dagegen zwischenzeitliche Wertminderungen bis zum Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt unberücksichtigt.¹³⁸⁶ Insbesondere bei Finanzanlagen, wozu auch betriebliche Darlehensforderungen zählen, ist dies problematisch, da sich hier frühzeitig Beteiligungs- oder Forderungsverluste andeuten können, die erst in dem Zeitpunkt gewinnmindernd erfasst werden können, in dem der Verlust endgültig feststeht, also die eingesetzten Mittel endgültig verloren sind.¹³⁸⁷ Durch die zeitlich verzögerte Erfassung dieser Verluste als Betriebsausgaben besteht die Gefahr, dass es vermehrt in späteren Perioden zu steuerlichen Verlusten kommt, welche infolge der im Wesentlichen auf Verlustvorträge beschränkten Verlustverrechnung verbunden mit einer Mindestbesteuerungsvorschrift möglicherweise untergehen können.¹³⁸⁸ Zumindest hat dies die Folgen eines negativen Zinseffektes und eines Progressionseffektes. Insoweit ist über den imparitätischen Ansatz einer Teilwertabschreibung innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung nachzudenken, der durch die vorzeitige gewinnmindernde Erfassung von Wertminderungen die dargestellten Probleme einer verzögerten Verlustberücksichtigung beseitigen könnte.¹³⁸⁹ Allerdings würde vor dem

¹³⁸⁴ Vgl. *Bareis*, Kritik, *StuW* 2002, S. 140.

¹³⁸⁵ Vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D151; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 32; zur schwierigen Abgrenzbarkeit der AfaA von der Teilwert-Afa vgl. *Drenseck* in *Schmidt*, EStG, § 7, Rz. 122.

¹³⁸⁶ § 7 Abs. 1 S.6 EStG gilt wie § 7 allgemein nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter.

¹³⁸⁷ Vgl. *BFH* v. 2.9.1971 IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334; v. 23.11.1978 IV R 146/75, BStBl. II 1979, S. 109; zur Problematik vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 396, der anführt, „dass damit bis zum oft ungewissen Eingang der Restforderung gewartet werden soll.“; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 322.

¹³⁸⁸ Neben der zeitlichen Beschränkung nach § 10d EStG sowie der sachlichen Beschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG ist auch an die mittlerweile verschärfte Regelung des Mantelkaufs, § 8 Abs. 4 KStG zu denken, vorausgesetzt die Einnahmen-Überschussrechnung wird auch für Kapitalgesellschaften anwendbar. Auch nach einer geplanten Abschaffung des § 2 Abs. 3 S.2-8 EStG sowie einer Modifikation des § 10d Abs. 1 und 2 EStG im Rahmen des Entwurfs zum Steuervergünstigungsabbaugesetz- Korb2 ändert sich an dieser Problematik im Wesentlichen nichts.

¹³⁸⁹ Vgl. zu dieser Ansicht *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 396.

Vereinfachungszweck eine generelle Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen für alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung zu weit gehen. Praktisch sind die eine Teilwertabschreibung zwingend erfordernden Sachverhalte in einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode auf wenige Problemfälle, die oben dargestellt wurden, begrenzt.¹³⁹⁰ Daher empfiehlt es sich, Teilwertabschreibungen nicht generell, sondern allenfalls für Finanzanlagen zuzulassen. Alternativ hierzu könnte bei einem unveränderten Verbot dieser außerplanmäßigen Abschreibungen der Zeitpunkt, zu dem ein Beteiligungs- oder Forderungsverlust gewinnmindernd geltend gemacht werden kann, neu definiert werden oder für diese Wirtschaftsgüter Einzelwertberichtigungen zugelassen werden. Dies würde dem Vereinfachungscharakter einer Einnahmen-Überschussrechnung eher entsprechen als eine generelle Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen.

Gegen das Verbot von Teilwertabschreibungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung wird weiter vorgebracht, es würde gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz sowie den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit verstoßen.¹³⁹¹ Jedoch wird der letztgenannte Grundsatz, der dieser Konzeption zugrunde liegt, von dem Verbot von Teilwertabschreibungen nicht berührt.¹³⁹² Innerhalb der gültigen 4-3-Rechnung werden Wertminderungen bei Anlagegütern spätestens im Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt¹³⁹³ erfasst, da dann dem ungeminderten Buchwert in Höhe der fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten ein verminderter Verkaufs- bzw. Teilwert gegenübergestellt wird.¹³⁹⁴ Der hierdurch niedriger ausfallende Gewinn bzw. höher ausfallende Verlust beinhaltet die eingetretene Wertminderung, welche der Summe der im Falle eines Betriebsvermögensvergleichs vorgenommenen Teilwertabschreibungen abzüglich der Wertaufholungen entspricht. Das Totalergebnis wird durch die zwischenzeitliche Vornahme von Teilwertabschreibungen somit nicht beeinflusst. Auch vor dem allgemeinen Gleichheitssatz ist der Ansatz von Teilwertabschreibungen innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung nicht zwingend geboten. Lässt man wie im geltenden Steuerrecht neben dem Bestandsvergleich eine vereinfachte zahlungsorientierte Gewinnermittlungskonzeption zu, ergeben sich zwangsläufig Unterschiede hinsichtlich der zeitlichen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen einerseits und Einnahmen und Ausgaben andererseits.¹³⁹⁵ Abweichungen in den Periodenergebnisse müssen dabei in Kauf genommen werden und

¹³⁹⁰ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 32; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D151.

¹³⁹¹ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 536.

¹³⁹² Vgl. *Keller* in Korn, EStG, § 4, Rz. 561.

¹³⁹³ Bei Finanzanlagen: Zeitpunkt, in dem die eingesetzten Mittel endgültig verloren sind.

¹³⁹⁴ Vgl. *Offerhaus*, Einzelfragen, BB 1977, S. 1497; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D151; *Keller* in Korn, EStG, § 4, Rz. 561.

¹³⁹⁵ Vgl. *von Reden* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4, Rz. 2170.

führen bei Beachtung des Grundsatzes der Totalgewinnlichkeit nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.¹³⁹⁶ Mit dem Vereinfachungsgedanken einer Einnahmen-Überschussrechnung lässt sich die in dem Verbot von Teilwertabschreibungen bestehende Ungleichbehandlung gegenüber den bilanzierenden Unternehmen rechtfertigen.¹³⁹⁷

II Umlaufvermögen

Ausgaben für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens werden in der geltenden 4-3-Rechnung im Zeitpunkt ihres Abflusses in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst.¹³⁹⁸ Bestandsänderungen sind dabei für die vereinfachte Gewinnermittlung bislang unerheblich. Auch Forderungsbestände bleiben in der derzeitigen Konzeption unberücksichtigt, da die Betriebseinnahmen im Zeitpunkt ihres Zuflusses und nicht im Zeitpunkt der Leistungserbringung anzusetzen sind. Sowohl für das Vorratsvermögen als auch für Forderungen wird im folgenden untersucht, ob und inwieweit für diese Positionen Bestandsänderungen in der Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehen sind. Für den Fall, dass einzelne Bestände in die Konzeption aufgenommen werden sollen, ist in einem zweiten Schritt jeweils auf die Bewertung dieser Positionen einzugehen.

1 Vorräte

1.1 Notwendigkeit der Einbeziehung von Vorräten

Ein Problem der bisherigen 4-3-Rechnung besteht vor allem in der Zufälligkeit des Zahlungsanfalls. Eine reine Anknüpfung an Zahlungsvorgänge im Bereich des Umlaufvermögens kann zu einer zeitlich verzerrten Darstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen.¹³⁹⁹ Dies gilt insbesondere für die Unternehmen, deren Vorratsvermögen starken zeitlichen Schwankungen ausgesetzt ist, bspw. Unternehmen der Baubranche sowie des produzierenden Gewerbes, wobei hier eher an die Sonder- bzw. Einzelfertigung, weniger an die Massenfertigung zu denken ist.¹⁴⁰⁰ Die für diese Fälle typische Langfristigkeit der Fertigungsaufträge hat zur Folge, dass sich Perioden mit hohen Beständen an unfertigen Erzeugnissen und vergleichsweise niedrigen Umsatzerlösen mit umsatzstarken

¹³⁹⁶ Vgl. *BFH* v. 2.9.1971 IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D10; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504, 507; *Keller* in Korn, EStG, § 4, Rz. 487.

¹³⁹⁷ Vgl. *BFH* v. 2.9.1971 IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D10.

¹³⁹⁸ Vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 278; *Keller* in Korn, EStG, § 4, Rz. 558.

¹³⁹⁹ Vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, B. Zufälligkeit des Zahlungsanfalls, S. 310 f.; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400 f.

¹⁴⁰⁰ Diese Differenzierung wird auch im Rahmen der Abgrenzung langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS 11 von Vorräten nach IAS 2 herangezogen; vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 461.

Perioden bei gleichzeitig niedrigem Vorratsbestand abwechseln.¹⁴⁰¹ Vor diesem Hintergrund führt die strenge Beachtung des Zahlungsprinzips auf dem Gebiet des Umlaufvermögens zu verzerrten Periodenergebnissen und zu einer volatilen Bemessungsgrundlage mit der Folge, dass verstärkt Progressionseffekte sowie im Falle von Verlusten negative Zinseffekte auftreten können. Diesen Problemen kann durch die Einbeziehung einer Bestandsrechnung auf dem Gebiet des Vorratsvermögens in die Einnahmen-Überschussrechnung begegnet werden.¹⁴⁰²

Hierfür spricht außerdem, dass bei einer sofortigen steuerlichen Abziehbarkeit von Ausgaben für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens dem Steuerpflichtigen in diesem Bereich die Möglichkeit gegeben wird, über die Bestimmung des Auszahlungszeitpunkts Gewinne vor- oder nachzuverlagern.¹⁴⁰³ Unter der nicht unrealistischen Prämisse, dass kurz- und mittelfristig nicht mit einem deutlichen Anstieg der Ertragsteuersätze zu rechnen ist, besteht für den Steuerpflichtigen tendenziell der Anreiz, neben einer progressionsbedingten Gewinnglättung¹⁴⁰⁴ die steuerlichen Ergebnisse wegen des Zinseffektes nachzuverlagern. Dies gelingt ihm durch entsprechendes Vorziehen von Auszahlungen im Bereich des Vorratsvermögens, etwa durch den Aufbau eines hohen Lagerbestandes oder durch die Leistung von Anzahlungen vor der Lieferung der Umlaufgüter,¹⁴⁰⁵ ohne dass es hierbei zu einem wirtschaftlichen Interessenkonflikt mit dem beteiligten Geschäftspartner kommt. Eine periodisierende Bestandsrechnung für das Vorratsvermögen würde diese steuerpolitischen Gestaltungsspielräume deutlich einschränken. Außerdem könnte durch das Hinauszögern einer Betriebseinnahme in die nachfolgende Periode eine Gewinnnachverlagerung nur insoweit erreicht werden, als die Einnahme den Wert des ihr zugrundeliegenden Vorratsbestandes übersteigt, vorausgesetzt die Leistungserbringung erfolgt auch in der nachgelagerten Periode.

Nachteilig an einer Einbeziehung von Vorratsbeständen in die Einnahmen-Überschussrechnung ist, dass ein auf diesem Gebiet geführter Bestandsvergleich den Vereinfachungscharakter dieser Gewinnermittlungskonzeption beeinträchtigen würde. Eine Abkehr vom Zahlungsprinzip für die meist

¹⁴⁰¹ Schon im Rahmen der Bilanzierung ist ein unstetiger Ergebnis- und Umsatzausweis bei langfristigen Fertigungsaufträgen zu beobachten; vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 623; *Coenberg*, Jahresabschluss, S. 231 f.

¹⁴⁰² Im Ergebnis ebenfalls für eine Einbeziehung des Vorratsvermögens im Rahmen einer vereinfachten Gewinnermittlung, jedoch einen anderen Ansatz verfolgend und eine Barrealisation voraussetzend, vgl. *Schreiber*, Gewinnermittlung, *StuW* 2002, S. 108; *Kahle*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, *WPg* 2002, S. 186; *Spengel*, IAS und Unternehmensbesteuerung, *IStR* 2003, S. 33. Grundlegend zur Barrealisation vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, S. 273-285. Auch im US-amerikanischen Steuerrecht erfolgt innerhalb der *cash method* eine beschränkte Bestandsrechnung für das Vorratsvermögen; vgl. Reg. §1.446-1(c)(2)(i); *Reusch*, Bilanzsteuerrecht, S. 40; *Kadel*, Einkommensermittlung, *IStR* 2001, S. 422; *Vorwold*, tax accounting, *StuW* 2002, S. 246.

¹⁴⁰³ Vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, *DB* 1994, S. 1583 ff.; *Schult*, Steuerlehre, S. 360 f.

¹⁴⁰⁴ Vgl. zur Gewinnnivellierung *Lück/Schult*, Gewinnnivellierung, *SteuerStud* 2003, S. 314 ff.

¹⁴⁰⁵ Vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, *DB* 1994, S. 1583 f. Zu beachten sind die durch eine Gewinnnachverlagerung entstehenden Opportunitätskosten in Form eines negativen Zinseffektes sowie etwaiger Lagerkosten, die den Anreiz zu Sachverhaltensgestaltungen mindern; vgl. *Mitschke*, Analyse; *StuW* 1988, S. 130.

sehr zahlreichen, das Vorratsvermögen betreffenden Geschäftsvorfälle hätte für die Unternehmen sowie für den Fiskus einen erheblichen administrativen Mehraufwand zur Folge.¹⁴⁰⁶ Bei einer vollumfänglichen Berücksichtigung der Vorräte müsste der gesamte Bestand an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, an Waren sowie an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen in einer Inventur körperlich aufgenommen werden. Die jeweiligen Bestände müssten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung über Bestandskonten erfasst und bewertet werden,¹⁴⁰⁷ womit gleichzeitig das mit einer reinen Zahlungsrechnung erreichbare Höchstmaß an Objektivierung in weiterem Umfang aufgegeben wird. Darüber hinaus würde sich der Arbeitsaufwand zur Erfassung der Geschäftsvorfälle erheblich erhöhen. Innerhalb der Bestandsrechnung müssten Zugänge von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens im Zeitpunkt der Lieferung und nicht der Zahlung erfasst werden, was beim zeitlichen Auseinanderfallen dieser beiden Zeitpunkte in zwei verschiedene Perioden wie bisher im Bereich des Anlagevermögens zumindest gedanklich den Ansatz von Verbindlichkeiten erfordert.¹⁴⁰⁸ Nur so kann der Gefahr einer Doppel- oder Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben begegnet werden. Um diese Fehler bei der Erfassung der häufig zahlreichen Zugänge von Vorratsgegenständen in der Praxis zu vermeiden, würden die Unternehmen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung verstärkt zu einer doppelten Buchführung übergehen, mit welcher ein gewisser Kontrollmechanismus verbunden ist.¹⁴⁰⁹ Das der bisherigen Konzeption zugrundeliegende Prinzip einer einfachen Erfassung von Stromgrößen würde in zunehmendem Maße von einer vereinfachten doppelten Buchführung abgelöst. Dass damit erfassungsbedingte Fehlermöglichkeiten, die im Rahmen einer einfachen Erfassung von Geschäftsvorfällen bestehen, eingeschränkt werden, ist positiv zu werten.¹⁴¹⁰ Ohnehin wird in vielen Fällen schon jetzt die Einnahmen-Überschussrechnung aus den genannten Gründen auf einem EDV-gestützten, buchungstechnischem Weg erstellt, so dass gerade auch im Hinblick auf eine mögliche Erweiterung des Anwendungsbereichs auf bisher buchführungspflichtige Steuerpflichtige diese in der technischen Erfassung liegende Problematik für die Unternehmen nicht so hoch einzustufen ist.

Es wird deutlich, dass durch eine Einbeziehung der Vorratsbestände in die Einnahmen-Überschussrechnung die steuerliche Gewinnermittlung aus Sicht der Unternehmen erschwert wird.

¹⁴⁰⁶ Anders ist ein allein auf das Anlagevermögen beschränkter Bestandsvergleich wegen der zahlenmäßig geringeren Vermögenszu- und -abflüssen den Unternehmen zuzumuten; vgl. *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 463.

¹⁴⁰⁷ Zur einzelnen Vereinfachungsaspekten der bestehenden Einnahmen-Überschussrechnung vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349.

¹⁴⁰⁸ Bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern muss zur Bestimmung der in die Herstellungskosten eingehenden Kostenbestandteile zwischen den bereits zum Stichtag zahlungswirksamen Aufwendungen und den Aufwendungen unterschieden werden, die sich erst in nachfolgenden Perioden in Zahlungen niederschlagen. Für die letztgenannten ist wegen der Aktivierung des Vorratsbestandes ein Verbindlichkeiten- Ansatz erforderlich.

¹⁴⁰⁹ Zur Fehleranfälligkeit der 4-3-Rechnung vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D14.

¹⁴¹⁰ Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D14.

Allerdings handelt es sich bei den hiervon betroffenen Steuerpflichtigen vornehmlich um Gewerbetreibende mit Vorratsvermögen, also größtenteils Kaufleute, für die schon jetzt handelsrechtliche Inventur- und Buchführungspflichten bestehen. Ein erheblicher Mehraufwand gegenüber der gegenwärtigen Situation würde für diese Unternehmen insoweit nicht entstehen. Darüber hinaus sind alle und damit auch die bisher nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden verpflichtet, für steuerliche Zwecke ihren Wareneingang und in begrenztem Umfang ihren Warenausgang aufzuzeichnen.¹⁴¹¹ Bei Heranziehung dieser Aufzeichnungen für Zwecke der auf das Vorratsvermögen beschränkten Bestandsrechnung hielte sich der Mehraufwand zumindest für gewerbliche Unternehmen in Grenzen. Für Kleinstbetriebe, deren Warenbestände eine großemäßig unwesentliche Rolle spielen,¹⁴¹² könnte aus Vereinfachungsgründen darüber nachgedacht werden, auf einen Bestandsvergleich für das Vorratsvermögen ganz zu verzichten und damit implizit von einem in pauschaler Höhe festgelegten, periodisch konstanten Vorratsbestand auszugehen.

Für die Einbeziehung von Bestandsänderungen des Vorratsvermögens in die Einnahmen-Überschussrechnung spricht im Ergebnis, dass die Besteuerung an einer Bemessungsgrundlage auszurichten ist, die keinen Ermessensspielräumen des Steuerpflichtigen ausgesetzt ist und nicht aufgrund des zufälligen Zahlungsanfalls periodisch verzerrt wird. Gleichzeitig wird jedoch die Einfachheit dieser Gewinnermittlungsmethode in nicht unerheblichen Maße eingeschränkt, was die Frage aufwirft, ob statt einer umfassenden Einbeziehung sämtlicher Vorratsbestände nur bestimmte Arten von Vorräten wie unfertige Erzeugnisse, Waren etc.¹⁴¹³ zu berücksichtigen sind.

1.2 Umfang der einzubeziehenden Vorräte

Richtet man den Blick auf das wesentliche Problem volatiler Periodenergebnisse, die Folgen von stark schwankenden Vorratsbeständen sind,¹⁴¹⁴ so fällt auf, dass es insbesondere bei langfristigen Fertigungsaufträgen, weniger bei reinen Handelsgeschäften auftritt. Auch dürfte das Phänomen von Bestandsschwankungen eher bei Vorräten zu beobachten sein, die im Rahmen kundenspezifischer Sonder- oder Einzelfertigungen (z.B. in der Baubranche) und nicht im Rahmen einer standardisier-

¹⁴¹¹ Vgl. §§ 143,144 AO; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 523. Eine Aufzeichnungspflicht für den Warenausgang besteht nur insoweit, als Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmen geliefert werden.

¹⁴¹² Zur Abgrenzung von Kleinstbetrieben wäre es denkbar, Größenkriterien insbesondere im Hinblick auf den Warenbestand festzulegen, welche über einen längerfristigen Zeitraum unterschritten werden müssten.

¹⁴¹³ Zur handelsrechtlichen Aufgliederung des Vorratsvermögens vgl. § 266 Abs. 2 B.I. HGB; *Schildbach* in HdJ, Abt. II/4, Rz. 2 ff.; *Reinhard* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 247, Rz. 82 f.

¹⁴¹⁴ Zu dieser Problematik vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, B. Zufälligkeit des Zahlungsanfalls, S. 310 f.; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400.

ten Massenfertigung entstehen.¹⁴¹⁵ Dies legt die Frage nahe, ob nicht nur die hergestellten Erzeugnisse aus langfristigen Fertigungsaufträgen in die vereinfachte Gewinnermittlung einzubeziehen sind, andere unfertige Erzeugnisse sowie sämtliche fertige Erzeugnisse, Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dagegen nicht. Eine derartige Einschränkung, mit der ein Großteil der Problemfälle gelöst wird, würde dem Vereinfachungscharakter der Einnahmen-Überschussrechnung eher gerecht. Allerdings macht dies eine Abgrenzung von den anderen Vorräten, insbesondere den übrigen unfertigen Erzeugnissen erforderlich, wofür sich u.a. eine Anlehnung an die Unterscheidung der langfristigen Fertigungsaufträge nach IAS 11 (*construction contracts*) von den Vorräten nach IAS 2 anbietet.¹⁴¹⁶

Nach IAS 11 wird auf eine kundenspezifische Fertigung abgestellt, wobei für den anonymen Markt bestimmte oder durch standardisierte Fertigung entstehende Erzeugnisse explizit nicht zu den *construction contracts* zählen.¹⁴¹⁷ Eine Abgrenzung anhand dieser Kriterien ist nicht immer zweifelsfrei möglich und kann somit zu Objektivierungsproblemen führen. So existieren Produkte, die zwar im standardisierten Fertigungsverfahren hergestellt werden, in die jedoch spezielle Kundenwünsche einfließen.¹⁴¹⁸ Zur zweifelsfreien Abgrenzung käme das nach IAS irrelevante Kriterium der Dauer der Leistungserbringung in Betracht,¹⁴¹⁹ welches vor dem Hintergrund der hier diskutierten Problematik im Zeitablauf schwankender Vorratsbestände sinnvoll erscheint, jedoch die nach Objektivierungsgesichtspunkten notwendige Frage nach einem quantitativen Grenzwert aufwirft (bspw. 1 Jahr)¹⁴²⁰. Die in die Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehenden Bestände anhand eines willkürlich festgelegten Betrages voneinander abzugrenzen, ist dabei problematisch. Außerdem ist nicht ausgeschlossen, dass auch im Rahmen einer standardisierten Massenproduktion stark schwankende Bestände an unfertigen Erzeugnissen sowie auch an fertigen Erzeugnissen auftreten. Von daher ist genauer abzuwägen, ob nicht sämtliche fertigen und unfertigen Erzeugnisse im Rahmen einer Bestandsrechnung innerhalb der betrieblichen Überschussrechnung zu berücksichtigen sind.¹⁴²¹

¹⁴¹⁵ Zu dieser Abgrenzung langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 461.

¹⁴¹⁶ Die Abgrenzung langfristiger Fertigungsaufträge von anderen unfertigen Erzeugnissen hat nach deutschem Handels- und Steuerrecht keine Bedeutung, so dass hier nicht auf Abgrenzungskriterien zurückgegriffen werden kann. Vgl. *Seeberg* in Baetge/Dörner u.a., Rechnungslegung, IAS 11, Rz. 3; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 461.

¹⁴¹⁷ Vgl. *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 461.

¹⁴¹⁸ Zur Irrelevanz des Kriteriums nach IAS vgl. *Seeberg* in Baetge/Dörner u.a., Rechnungslegung, IAS 11, Rz. 3.

¹⁴¹⁹ So *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 231.

¹⁴²⁰ Gleiches gilt für fertige und unfertige Leistungen bei Dienstleistungsunternehmen, für die insoweit auch eine Bestandsrechnung in der betrieblichen Überschussrechnung in Erwägung zu ziehen ist.

Um die im Bereich des Vorratsvermögens bestehenden Manipulationsspielräume für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, sollte neben der Berücksichtigung fertiger sowie unfertiger Erzeugnisse auch eine Einbeziehung von Handelswaren, Roh- Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von geleisteten Anzahlungen auf Vorräte in Betracht gezogen werden.¹⁴²² Die dargestellten Möglichkeiten einer Gewinnverlagerung könnten damit zum großen Teil beseitigt werden. Dies ist umso mehr von Bedeutung, je weiter der Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung gefasst wird, da größere Unternehmen mit ihren hohen Volumina an Vorräten sonst die Möglichkeit hätten, durch entsprechende Einkaufspolitik, Gewinne in beträchtlichem Umfang vor- oder nachzuverlagern. Auch ist für Bestände an Handelswaren sowie an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nicht ausgeschlossen, dass sie zufallsbedingten Schwankungen ausgesetzt sind. Jedoch müssten die durch die Aufnahme dieser einzelnen Bestände erzielten Vorteile genauer gegen den Nachteil abgewogen werden, dass die Einnahmen-Überschussrechnung in ihrer Einfachheit beeinträchtigt wird.

Dabei spricht für eine vollständige statt einer nur partiellen Einbeziehung der Vorratsbestände, dass die Grenzen zwischen diesen einzelnen Vorratsgruppen fließend sind und in vielen Fällen eine Abgrenzung nur schwer möglich ist.¹⁴²³ Insbesondere bei Unternehmen, die auf jeder Produktionsstufe neben selbsthergestellten Gütern zusätzlich Produkte kaufen und auf jeder Stufe auch Produkte verkaufen (z.B. unfertige Erzeugnisse als Ersatzteile), lassen sich die einzelnen Produkte bestimmten Vorratsgruppen nur schwer zuordnen.¹⁴²⁴ Wird diese mit Schwierigkeiten behaftete Differenzierung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung herangezogen, kommt es zwangsläufig zu Objektivierungsproblemen. Bei nicht eindeutig zuordenbaren Wirtschaftsgütern könnten Steuerpflichtige versuchen, durch eine entsprechende subjektive Zuordnung zu einer bestimmten Vorratsgruppe die in der jeweiligen Situation für sie günstigere Methode, Bestands- oder Überschussrechnung, zu wählen. Auch führt eine solche Abgrenzung zu einer zusätzlichen Erschwernis im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode und insbesondere im Hinblick auf hierdurch verursachte Streitfragen zu zusätzlichen Verwaltungskosten.

Schließlich spielt es eine Rolle, welchem Personenkreis die Anwendung der Einnahmen-Überschussrechnung ermöglicht wird. Wird der Anwendungsbereich sehr weit gefasst, ist die Gefahr von Manipulationsspielräumen stärker zu betonen und eine vollständige statt einer nur partiellen Einbeziehung des Vorratsvermögens in die vereinfachte Gewinnermittlung in Betracht zu zie-

¹⁴²² So auch im Ergebnis nach dem US-amerikanischen Steuerrecht. Vgl. Reg. § 1.446-(1)(a)(4)(i); *Reusch*, Bilanzsteuerrecht, S. 40; *Vorwold*, tax accounting, StuW 2002, S. 246.

¹⁴²³ Vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz. 102 ff.; *Dusemond/Heusinger/Knop* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 64.

¹⁴²⁴ Vgl. *Dusemond/Heusinger/Knop* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 64.

hen.¹⁴²⁵ Bei einem eng formulierten Anwendungsbereich, der im wesentlichen nur klein- und mittelständische Unternehmen umfasst, steht der Vereinfachungsgedanke dieser Konzeption im Vordergrund, so dass eher an eine beschränkte Berücksichtigung des Vorratsvermögens, bspw. den Beständen an unfertigen Erzeugnisse aus langfristiger Auftragsfertigung, gedacht werden sollte.

1.3 Bewertung

Für den Fall, dass Vorratsbestände innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung zu berücksichtigen sind, sollten die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens im Rahmen der für sie geltenden Bestandsrechnung wie beim Betriebsvermögensvergleich auch mit ihren Anschaffungs-/ Herstellungskosten bewertet werden.¹⁴²⁶ Sie werden damit weder im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses noch im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung als Betriebsausgaben erfasst. Erst wenn die mit den betrachteten Gütern zusammenhängende Leistung erbracht ist oder das Wirtschaftsgut für private Zwecke entnommen wird, kommt es zu einem Betriebsausgabenabzug, welcher in Form einer Bestandsminderung in Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten vorgenommen wird.¹⁴²⁷ Dabei sind Vorräte als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wegen ihres Verbrauchscharakters und ihrer nur kurzfristigen Verwendung innerhalb des Unternehmens nicht planmäßig abzuschreiben.¹⁴²⁸ Für eine vereinfachte Gewinnermittlungsmethode stellen sich hinsichtlich der Vorratsbewertung zwei Fragen. Erstens ist zu untersuchen, wie Wertschwankungen bei den Umlaufgütern zu berücksichtigen sind. Zweitens ist zu prüfen, ob abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz in größerem Umfang Bewertungsvereinfachungen zuzulassen sind, um dem Vereinfachungszweck der Einnahmen-Überschussrechnung gerecht zu werden.¹⁴²⁹

1.3.1 Berücksichtigung von Wertschwankungen

Von Bedeutung sind Wertschwankungen im Bereich des Vorratsvermögens dann, wenn zu dem Stichtag, zu dem die steuerliche Gewinnermittlung vorgenommen wird, der tatsächliche Wert des in

¹⁴²⁵ So auch im Ergebnis vgl. *Schreiber*, Gewinnermittlung, *StuW* 2002, S. 108; *Spengel*, IAS und Unternehmensbesteuerung, *IStR* 2003, S. 33. Innerhalb der *cash method* im US-amerikanischen Steuerrecht vgl. Reg. § 1.446-1(c)(2)(i); *Reusch*, Bilanzsteuerrecht, S. 40; *Kadel*, Einkommensermittlung, *IStR* 2001, S. 422; *Vorwold*, tax accounting, *StuW* 2002, S. 246.

¹⁴²⁶ Zu den modifizierten Anschaffungs-/Herstellungskostenbegriffen vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 1. Anschaffungskosten, S. 129 ff. und 2. Herstellungskosten, S. 132 ff.

¹⁴²⁷ Damit sind Güter des Vorratsvermögens innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung grundsätzlich in gleicher Weise zu behandeln wie Güter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens.

¹⁴²⁸ Zur Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 5. Aufl., § 247 HGB, Rz. 105-128; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, *HdR*, 4. Aufl., § 247, Rz. 81 f.; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 65.

¹⁴²⁹ Vgl. *Spengel*, IAS und Unternehmensbesteuerung, *IStR* 2003, S. 33; *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, S. 287-294.

der Bestandsrechnung berücksichtigten Wirtschaftsgutes unterhalb der ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten dieses Gutes liegt. Eine Bewertung oberhalb dieser historischen Kosten kommt wegen des Ausweises unrealisierter Gewinne nicht in Frage, da hiermit gegen das Realisationsprinzip verstoßen wird.¹⁴³⁰ Dieses ist für die Einnahmen-Überschussrechnung insoweit heranzuziehen, als periodisierende Elemente wie die Bestände des Anlage- und Vorratsvermögens zu berücksichtigen sind.

Fraglich ist, ob solche Wertminderungen des Vorratsvermögens schon vor Erbringung der Marktleistung als Betriebsausgaben, etwa in Form von Teilwertabschreibungen, zu erfassen sind.¹⁴³¹ Die Probleme dieser außerplanmäßigen Abschreibungen innerhalb einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode wurden schon im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erörtert.¹⁴³² Die Teilwertabschreibung würde den Vereinfachungscharakter der Einnahmen-Überschussrechnung in nicht unerheblichem Maße einschränken¹⁴³³ und gleichzeitig Objektivierungsprobleme¹⁴³⁴ hervorrufen. Hinzu kommt, dass die durch die Teilwertabschreibung verkörperten Wertverluste spätestens im Zeitpunkt der Leistungserbringung gewinnmindernd berücksichtigt werden, da in diesem Zeitpunkt der Abgang des Vorratsgutes in Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten als Betriebsausgabe erfasst wird.¹⁴³⁵ Im Bereich des Umlaufvermögens liegt dieser Zeitpunkt in der Mehrzahl der Fälle nicht weit entfernt vom Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung geschweige denn von dem hierauf folgenden Bewertungsstichtag im Rahmen der Gewinnermittlung.¹⁴³⁶ Eine Vernachlässigung von zwischenzeitlichen Wertverlusten, die innerhalb dieser in der Regel kurzen Zeitspanne eintreten, führt zwar auch zu einer verzögerten Verlustberücksichtigung, bringt jedoch nicht die erhöhte Gefahr, dass die Verluste infolge der eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten ganz untergehen.¹⁴³⁷ Auch wirkt sich der hiermit zusammenhängende Progressionseffekt sowie der negative Zinseffekt wegen der Kurzfristigkeit gar nicht oder nicht so gravierend aus.

¹⁴³⁰ Vgl. *Schildbach* in HdJ, Abt. II/4, Rz. 24; *Baetge/Kirsch* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., I. Art.4, Rz. 320; vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 209.

¹⁴³¹ Eine mit § 7 Abs. 1 S.6 EStG korrespondierende Abschreibung für eine außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung kommt für das Vorratsvermögen nicht in Betracht.

¹⁴³² Vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichtigung von Vermögensänderungen, I. Anlagevermögen, 2. Bewertung, 2.3. Unzulässigkeit von Teilwertabschreibung, S. 337.

¹⁴³³ Vgl. *BFH* v. 24.11.1959 I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D151.

¹⁴³⁴ Vgl. *Bareis*, Kritik, StuW 2002, S. 140.

¹⁴³⁵ Diese Vorgehensweise entspricht der bisherigen Behandlung nicht abnutzbarer Anlagegüter im Rahmen der 4-3-Rechnung und mit Ausnahme von Teilwertabschreibungen der Bilanzierung von Vorräten im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs.

¹⁴³⁶ Dies ergibt sich schon aus der Unterscheidung zwischen dem Anlagevermögen, welches dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dient, und dem Umlaufvermögen, welches zum kurzfristigen Verbrauch bestimmt ist; vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 137; *Dusemond/Heusinger/Knop* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 11.

¹⁴³⁷ Vgl. zu dieser Problematik im allgemeinen 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, D. Eingeschränkte Verlustberücksichtigung, S. 316 und im Zusammenhang mit Teilwertschreibungen 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichti-

Nur in den Fällen, in denen die Leistungserbringung über einen längeren Zeitraum hinausgeschoben wird und es zwischenzeitlich zu höheren Wertminderungen bei den Vorräten kommt, sind die Folgen einer zeitlich verzögerten Verlustberücksichtigung von Bedeutung. Zu denken wäre dabei an Fertigungsaufträge, die infolge von Rechtsstreitigkeiten oder von sonstigen den Herstellungsprozess aufhaltenden Ursachen in die Länge gezogen werden und bei denen mit höheren Einnahmeausfällen zu rechnen ist. Diese Ausnahmefälle rechtfertigen allerdings keine generelle Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen für das Vorratsvermögen. Der Einfachheit der Einnahmen-Überschussrechnung muss im besonderen Maße Rechnung getragen werden, so dass sich im Ergebnis auch auf dem Gebiet des Vorratsvermögens ein Verzicht auf Teilwertabschreibungen empfiehlt.

1.3.2 Zulässigkeit von Bewertungsvereinfachungen

Soweit in der Einnahmen-Überschussrechnung auf einzelnen Gebieten ein Bestandsvergleich geführt werden soll, wie beim Anlage- und möglicherweise Vorratsvermögen, muss hier wie beim Betriebsvermögensvergleich der Einzelbewertungsgrundsatz als Objektivierungsregel beachtet werden.¹⁴³⁸ Dabei stellt sich gerade im Zusammenhang mit einer möglichst einfach ausgestalteten Gewinnermittlungskonzeption die Frage, ob für bestimmte Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens abweichend von diesem Grundsatz Bewertungsvereinfachungen wie die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren zugelassen werden sollen.¹⁴³⁹ Die Überlegungen zum Betriebsvermögensvergleich haben gezeigt, dass sich die dort zulässigen vereinfachten Bewertungsmethoden allein auf Vereinfachungs- und Praktikabilitätserwägungen stützen.¹⁴⁴⁰ Da der Vereinfachungsaspekt bei der Einnahmen-Überschussrechnung ein besonderes Gewicht erhält, sollten hier die Bewertungsvereinfachungsverfahren zumindest in dem Umfang zugelassen werden, in dem sie auch beim Betriebsvermögensvergleich Anwendung finden (im Wesentlichen also die Durchschnittsmethode). Gerechtfertigt sind solche Verfahren insbesondere dann, wenn die Ermittlung der Anschaffungs-

gung von Vermögensänderungen, I. Anlagevermögen, 2. Bewertung, 2.3. Unzulässigkeit der Teilwertabschreibung, S. 337.

¹⁴³⁸ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 3.2. Öffentliche Zuschüsse, S. 139 ff. Für den Betriebsvermögensvergleich sieht dies z.Z. § 6 Abs. 1 EStG; § 252 Abs. 1 Nr.3 HGB vor.

¹⁴³⁹ Zu den handelsrechtlichen Bewertungsvereinfachungen vgl. § 256 HGB; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 256, Rz. 11-82; zu den steuerrechtlich zulässigen Bewertungsvereinfachungen vgl. § 6 Abs. 1 Nr.2a EStG, R 36, 36a EStR; *Glanegger* in Schmidt, EStG, Rz. 260 ff., 345 ff.; dabei sollen allein die Sammelbewertungsmethoden, nicht die Gruppen- und Festbewertung betrachtet werden; zu dieser Einteilung vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 216 ff.

¹⁴⁴⁰ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 1. Abschnitt, B. Ansatz der Höhe nach, I. Zugangsbewertung, 3.2. Öffentliche Zuschüsse, S. 139 ff.; *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 256, Rz. 7 ff.; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 256, Rz. 10, 16, der in dem Lifo-Verfahren zusätzlich eine Methode zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung sieht.

/Herstellungskosten gleichartiger Vorratsgüter infolge stark schwankender Einstandspreise praktisch unmöglich ist oder nur mit sehr großem Aufwand durchgeführt werden kann.¹⁴⁴¹

Fraglich ist, ob in einer modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung Bewertungsvereinfachungen über den im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zulässigen Umfang hinaus geduldet werden sollen. Dabei ist zu beachten, dass hinsichtlich der nach Handelsrecht möglichen Vereinfachungsverfahren (Durchschnittsbewertung sowie die Verbrauchsfolgeverfahren Lifo, Fifo, Hifo, Lof) dem Steuerpflichtigen kein freies Ausübungswahlrecht gewährt wird, da ihm sonst der Spielraum eröffnet wird, über die Wahl der Bewertungsmethode die Höhe des steuerlichen Gewinns zu beeinflussen.¹⁴⁴² Unter Hinweis auf die Ausführungen zum Betriebsvermögensvergleich empfiehlt sich danach, allein an der bestehenden steuerlichen Zulässigkeit der Durchschnittsmethode als Schätzverfahren festzuhalten.¹⁴⁴³ Auch beim Verbot der anderen Verbrauchsfolgeverfahren ist der Einfachheit der betrieblichen Überschussrechnung in ausreichendem Maße genüge getan.

2 Forderungen

Für die Berücksichtigung von Forderungen wie denen aus Lieferungen und Leistungen innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung spricht, dass dem Steuerpflichtigen hierdurch zum großen Teil der Spielraum genommen wird, durch den Aufschub von Einzahlungen Gewinne in die nachfolgende Periode zu verlagern und somit seine Steuerbelastung zu beeinflussen.¹⁴⁴⁴ Das Realisationsprinzip würde auf der Einnahmenseite das Zahlungsprinzip vollständig ersetzen. Zur Erfassung des steuerlichen Gewinns käme es statt auf den Zahlungszufluss wie beim Betriebsvermögensvergleich auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung an.¹⁴⁴⁵ Dies würde zwar Manipulationsspielräume in Form von Sachverhaltsgestaltungen einengen, auf der anderen Seite würde mit Aufgabe des Zahlungsprinzips im Bereich der Einnahmen der zentrale Unterschied zum Betriebsvermögensvergleich entfallen. Die Existenz zweier nebeneinander bestehender Gewinnermittlungskonzeptionen müsste in Frage gestellt werden, zumal die auf eine Vereinfachung zielende Methode in weiten Teilen gar

¹⁴⁴¹ Vgl. R 36 Abs. 3 EStR; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 151; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 256, Rz. 11.

¹⁴⁴² So ist nach geltendem Steuerrecht von den möglichen Verbrauchsfolgeverfahren allein die Lifo-Methode zulässig, während die Fifo-Methode nur dann zu Anwendung kommen darf, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass die fiktive mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge übereinstimmt; vgl. § 6 Abs. 1 Nr.2a EStG; R 36a Abs.1 EStR; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 345 ff.; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 152 f.

¹⁴⁴³ Vgl. zur Zulässigkeit der Durchschnittsbewertung R 36 Abs. 3 EStR; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 151; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 261 f.

¹⁴⁴⁴ Zur einzelnen Möglichkeiten der Gewinnachverlagerung vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1583 ff.

¹⁴⁴⁵ Zu den einzelnen Realisationszeitpunkten vgl. 3. Teil, 2. Kapitel, 1. Abschnitt, C. Steuerliche Gewinnermittlung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, II. Maßstäbe zur Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 16

nicht mehr zu einer Vereinfachung beitragen würde. Vor dem Hintergrund, dass das Zahlungsprinzip sowie der Vereinfachungscharakter als zentrale Grundsätze einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode beibehalten werden sollen,¹⁴⁴⁶ ist die Einbeziehung von Forderungen, Darlehensforderungen ausgenommen, in die Einnahmen-Überschussrechnung abzulehnen.

B Berücksichtigung von Schuldspositionen

Nachdem für das Anlagevermögen und für Teile des Umlaufvermögens untersucht wurde, ob und in welchem Umfang Bestandsänderungen in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden können, erfolgt diese Untersuchung nun für einzelne Schuldspositionen, wobei im folgenden zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterschieden wird.¹⁴⁴⁷

I Rückstellungen

1 Notwendigkeit der Einbeziehung von Rückstellungen

Ein Problem der geltenden 4-3-Rechnung ist, dass es aufgrund der vergleichsweise volatilen steuerlichen Bemessungsgrundlage tendenziell häufiger zu Verlusten kommen kann als beim Betriebsvermögensvergleich. Vor dem Hintergrund der bestehenden und der geplanten Verlustverrechnungsbeschränkungen können diese Verluste häufig erst zeitlich verzögert oder in einigen Fällen gar nicht steuerlich berücksichtigt werden, was im letztgenannten Fall sogar zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führen würde.¹⁴⁴⁸ Zu denken ist hierbei insbesondere an Sachverhalte, in denen kurz vor Betriebsbeendigung hohe Ausgaben anfallen, die bei Beachtung des Zahlungsprinzips zu hohen steuerlichen Verlusten am Ende der Totalperiode führen.¹⁴⁴⁹ Durch den im wesentlichen auf einen Verlustvortrag beschränkten periodenübergreifenden Verlustausgleich in Verbindung mit der Mindestbesteuerungsvorschrift besteht die Gefahr, dass diese Verluste nicht

¹⁴⁴⁶ Vgl. Ausführungen zu den Konzeptionsgrundsätzen 5. Teil, 1. Kapitel, 1. Abschnitt, S. 291 ff. Zum Zahlungsprinzip und zur Einfachheit der 4-3-Rechnung vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D7, D14.

¹⁴⁴⁷ Bei Verbindlichkeiten handelt es sich um Verpflichtungen, die anders als Rückstellungen am Bilanzstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen; vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 334.

¹⁴⁴⁸ Zu dieser Problematik vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, D. Eingeschränkte Verlustberücksichtigung, S. 316; ebenso *Steck*, Maßgeblichkeit, *StuB* 2002, S. 492; *Sigloch*, Maßgeblichkeitsprinzip, *BFuP* 2000, S. 177. Zu dem sich aus einer verzögerten Verlustverrechnung ergebenden negativen Zinseffekt vgl. *Schneider*, Steuerlast, S. 289; *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 46, die neben einem sofortigen Verlustausgleich auch die Möglichkeit eines zu verzinsenden Verlustvortrages sehen.

¹⁴⁴⁹ Als Beispiele seien Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen von Betriebsgebäuden und -anlagen, Rekultivierungs- und Auffüllverpflichtungen nach Ausbeutung großer Geländeflächen, Entsorgungsverpflichtungen sowie Verpflichtungen zur Verfüllung abbaubedingter Hohlräume (Bergbau) genannt; zu den Beispielen vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, *HdR*, 4. Aufl., § 249, Rz. 135 ff., 350.

mehr in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden können.¹⁴⁵⁰ Diese Problematik stellt sich beim Betriebsvermögensvergleich nicht, da für diese Sachverhalte in der Regel Rückstellungen gebildet werden können, wodurch der Aufwand und damit der Verlust auf die vorangehenden Perioden vorgezogen bzw. verteilt wird. Typisch für diese Fälle ist, dass der hohen zukünftigen Ausgabe eine Verpflichtung zugrunde liegt, die in der Vergangenheit häufig schon durch die Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit oder durch den laufenden Betrieb wirtschaftlich entstanden ist.¹⁴⁵¹ Geht man davon aus, dass die Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist, sind damit im wesentlichen die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfüllt.¹⁴⁵²

Erweitert man den Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung auch auf solche Unternehmen, für die es typischerweise zu hohen Ausgaben am Ende der Totalperiode und daher zu einer eingeschränkten Verlustberücksichtigung kommen kann (z.B. Bergbau, Kiesgruben, Kernkraftwerke),¹⁴⁵³ muss über eine Einbeziehung von Rückstellungen in die vereinfachte zahlungsorientierte Gewinnermittlung nachgedacht werden. Mit der zumindest gedanklichen Bildung einer Rückstellung ist in dem Zeitpunkt eine Betriebsausgabe zu erfassen, in dem die zugrundeliegende Verpflichtung wirtschaftlich spätestens jedoch rechtlich entstanden ist.¹⁴⁵⁴ Der Zeitpunkt der Verausgabung ist danach unerheblich. Dadurch, dass in diesen Sachverhalten der Zahlungszeitpunkt typischerweise weit hinter dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen bzw. rechtlichen Entstehung liegt oder die wirtschaftliche Entstehung sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, wird der Betriebsausgabenabzug in erheblichem Maße zeitlich vorgezogen. Die Gefahr, dass steuerliche Verluste zeitlich erst sehr spät anfallen und damit nicht mehr genutzt werden können, wird damit gemindert. Folgendes vereinfachtes Zahlenbeispiel soll dies verdeutlichen:

¹⁴⁵⁰ Vgl. § 2 Abs. 3 und § 10d EStG bzw. § 10d EStG-E des geplanten Steuervergünstigungsabbaugesetzes- Korb 2; bei Erweiterung des Anwendungsbereichs der Einnahmen-Überschussrechnung auch auf Kapitalgesellschaften ist darüber hinaus die Gefahr untergehender Verluste infolge der Mantelkaufregelung, § 8 Abs. 4 KStG, zu beachten.

¹⁴⁵¹ Gemeint sind insbesondere die Sachverhalte, für die nach geltendem Recht im Rahmen der Steuer- und Handelsbilanz eine Ansammlungs- oder Verteilungsrückstellung zu bilden ist: z.B. Rekultivierungsrückstellung, Entsorgungsrückstellung für Kernkraftwerke. Zu der Unterscheidung zwischen Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen vgl. *Küting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1940 f.

¹⁴⁵² Zu den genauen, modifizierten Kriterien einer Rückstellungsbilanzierung vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, I. Ansatz dem Grunde nach, S. 201 ff.

¹⁴⁵³ Insbesondere sind dies die Unternehmen, die nach derzeitigem Recht für zukünftige Verpflichtungen im Rahmen ihrer Steuerbilanz in größerem Umfang Ansammlungs- oder Verteilungsrückstellungen bilden; zu diesen Rückstellungen vgl. *Küting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1940 f.; *Kessler* in *Küting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 135 ff., 350.

¹⁴⁵⁴ Die Betriebsausgaben würden in dem Zeitpunkt erfasst, in dem nach geltendem Recht im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs die Passivierung der Verpflichtung erfolgt. Nach neuerer Rechtsprechung ist für die Passivierung der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung bzw. der rechtlichen Entstehung der Verpflichtung maßgebend je nach dem, welcher der beiden Zeitpunkt früher liegt; vgl. *BFH v. 27.6.2001*, I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121.

Betrachtet sei ein Unternehmen, das über die Totalperiode (hier $T=8$) einen steuerlichen Gesamtgewinn in Höhe von $T€400$ erzielt. Der Einfachheit halber sei angenommen, dass der auf Zahlungsbasis ermittelte steuerliche Periodengewinn (ohne Verpflichtung) in Höhe von jeweils $T€100$ im Zeitablauf konstant bleibt.¹⁴⁵⁵ In der Anfangsperiode $t=1$ kommt es infolge einer einmaligen Handlung des Steuerpflichtigen (z.B. Inbetriebnahme eines Kernkraftwerks) zur rechtlichen oder faktischen Entstehung einer Verpflichtung in Höhe von $T€400$ (z.B. für die Entsorgung des Kernkraftwerks), welche erst in der Endperiode $t=8$ in voller Höhe zu einer zahlungswirksamen Ausgabe führt. Folgende Tabelle gibt die Entwicklung des steuerlichen Gewinns vor sowie nach der interperiodischen Verlustverrechnung wieder:

Periode t	1	2	3	4	5	6	7	8
Steuerlicher Gewinn (T€)	100	100	100	100	100	100	100	-300
Verlustverrechnung (T€)							-100	100
Gewinn nach Verrechnung (T€)	100	100	100	100	100	100	0	-200

Tabelle 16: Beispiel zur Problematik einer unvollständigen Verlustberücksichtigung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.

Ohne die Möglichkeit einer Rückstellungsbildung führt die hohe Ausgabe in der Endperiode $t=8$ zu einem steuerlichen Verlust in Höhe von $T€-300$, der sich ergibt durch den Abzug der Ausgabe in Höhe von $T€400$ von dem vorläufigen Gewinn ohne diese Verpflichtung in Höhe von $T€100$. Da dieser steuerliche Verlust nur partiell in Höhe von $T€-100$ zurückgetragen werden kann, besteht die Gefahr, dass ein Teil dieses Verlustes, $T€-200$, nicht mehr steuerlich genutzt werden kann. Mit Bildung einer Rückstellung im Zeitpunkt der wirtschaftlichen und rechtlichen Entstehung¹⁴⁵⁶ (im Beispiel $t=1$) kann dagegen die Betriebsausgabe in Höhe von $T€400$ zeitlich vorgezogen werden, was in dieser Periode, $t=1$, zu einem Verlust in Höhe von $T€-300$ führt. Im Beispielfall verbleiben in der Folgezeit genügend Gewinnzeiträume, um den steuerlichen Verlust im Wege des Verlustvortrags auszugleichen (siehe nachfolgende Tabelle):

¹⁴⁵⁵ Andere Einflüsse auf die Volatilität der steuerlichen Bemessungsgrundlage bleiben damit unberücksichtigt.

¹⁴⁵⁶ So ist für derartige Sachverhalte im Rahmen des Betriebsvermögensvergleich vom Grundsatz her eine Einmalrückstellung im Zeitpunkt der rechtlichen oder faktischen Verpflichtung zu bilden; vgl. Küting/Kessler, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; Kessler in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

Periode t	1	2	3	4	5	6	7	8
Steuerlicher Gewinn (T€)	-300	100	100	100	100	100	100	100
Verlustverrechnung (T€)	300	-100	-100	-100				
Gewinn nach Verrechnung (T€)	0	0	0	0	100	100	100	100

Tabelle 17: Beispiel zur Einmalrückstellung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.

Die für solche Sachverhalte schon im geltenden Steuer- und Handelsbilanzrecht gegebene Möglichkeit, den Verpflichtungsbetrag über die ratierliche Bildung einer sog. Verteilungsrückstellung anzusammeln, führt zu einer linearen Verteilung der Betriebsausgabe über den Zeitraum zwischen Entstehung und Erfüllung der Verpflichtung.¹⁴⁵⁷ Zu einer Verlustverrechnungsproblematik kommt es dann nicht, vielmehr hat diese Rückstellung eine stark gewinnnivellierende Wirkung, wodurch auch die Probleme eines Progressionseffektes sowie eines negativen Zinseffektes vermieden werden können:

Periode t	1	2	3	4	5	6	7	8
Vorläufiger Gewinn (T€)	100	100	100	100	100	100	100	100
Rückstellungsbildung (T€)	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50
Steuerlicher Gewinn (T€)	50	50	50	50	50	50	50	50

Tabelle 18: Bsp. zur Verteilungsrückstellung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode.

An einer Einbeziehung von Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung ist jedoch zu bemängeln, dass das Zahlungsprinzip zusätzlich durchbrochen und der Vereinfachungscharakter dieser Gewinnermittlungskonzeption deutlich beeinträchtigt wird. Für die gebildeten Rückstellungen müssten Bestandskonten oder Verzeichnisse als Kontrollinstrumente geführt werden, damit es nicht zu einer Doppel- bzw. Nichterfassung von Betriebsausgaben kommt.¹⁴⁵⁸ Gleichzeitig ist für die Bestimmung der Betriebsausgabenhöhe eine Bewertung der Rückstellung erforderlich, welche aufgrund der betragsmäßigen oder zeitlichen Ungewissheit der Verpflichtung häufig nur im Rah-

¹⁴⁵⁷ Zur Möglichkeit zur Bildung einer Verteilungsrückstellung vgl. *BFH* v. 27.11.1968, I 162/64, BStBl. II 1969, S. 247 ff.; v. 19.2.1975, I R 28/73, BStBl. II 1975, S. 480 ff.; *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

¹⁴⁵⁸ Zur Fehleranfälligkeit der Einnahmen-Überschussrechnung aufgrund der einfachen Erfassung von Geschäftsvorfällen vgl. *Weber-Grellet* in *K/S/M*, EStG, § 4, Rz. D14.

men von Schätzungen erfolgen kann.¹⁴⁵⁹ Für steuerliche Zwecke müssen daher den Bewertungsspielraum eingrenzende Objektivierungsregeln aufgestellt werden, welche die betriebliche Überschussrechnung zusätzlich verkomplizieren würden.¹⁴⁶⁰ Die zahlreichen im Zusammenhang mit einer Rückstellungsbilanzierung auftretenden Streitfragen würden auch in den Bereich der Einnahmen-Überschussrechnung gelangen und damit Verwaltungskosten für den Steuerpflichtigen und den Fiskus verursachen.¹⁴⁶¹ Ohnehin hätte die Einbeziehung von Rückstellungen im Ergebnis für beide Seiten einen erheblichen administrativen Mehraufwand zur Folge.

Darüber hinaus wird in Teilen der Literatur die Rückstellungsbilanzierung dahingehend kritisiert, dass sie mit sog. Korrespondenzlücken verbunden ist, welche einen Zwischenfinanzierungsbedarf beim Fiskus hervorrufen.¹⁴⁶² So kann bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Unternehmen das verpflichtete Unternehmen häufig schon eine gewinnmindernde Rückstellung bilden, ohne dass das leistende Unternehmen eine Einnahme zu versteuern hat, sei es in Form eines realisierten Umsatzes im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs oder in Form einer Einzahlung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung.¹⁴⁶³ Ebenfalls entstehen Korrespondenzlücken bei Geschäftsbeziehungen zwischen einem bilanzierungspflichtigen Unternehmen und privaten Einkommensbeziehern, welche ihr steuerliches Einkommen überwiegend über eine Zahlungsrechnung ermitteln. Hier sind die zeitlichen Verwerfungen aufgrund der vorzeitigen Rückstellungsbildung beim leistenden Unternehmen und der verzögerten Vereinnahmung im Zuflusszeitpunkt beim Empfänger noch größer als bei Transaktionen zwischen zwei bilanzierenden Unternehmen.¹⁴⁶⁴ Besonders deutlich wird diese Problematik am Beispiel der Pensionsrückstellungen, wo der Zeitraum zwischen der Zusage und dem Zufluss der Altersbezüge sehr groß ist und damit einen erhöhten Zwischenfinanzierungsbedarf für den Fiskus verursacht.¹⁴⁶⁵ Durch die Einbeziehung von Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung würde sich diese Problematik insoweit verschärfen, als auch der Personenkreis, der nach geltenden Recht zur Erstellung einer 4-3-Rechnung berechtigt ist, Rückstellungen bilden dürfte. Für den Personenkreis, der erst durch eine mögliche Erweiterung des Anwen-

¹⁴⁵⁹ Zur Schätzung im Rahmen der Rückstellungsbewertung vgl. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 193 f.; *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 157 ff.; *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 258 ff.

¹⁴⁶⁰ So werden als Vorteile der geltenden 4-3-Rechnung gerade die Objektivierbarkeit und die geringen Bewertungserfordernisse genannt; vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; *Lauth*, Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1371; *Kußmaul/Klein*, Überlegungen, DStR 2001, S. 550; *Vasel*, Maßgeblichkeit, SteuerStud 2003, S. 218.

¹⁴⁶¹ Zur Streitanzfälligkeit des geltenden Steuerbilanzrechts allgemein sowie im Blick auf Rückstellungen vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1344 ff.; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2664 f.; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 399.

¹⁴⁶² Vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

¹⁴⁶³ Vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077; ferner im Zusammenhang mit Drohverlustrückstellungen *Siegel*, Saldierungsprobleme, BB 1994, S. 2243 f.

¹⁴⁶⁴ Vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

¹⁴⁶⁵ Vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

dungsbereichs der Einnahmen-Überschussrechnung erfasst würde, gilt dies jedoch nicht, da dieser schon jetzt bilanzierungspflichtig und damit zur Bildung von Rückstellungen berechtigt bzw. verpflichtet ist.

Vor dem Hintergrund zusätzlicher Korrespondenzlücken sowie vorrangig aus Gründen der Vereinfachung sollte statt einer generellen Berücksichtigung von Rückstellungen allenfalls eine partielle Erfassung bestimmter Rückstellungen innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung in Betracht gezogen werden. Jedoch führt auch eine derartig eingeschränkte Einbeziehung von Rückstellungen zu einer Durchbrechung des Zahlungsprinzips, hinter dem die folgerichtige Umsetzung einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode steht, so dass diese Modifikation einer besonderen Rechtfertigung bedarf. Im Hinblick auf die Problematik, dass steuerliche Verluste in einer solchen Gewinnermittlungskonzeption möglicherweise nicht in vollem Umfang verrechnet werden können, wird durch die Berücksichtigung von Rückstellungen innerhalb dieser Methode gewährleistet, dass in der Totalperiode nur sichere Gewinne besteuert werden. Damit kann die insoweit fehlende Zahlungsanknüpfung mit dem Gebot der Rechtssicherheit gerechtfertigt werden.

2 Umfang der einzubeziehenden Rückstellungen

Im Hinblick auf die Frage, welche Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden sollten, werden im Folgenden allein Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen untersucht.¹⁴⁶⁶ Im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen erfolgt für diese Zwecke eine Differenzierung zwischen langfristig kumulierenden und kurzfristig revolvingierenden Rückstellungen.¹⁴⁶⁷

2.1 Langfristig kumulierende vs. kurzfristig revolvingierende Rückstellungen

Das Problem einer unzureichenden Verlustberücksichtigung tritt verstärkt in den wenigen dargestellten Sachverhalten auf, in denen gegen Ende des betrieblichen Bestehens hohe Ausgaben anfallen, deren zugrundeliegende Verpflichtung schon sehr früh oder während des laufenden Geschäftsbetriebs wirtschaftlich entstanden ist.¹⁴⁶⁸ Im Rahmen des geltenden Betriebsvermögensvergleichs werden für diese Fälle Verbindlichkeitsrückstellungen gebildet, deren Erfüllungsbetrag über einen

¹⁴⁶⁶ Da innerhalb eines modifizierten Betriebsvermögensvergleichs Aufwandsrückstellungen nicht mehr zugelassen werden sollen, werden diese hinsichtlich einer möglichen Einbeziehung in die Einnahmen-Überschussrechnung ganz aus der Untersuchung herausgenommen.

¹⁴⁶⁷ Zu der Unterscheidung langfristig kumulierender und kurzfristig revolvingierender Erfüllungsrückstände bei Arbeitsverhältnissen vgl. *Herzig/Esser*, Erfüllungsrückstände, DB 1985, S. 1303 f.

¹⁴⁶⁸ Beispiele für solche Sachverhalte in *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

langfristigen Zeitraum angesammelt wird, also im wesentlichen Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen,¹⁴⁶⁹ welche sich auch als langfristig kumulierende Rückstellungen umschreiben lassen. Kennzeichnend für diese Rückstellungen ist erstens das weite Auseinanderfallen des Zeitpunktes, in dem die Verpflichtung wirtschaftlich oder rechtlich entsteht, und des Erfüllungszeitpunktes. Zweites Merkmal ist, dass die Verpflichtung i.d.R. nicht über eine Einmalrückstellung in Höhe des Erfüllungsbetrags erfasst wird, sondern in Form einer sukzessiven Rückstellungsbildung, entweder über ratierliches Ansammeln oder gemäß der tatsächlichen wirtschaftlichen Verursachung, abgebildet wird.¹⁴⁷⁰ Zu der genaueren Unterscheidung zwischen echten Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen sei auf die Ausführungen zum Betriebsvermögensvergleich verwiesen.¹⁴⁷¹

Diesen langfristig kumulierenden Rückstellungen stehen kurzfristig revolvingende Rückstellungen gegenüber, bei denen der Entstehungs- und der Erfüllungszeitpunkt der Verpflichtung relativ zeitnah beieinander liegen. Die häufig in kurzfristigen Abständen regelmäßig wiederkehrenden Verpflichtungen werden dabei über Einmalrückstellungen in Höhe des Erfüllungsbetrages abgebildet.¹⁴⁷² Von einer Einbeziehung solcher Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung kann jedoch abgesehen werden, da die diesen Rückstellungen zugrundeliegenden Sachverhalte im Rahmen der dargestellten Problematik einer unvollständigen Verlustberücksichtigung eine untergeordnete Rolle spielen. Hier sind die zeitlichen Verzerrungen der Periodenergebnisse infolge der Beachtung des Zahlungsprinzips eher unbedeutend, da wegen der Kurzfristigkeit des Zeitraums zwischen wirtschaftlicher Entstehung und Erfüllung der Verpflichtung die Zeitpunkte, zu denen im Rahmen der beiden Gewinnermittlungskonzeptionen die Betriebsausgaben zu erfassen sind, nicht weit auseinanderfallen.¹⁴⁷³ Mit der Aufnahme kurzfristiger Rückstellungen als periodisierende Elemente im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung könnte der Betriebsausgabenabzug in vielen Fällen nur um eine oder wenige Perioden zeitlich vorgezogen werden, was die Gefahr eines

¹⁴⁶⁹ Zu diesen Rückstellungsarten und ihrer Unterscheidung vgl. *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 135 ff., 350; als Beispiele für Ansammlungsrückstellungen werden Rekultivierungsverpflichtungen, Grubenversatzverpflichtungen sowie Jubiläumsverpflichtungen, als Beispiele für Verteilungsrückstellungen Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen, Schachtversatzverpflichtungen sowie die Verpflichtung zur Entsorgung von Kernkraftwerken genannt.

¹⁴⁷⁰ Vgl. *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 140 ff.; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 249 HGB, Rz. 86 ff.; *Naumann*, Rückstellungen, S. 268 ff.; ebenso § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG.

¹⁴⁷¹ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, II. Ansatz der Höhe nach, 2.3. Möglichkeit einer Ansammlung, S. 241 und 3.3. Möglichkeit einer Ansammlung, S. 252.

¹⁴⁷² Als Beispiele für solche Verpflichtungen sind u.a. die Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses sowie der Buchführung, Gewährleistungsverpflichtungen, Urlaubsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern sowie ungewisse Steuerschulden zu nennen; zu einzelnen Beispielen vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350; zum Begriff der Einmalrückstellung vgl. *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 140 ff.

¹⁴⁷³ Im Beispiel von Steuerrückstellungen erfolgt die Steuerzahlung in vielen Fällen schon in der Periode die dem Stichtag der Rückstellungsbildung folgt.

möglichen Untergangs von hohen in den Endperioden anfallenden Verlusten kaum entschärft. Auch erreicht die Höhe der kurzfristig revolvingen Rückstellungen in den meisten Fällen nicht die Größenordnung von langfristig kumulierenden Rückstellungen,¹⁴⁷⁴ so dass die durch mögliche Ergebnisverzerrungen hervorgerufenen Progressions- und Zinseffekte eher unwesentlich sind. Gerade um der Einfachheit der zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode Rechnung zu tragen, sollten kurzfristig revolvingende Rückstellungen daher nicht in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden. Für einen Großteil der rückstellungsbegründenden Sachverhalte bleibt es danach im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlung beim Zahlungsprinzip,¹⁴⁷⁵ so dass insoweit die durch eine Rückstellungsbilanzierung hervorgerufenen Objektivierungsfragen sowie der hierdurch verursachte administrative Mehraufwand vermieden werden.¹⁴⁷⁶

Dagegen sollte die Einbeziehung langfristig kumulierender Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung in Betracht gezogen werden. Schließlich sind es hauptsächlich die diesen Rückstellungen zugrundeliegenden Sachverhalte, die zu der Problematik untergehender Verluste bei strenger Beachtung des Zahlungsprinzips führen können.¹⁴⁷⁷ Durch die sukzessive Bildung einer Ansammlungs- bzw. Verteilungsrückstellung kommt es zu einer Verteilung der Ausgabe auf den Zeitraum zwischen Entstehungs- und Erfüllungszeitpunkt der Verpflichtung¹⁴⁷⁸ mit der Folge, dass der Betriebsausgabenabzug in erheblichem Umfang zeitlich vorgezogen und die Gefahr einer unvollständigen Verlustberücksichtigung gemindert wird. Darüber hinaus bewirkt die Verteilung der Ausgabe auf mehrere Perioden eine Gewinnnivellierung und kann damit die Folgen eines Progressionseffektes sowie eines negativen Zinseffektes verringern.¹⁴⁷⁹ Auf einzelne Bewertungsfragen im Zusammenhang mit diesen langfristig kumulierenden Rückstellungen wird im folgenden Abschnitt 3. Bewertung (S. 359) näher eingegangen.

¹⁴⁷⁴ Dies kann anhand einer Gegenüberstellung der Beispiele für kurzfristig revolvingende Rückstellungen (z.B. Jahresabschlusskosten, ungewisse Steuerschulden) mit den Beispielen für langfristig kumulierende Rückstellungen (z.B. Rekultivierungsrückstellungen, Entsorgung eines Kernkraftwerkes) verdeutlicht werden.

¹⁴⁷⁵ D.h. die Ausgaben aufgrund kurzfristig revolvingender Verpflichtungen werden wie bisher im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses, § 11 Abs. 2 S.1 EStG, als Betriebsausgaben erfasst.

¹⁴⁷⁶ Zur Einfachheit der Einnahmen-Überschussrechnung vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; *Lauth*, Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1371; *Kußmaul/Klein*, Überlegungen, DStR 2001, S. 550; *Vasel*, Maßgeblichkeit, SteuerStud 2003, S. 218.

¹⁴⁷⁷ Zu nennen sind u.a. Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen von Betriebsgebäuden und -anlagen, Rekultivierungs- und Auffüllverpflichtungen nach Ausbeutung großer Geländeflächen, Entsorgungsverpflichtungen sowie Verpflichtungen zur Verfüllung abbaubedingter Hohlräume (Bergbau); zu den einzelnen vgl. *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

¹⁴⁷⁸ Vgl. *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 140 ff.; *Naumann*, Rückstellungen, S. 268 f.

¹⁴⁷⁹ Zur Gewinnnivellierung als Faustregel in der Steuerbilanzpolitik vgl. *Lück/Schult*, Gewinnnivellierung, SteuerStud 2003, S. 314 ff.; *Breithecker/Klapdor/Passe*, Steuerbilanzpolitik, StuW 2002, S. 45 f.

2.2 Drohverlustrückstellungen

Die Problematik einer unzureichenden Verlustberücksichtigung im Rahmen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung legt die Frage nahe, ob neben den langfristig kumulierenden Verbindlichkeitsrückstellungen auch Drohverlustrückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden sollen. Gerade mit der zunehmenden Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten insbesondere in Form des interperiodischen Verlustabzugs erhält das Imparitätsprinzip in Ausprägung von Teilwertabschreibungen sowie Drohverlustrückstellungen auch für steuerliche Zwecke mehr Bedeutung.¹⁴⁸⁰ So kommt im Rahmen einer steuerlichen Gewinnermittlung eine imparitätische Verlustvorwegnahme im Sinne einer second best- Lösung dann in Frage, wenn im Steuerrecht weder ein sofortiger Verlustausgleich noch ein unbeschränkter Verlustrücktrag bzw. verzinslicher Verlustvortrag vorgesehen ist.¹⁴⁸¹ Dies gilt gerade auch bei einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung, die zu einer volatilen Bemessungsgrundlage und daher tendenziell häufiger zu einem steuerlichen Verlust führen kann.

Dem steht jedoch entgegen, dass eine Einführung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung die bezweckte Einfachheit dieser Gewinnermittlungskonzeption stark beeinträchtigt.¹⁴⁸² Neben dem Mehraufwand, der sich schon bei der Einbeziehung von Verbindlichkeitsrückstellungen durch das Führen von Bestandskonten sowie durch die Bewertung ergibt,¹⁴⁸³ treten die besonderen Schwierigkeiten, die im Zusammenhang mit der Abgrenzung des Saldierungsbereichs¹⁴⁸⁴ sowie mit der Abgrenzung zu den Verbindlichkeitsrückstellungen¹⁴⁸⁵ entstehen. Damit würden weitere Streitfragen in die Einnahmen-Überschussrechnung gelangen, welche zusätzliche administrative Kosten für den Steuerpflichtigen sowie den Fiskus verursachen. Die Nichtzulässigkeit von Drohverlustrückstellungen im Rahmen einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode ist auch aus steuersystematischer Sicht geboten, da auch Teilwertabschreibungen als zweites Instrument einer imparitätischen Verlustvorwegnahme aus Vereinfachungsgründen nicht in

¹⁴⁸⁰ Vgl. *Sigloch*, Maßgeblichkeitsprinzip, BFuP 2000, S. 177 f.; *Schneider*, Bilanzierungsproblem, DB 2000, S. 1244; *Schreiber*, Gewinnermittlung, StuW 2002, S. 109.

¹⁴⁸¹ *Schneider*, Bilanzierungsproblem, DB 2000, S. 1244; *ders.*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, S. 283 f.; *Schreiber*, Gewinnermittlung, StuW 2002, S. 109; *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 315.

¹⁴⁸² Vgl. *Schreiber*, Gewinnermittlung, StuW 2002, S. 109.

¹⁴⁸³ So wird ein Vereinfachungseffekt der Einnahmen-Überschussrechnung insbesondere in der fehlenden Bestandskontenführung gesehen; vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 424.

¹⁴⁸⁴ Als prominentes Beispiel sei die Apothekerentscheidung des BFH genannt; vgl. *BFH* v. 23.6.1997 GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 738 ff.; *Herzig/Rieck*, Saldierungsbereich, DB 1997, S. 1881 ff.

¹⁴⁸⁵ Zu dieser Abgrenzungsfrage vgl. *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 320 ff.; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 61 f.

diese zahlungsorientierte Konzeption aufgenommen werden sollen. Die steuerliche Zulässigkeit nur eines der beiden Instrumente wäre systematisch inkonsequent.¹⁴⁸⁶

Darüber hinaus ist fraglich, ob durch den Ansatz von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung der Gefahr steuerlich unausgeglichener Verluste überhaupt wirksam begegnet werden kann. Diese Problematik tritt typischerweise bei sehr langfristigen Risiken auf, deren zugrundeliegende Verpflichtung sehr früh oder während des laufenden Geschäftsbetriebs entsteht, jedoch erst gegen Ende der Totalperiode erfüllt wird. Drohverlustrückstellungen setzen jedoch das Vorliegen schwebender Geschäfte voraus und dürfen folglich erst dann gebildet werden, wenn ein zweiseitig verpflichtender, auf Leistungsaustausch gerichteter Vertrag geschlossen oder ein hierauf gerichtetes Vertragsangebot vom Steuerpflichtigen erteilt wurde.¹⁴⁸⁷ Der Zeitpunkt, in dem dieser Vertrag durch beide Vertragspartner erfüllt wird, dürfte bei den regelmäßig gegenläufigen Interessen der Beteiligten i.d.R. nicht sehr weit hinter dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder –angebots liegen.¹⁴⁸⁸ Mit Einbeziehung dieser Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung wird der Betriebsausgabenabzug danach nur in relativ unbedeutendem Maße - häufig nur um eine oder zwei Perioden - zeitlich vorgezogen. Letztlich kann allein mit dem Ansatz von Drohverlustrückstellungen nicht vermieden werden, dass aufgrund sehr langfristiger faktischer Verpflichtungen hohe steuerliche Verluste am Ende der Totalperiode anfallen, welche dann möglicherweise nicht mehr steuerlich genutzt werden können. Im Ergebnis sollte aus den genannten Gründen auf die Aufnahme von Drohverlustrückstellungen in eine modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung verzichtet werden.

3 Bewertung

Hinsichtlich der Bewertung der in die betriebliche Überschussrechnung einzubeziehenden langfristig kumulierenden Rückstellungen ist im Wesentlichen zwischen den reinen Ansammlungsrückstellungen und den Verteilungsrückstellungen zu unterscheiden.¹⁴⁸⁹ Während sich die Höhe einer Ansammlungsrückstellung (z.B. Rekultivierungsrückstellung) nach dem Umfang der die Verpflichtung auslösenden und bis zum Bewertungsstichtag tatsächlich anfallenden Handlungen des Steuerpflich-

¹⁴⁸⁶ Diese systematische Inkonsequenz wird schon im Zusammenhang dem bestehenden Verbot von Drohverlustrückstellungen n. § 5 Abs. 4a EStG bei gleichzeitiger Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen bemängelt; vgl. *Herzig/Rieck*, Verluste, BB 1998, S. 314; *Moxter*, Verluste, DStR 1998, S. 510.

¹⁴⁸⁷ Vgl. *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 239 ff., 247 ff.; *Mayer-Wegelin* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 63 ff.; *A/D/S*, Rechnungslegung, 5. Aufl., § 249 HGB, Rz. 78 ff., 102.

¹⁴⁸⁸ Bei einem bestehenden Interessengegensatz zwischen beiden Vertragspartnern wird jede Vertragspartei i.d.R. versuchen, eine möglichst schnelle Erfüllung des jeweiligen Leistungsanspruchs herbeizuführen.

¹⁴⁸⁹ Vgl. *Küting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; *Kessler* in Küting/Weber, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350.

tigen richtet, erfolgt derzeit die Bewertung einer Verteilungsrückstellung ungeachtet der wirtschaftlichen Entstehung über die lineare Ansammlung des Erfüllungsbetrages.¹⁴⁹⁰

Während im Bereich echter Ansammlungsrückstellungen eine Ansammlung entsprechend der wirtschaftlichen Entstehung auch für die modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung herangezogen werden kann, stellt sich auf dem Gebiet der Verteilungsrückstellungen die Frage, ob nicht auf die Vorgehensweise nach IAS 16.15(e) zurückgegriffen werden soll. Danach erfolgt im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Entstehung eine Rückstellungsbildung in Höhe des Barwertes der Gesamtverpflichtung bei gleichzeitiger Hinzuaktivierung dieses Betrages zu dem entsprechenden Wirtschaftsgut.¹⁴⁹¹ Die Probleme, die sich bei Heranziehung dieser Vorgehensweise für die steuerliche Gewinnermittlung ergeben, wurden schon im Zusammenhang mit dem Betriebsvermögensvergleich erörtert, so dass insoweit auf die für diese Konzeption angestellten Überlegungen verwiesen wird.¹⁴⁹² Gegen eine Anwendung der Methode nach IAS 16.15(e) innerhalb einer vereinfachten Gewinnermittlungskonzeption sprechen dabei insbesondere Vereinfachungs- und Objektivierungsgesichtspunkte. Anders als bei der linearen Ansammlung einer Rückstellung wäre eine zusätzliche Aktivierung zu einem Wirtschaftsgut bzw. Bildung einer aktiven Bilanzierungshilfe und damit eine dementsprechende Bewertung erforderlich, was mit einem administrativen Mehraufwand verbunden wäre. Im Ergebnis sollte danach auch für eine modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung an den bestehenden Regelungen zu den Verteilungsrückstellungen festgehalten werden. Zu weiteren Bewertungsfragen insbesondere im Zusammenhang mit der Abzinsung sei auf die Ausführungen zum steuerlichen Betriebsvermögensvergleich verwiesen.¹⁴⁹³

II Verbindlichkeiten

1 Notwendigkeit und Umfang der Einbeziehung von Verbindlichkeiten

Wie Forderungen sind auch Verbindlichkeiten nicht zwingend in eine modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehen. Zwar könnte durch die generelle Berücksichtigung von Verbindlichkeiten der Spielraum des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden, über den Aufschub oder

¹⁴⁹⁰ Vgl. *Kütting/Kessler*, Rückstellung, DStR 1998, S. 1941; *Kessler* in *Kütting/Weber*, HdR, 4. Aufl., § 249, Rz. 350; für die Steuerbilanz vgl. *Glanegger* in *Schmidt*, EStG, § 6, Rz. 406; R 38 EStR.

¹⁴⁹¹ Vgl. IAS 37 Appendix C Bsp.3; *Heuser/Theile*, IAS-Handbuch, Rz. 329 ff., 719.

¹⁴⁹² Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, II. Ansatz der Höhe nach, 3.3. Möglichkeit einer Ansammlung, S. 252.

¹⁴⁹³ Vgl. 4. Teil, 3. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, II. Ansatz der Höhe nach, S. 235 ff.

das Vorziehen von Auszahlungen seine steuerliche Bemessungsgrundlage zu beeinflussen.¹⁴⁹⁴ Allerdings steht dem der Vereinfachungscharakter der betrieblichen Überschussrechnung entgegen, welcher gerade dann besonderes Gewicht erhält, wenn die Zahlungsrechnung als zweite vereinfachte Gewinnermittlungskonzeption neben den Betriebsvermögensvergleich tritt.¹⁴⁹⁵ Die Existenz beider nebeneinander stehender Methoden müsste nach einer generellen Einbeziehung von Verbindlichkeiten in die Einnahmen-Überschussrechnung in Frage gestellt werden.¹⁴⁹⁶ Daher werden im folgenden lediglich einzelne ausgewählte Arten von Verbindlichkeiten untersucht, für die eine Berücksichtigung im Rahmen der zahlungsorientierten Gewinnermittlung in Frage kommen könnte. Eine Periodisierung ist dabei sowohl für die schon in der bisherigen Konzeption der 4-3-Rechnung einbezogenen Darlehensverbindlichkeiten als auch für erhaltene Anzahlungen in Betracht zu ziehen. Inwieweit andere Verbindlichkeiten in die modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehen sind, wird abschließend untersucht.

1.1 Darlehensverbindlichkeiten

Trotz der Zahlungsorientierung bleibt in der geltenden 4-3-Rechnung die Aufnahme und Rückzahlung von Darlehen unberücksichtigt. Einbezogen wird dagegen der betrieblich veranlasste Wegfall einer Darlehensverbindlichkeit, womit im Ergebnis eine auf das Gebiet dieser Verbindlichkeiten beschränkte Bestandsrechnung vorliegt.¹⁴⁹⁷ Für diese Durchbrechung des Zahlungsprinzips spricht, dass mit der Periodisierung der Geschäftsvorfälle, welche im Zusammenhang mit der Aufnahme, der Rückzahlung und dem Wegfall von Darlehensverbindlichkeiten stehen, größere zeitliche Schwankungen der Periodenergebnisse vermieden werden können.¹⁴⁹⁸ Bei strenger Zahlungsorientierung käme es zu einer verstärkten Volatilität der Bemessungsgrundlage, da der Erhalt von Darlehensmitteln eine meist sehr hohe Betriebseinnahme im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme zur Folge hätte, während die Tilgungszahlungen erst im Zeitpunkt der jeweiligen Rückzahlung zu einer Betriebsausgabe führen würden. In dem extremen Fall eines Fälligkeitsdarlehens, das in einer Summe zurückzuzahlen ist, würde der hohen Betriebseinnahme im Auszahlungszeitpunkt eine ebenso hohe Betriebsausgabe im Fälligkeitszeitpunkt folgen, so dass die steuerlichen Erfassungszeitpunkte der

¹⁴⁹⁴ Zu dieser Problematik vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1583 ff.; *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427.

¹⁴⁹⁵ So ist es gerade der Zweck dieser zweiten zahlungsorientierten Gewinnermittlungskonzeption, die steuerliche Gewinnermittlung zu vereinfachen; vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504.

¹⁴⁹⁶ Anders sieht es bei den Rückstellungen aus, deren Einbeziehung in die Einnahmen-Überschussrechnung nur auf Sonderfälle, langfristig kumulierende Rückstellungen beschränkt ist.

¹⁴⁹⁷ Vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 395; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 559, 570; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D63; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 195 ff.

¹⁴⁹⁸ Vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 131; allgemein zum Glättungseffekt der Periodisierung vgl. *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rz. 191; *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153.

beiden Vorgänge häufig um mehrere Perioden auseinanderfallen. Aus Sicht der Unternehmen hätten diese volatilen Periodenergebnisse einen Progressionseffekt¹⁴⁹⁹ und einen negativen Zinseffekt zur Folge, welcher sich wegen der sofortigen Besteuerung der Darlehensaufnahme und der zeitlich verzögerten steuerlichen Entlastung der Darlehensrückzahlung einstellt.¹⁵⁰⁰ Auch bestünde in den Fällen, in denen erst gegen Ende der Totalperiode die bestehenden Darlehensschulden getilgt werden, die Gefahr, dass aufgrund der dann hohen Betriebsausgaben steuerliche Verluste entstehen, die aufgrund der sachlich und zeitlich eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten nicht mehr in vollem Umfang ausgeglichen werden könnten.

Zudem spricht der Vereinfachungszweck der Einnahmen-Überschussrechnung nicht zwingend gegen die Einbeziehung von Darlehensschulden. Zwar ist mit der Durchbrechung des Zahlungsprinzips die zumindest gedankliche Führung von Bestandskonten erforderlich, um ggf. bei einem Wegfall der Restverbindlichkeit die Höhe der damit verbundenen Betriebseinnahme zu bestimmen. Bewertungsprobleme stellen sich dagegen grundsätzlich nicht.¹⁵⁰¹ Vielmehr wird in der Literatur gerade im Zusammenhang mit einer an Stromgrößen orientierten Überschussrechnung angeführt, dass in der Nichterfassung der Darlehensaufnahme sowie des Darlehensrückflusses eine Vereinfachung zu sehen sei.¹⁵⁰² Dem kann für den häufigen Regelfall, in dem es nicht zu einem betrieblich veranlassenen Wegfall einer Darlehensverbindlichkeit kommt, wegen der dann fehlenden Erfolgswirksamkeit der Vorgänge zugestimmt werden.¹⁵⁰³

Im Ergebnis sollte an der bestehenden Bestandsrechnung für Darlehensverbindlichkeiten innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung festgehalten werden. Schließlich wäre mit der Abkehr von der bestehenden Periodisierung auf dem Gebiet der Darlehensverbindlichkeiten eine Annäherung an die *cash-flow*-Rechnung verbunden, deren Probleme und Schwierigkeiten bei der Umsetzung in das geltende Recht bereits erläutert wurden.¹⁵⁰⁴

¹⁴⁹⁹ Vgl. *Mitschke*, Analyse, *StuW* 1988, S. 131 f.; *Breithecker/Klapdor/Passe*, Steuerbilanzpolitik, *StuW* 2002, S. 37 f.

¹⁵⁰⁰ Dieser Zinsnachteil wird noch dadurch verschärft, dass im geltenden Recht eine zeitlich und sachlich eingeschränkte Verlustverrechnung möglich ist; so wird im Zusammenhang mit einer auf Zahlungen basierenden Gewinnermittlung ein sofortiger Verlustausgleich oder ein unbeschränkter Verlustrücktrag bzw. verzinslicher Verlustvortrag gefordert; vgl. *Feldhoff*, Cash-flow-Besteuerung, *StuW* 1989, S. 55; *Schneider*, Steuerlast, S. 289.

¹⁵⁰¹ Eine Ausnahme bilden hier Fremdwährungsdarlehen, für die geregelt werden muss, zu welchem Zeitpunkt Kursgewinne bzw. -verluste als Betriebseinnahme bzw. -ausgabe geltend gemacht werden können; vgl. *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, *DStR* 1992, S. 244 f.

¹⁵⁰² Vgl. *Birk* in *H/H/R*, *EStG/KStG*, § 8 *EStG*, Rz. 38; *Bergkemper* in *H/H/R*, *EStG/KStG*, § 4 *EStG*, Rz. 559.

¹⁵⁰³ Zur Erfolgswirksamkeit als Vorraussetzung für Betriebseinnahmen und -ausgaben vgl. *Groh*, *Struktur*, FR 1986, S. 395; *Weber-Grellet* in *K/S/M*, *EStG*, § 4, Rz. D63, D67.

¹⁵⁰⁴ Vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 1. Abschnitt, C. Beurteilung der Cash-Flow-Rechnung, S. 324 ff.

1.2 Erhaltene Anzahlungen

Die Problematik, dass es bei stark schwankenden Vorratsbeständen und Umsatzerlösen, also primär bei langfristigen Fertigungsaufträgen, zu zeitlich verzerrten Periodenergebnissen kommen kann, führte zu der Überlegung, Vorräte zumindest teilweise in die modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehen.¹⁵⁰⁵ Gerade in derartigen Fällen, in denen sich der Herstellungsprozess über einen längerfristigen Zeitraum erstreckt, werden häufig vor Fertigstellung Kundenanzahlungen entsprechend des Leistungsfortschritts angefordert. Damit liegt in Perioden mit hohem Bestand unfertiger Leistungen bzw. halbfertiger Arbeiten typischerweise ein hoher Bestand an erhaltenen Anzahlungen vor.¹⁵⁰⁶ Bei strenger Beachtung des Zahlungsprinzips könnten in Perioden mit einem hohen Aufbau des Bestands an Vorräten die hiermit zusammenhängenden Betriebsausgaben im Extremfall durch hohe Betriebseinnahmen infolge der erhaltenen Anzahlungen kompensiert werden, womit die auf Vorratsschwankungen beruhende Verzerrung des Periodeneinkommens sehr gering ausfallen würde.¹⁵⁰⁷ Da dieses Ergebnis jedoch aufgrund des zufälligen Zahlungsanfalls eher die Ausnahme sein dürfte, ist eine Berücksichtigung von Vorratsbeständen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung zumindest insoweit in Betracht zu ziehen, als sie im Zusammenhang mit langfristigen Fertigungsaufträgen stehen.¹⁵⁰⁸

Damit stellt sich die Frage, ob die mit den einzubeziehenden Vorräten zusammenhängenden erhaltenen Anzahlungen ebenfalls über eine Bestandsrechnung innerhalb der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode erfasst werden sollen. Aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den betreffenden Vorräten und den hierfür angeforderten Anzahlungen ist eine Periodisierung dieser Zahlungen insoweit sachgerecht, als sie sich auch tatsächlich auf Leistungen beziehen, die in den einbezogenen Vorratsbeständen enthalten sind.¹⁵⁰⁹ Dagegen ist es problematisch, wenn

¹⁵⁰⁵ Vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, B. Zufälligkeit des Zahlungsanfalls, S. 310 und 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichtigung von Vermögensänderungen, II. Umlaufvermögen, 1. Vorräte, S. 340 ff. Zur Problematik vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400.

¹⁵⁰⁶ Vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz. 99. Ein derartiger Zusammenhang zwischen den Beständen an unfertigen Erzeugnissen und den hierauf erhaltenen Anzahlungen wird auch dadurch deutlich, dass nach geltendem Handelsrecht die erhaltenen Anzahlungen auf der Aktivseite offen unter den Vorräten ausgewiesen werden dürfen; vgl. § 268 Abs. 5 S.2 HGB; *Dusemond/Heusinger/Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 66, 154; *Matschke/Schellhorn* in *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, § 268 HGB, Rz. 129, welche als Voraussetzung für einen aktiven Ausweis der erhaltenen Anzahlungen einen Zusammenhang dieser mit den tatsächlich bilanzierten Vorräten fordern.

¹⁵⁰⁷ Dies wäre im Rahmen der geltenden 4-3-Rechnung der Fall, in der erhaltene Anzahlungen im Zuflusszeitpunkt Betriebseinnahmen und die Ausgaben für Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens im jeweiligen Abflusszeitpunkt Betriebsausgaben darstellen; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 54 f.

¹⁵⁰⁸ Vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, B. Zufälligkeit des Zahlungsanfalls, S. 310; von der Zufälligkeit des Zahlungsanfalls spricht *Ritzrow*, Überschussrechnung, b&b 1996, S. 201.

¹⁵⁰⁹ Auf diesen engen Zusammenhang zwischen Vorräten und den sich hierauf beziehenden erhaltenen Anzahlungen sollte auch im Hinblick auf die Zulässigkeit eines aktiven Ausweises der erhaltenen Anzahlungen in der Handelsbilanz abgestellt werden; *Dusemond/Heusinger/Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 66, 154;

entgegen dieses Zusammenhangs innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung für bestimmte Vorratsgruppen eine Bestandsrechnung, für die hiermit zusammenhängenden erhaltenen Anzahlungen jedoch das Zahlungsprinzip vorgesehen ist. In Perioden mit hohen Vorratsbeständen und gleichzeitig hohen Beständen an erhaltenen Anzahlungen¹⁵¹⁰ würden die Zahlungen in vollem Umfang besteuert, während der Betriebsausgabenabzug für die zugrundeliegenden Vorratsgüter über die Periodisierung zeitlich hinausgeschoben wird. Die Probleme im Zusammenhang mit einer volatilen steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie einer Verzerrung von Periodenergebnissen würden danach nicht beseitigt, sondern eher verstärkt.¹⁵¹¹ Daher sollte im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung die Frage nach dem Periodisierungsumfang von erhaltenen Anzahlungen an die Entscheidung über den Umfang der in die Zahlungsrechnung einzubeziehenden Vorräte gekoppelt werden.¹⁵¹²

Weiterhin spricht für die Periodisierung erhaltener Anzahlungen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung, dass damit die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden, über die vorzeitige oder hinausgeschobene Vereinnahmung von Anzahlungen Gewinne vor- oder nachzuverlagern.¹⁵¹³ Der Spielraum der Unternehmen, über Sachverhaltsgestaltungen die Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu beeinflussen, wird damit eingeeengt.

Nachteilig an der Periodisierung von erhaltenen Anzahlungen ist, dass sie zu einer zusätzlichen Verkomplizierung der betrieblichen Überschussrechnung führt. Gerade um zu vermeiden, dass es nicht zu einer Doppel- oder Nichterfassung von Betriebseinnahmen kommt, müssten als Kontrollinstrumente Bestandskonten für die erhaltenen Anzahlungen geführt werden.¹⁵¹⁴ Danach sind die vereinnahmten Anzahlungen wie im geltenden Betriebsvermögensvergleich im Zeitpunkt ihres Zuflusses erfolgsneutral als Verbindlichkeit zu behandeln.¹⁵¹⁵ Erst im Zeitpunkt, in dem die Leistung vollständig erbracht worden ist, wird über die Auflösung des passivierten Bestandes an den mit der

Matschke/Schellhorn in Hofbauer/Kupsch, Rechnungslegung, § 268 HGB, Rz. 129; a.A. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz. 99.

¹⁵¹⁰ Von regelmäßig umfangreichen erhaltenen Anzahlungen im Bereich der langfristigen Fertigung sprechen *A/D/S*, Rechnungslegung, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz. 99.

¹⁵¹¹ Zu denken ist hierbei u.a. an den Progressionseffekt sowie den negativen Zinseffekt, der sich aufgrund der sofortigen Besteuerung der Anzahlungen bei zeitlich hinausgeschobener Steuerentlastung der Ausgaben für die unfertigen Leistungen einstellen würde.

¹⁵¹² Werden bspw. nur die unfertigen Leistungen im Zusammenhang mit langfristigen Fertigungsaufträgen in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen, sollte auch nur für die im Rahmen dieser Aufträge erhaltenen Anzahlungen eine Periodisierung erfolgen.

¹⁵¹³ Zur Möglichkeit von Gewinnvor- und -nachverlagerungen vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1585.

¹⁵¹⁴ So wird ein Vereinfachungseffekt der Einnahmen-Überschussrechnung insbesondere in der fehlenden Bestandskontenführung gesehen; vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 424.

¹⁵¹⁵ Vgl. *Dusemond/Heusinger/Knop* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 152.

Leistung zusammenhängenden Anzahlungen in dieser Höhe eine Betriebseinnahme erfasst.¹⁵¹⁶ Gleichzeitig ergibt sich ein Betriebsausgabenabzug in Höhe der gesamten Anschaffungs-/Herstellungskosten, die im Zusammenhang mit der betreffenden Leistung angefallen und bis zum Fertigstellungszeitpunkt als Vorratsbestände erfolgsneutral erfasst worden sind. Es wird deutlich, dass mit dieser Vorgehensweise sowohl für die Unternehmen als auch für den Fiskus ein erheblicher administrativer Mehraufwand verbunden ist. Gerade im Vergleich mit der bisher herrschenden Zahlungsorientierung zeigt sich, dass die dargestellten Modifikationen im Bereich der erhaltenen Anzahlungen sowie des Vorratsvermögens die Einfachheit der Einnahmen-Überschussrechnung deutlich beeinträchtigen würden.¹⁵¹⁷ Immerhin treten durch die Periodisierung erhaltener Anzahlungen grundsätzlich keine zusätzlichen Bewertungsprobleme auf, da mit den Zahlungsgrößen auf objektivierte Werte zurückgegriffen werden kann.

Für bzw. gegen eine Periodisierung von erhaltenen Anzahlungen innerhalb der betrieblichen Überschussrechnung sprechen im Ergebnis die gleichen Gründe, die schon bei der Frage nach der Einbeziehung von Vorräten erörtert worden sind.¹⁵¹⁸ Es ist daher in gleicher Weise abzuwägen zwischen den Vorteilen einer Periodisierung, dass Verzerrungen der Periodeneinkommen vermieden und Ermessensspielräume des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden, und dem Nachteil, dass die Einfachheit dieser zahlungsorientierten Gewinnermittlungskonzeption in zunehmenden Maße aufgegeben wird. Inwieweit erhaltene Anzahlungen über eine Bestandsrechnung in der Einnahmen-Überschussrechnung erfasst werden sollen, hängt dabei von dem Umfang des in diese Rechnung einzubeziehenden Vorratsvermögens ab,¹⁵¹⁹ welcher wiederum vom künftigen Anwendungsbereich dieser Gewinnermittlungsmethode beeinflusst wird. Lässt man die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung für einen sehr weitgefassten Personenkreis zu, ist eine Periodisierung sowohl für das Vorratsvermögen als auch für die hiermit zusammenhängenden erhaltenen Anzahlungen in Betracht zu ziehen.¹⁵²⁰

¹⁵¹⁶ So auch im geltenden Handels- und Steuerbilanzrecht: Mit vollständiger Leistungserbringung endet der schwebende Zustand des jeweiligen zugrundeliegenden Geschäftes, welcher bilanzrechtlich Voraussetzung für die Passivierung erhaltener Anzahlungen ist; vgl. *Dusemond/Heusinger/Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 152; *Marx/Stillfried* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 266 HGB, Rz. 236.

¹⁵¹⁷ Zur Einfachheit der geltenden Einnahmen-Überschussrechnung vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1348 f.; *ders.*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1999, S. 2666; *Lauth*, Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1371; *Kußmaul/Klein*, Überlegungen, DStR 2001, S. 550; *Vasel*, Maßgeblichkeit, SteuerStud 2003, S. 218.

¹⁵¹⁸ Vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichtigung von Vermögensänderungen, II. Umlaufvermögen, 1. Vorräte, S. 340 ff.

¹⁵¹⁹ Dies gilt aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs von bestimmten Vorräten mit den sich hierauf beziehenden erhaltenen Anzahlungen; auf diesen Zusammenhang hinweisend vgl. *Dusemond/Heusinger/Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 266, Rz. 66, 154; *Matschke/Schellhorn* in *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, § 268 HGB, Rz. 129.

¹⁵²⁰ Vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichtigung von Vermögensänderungen, II. Umlaufvermögen, 1.2. Umfang der einzubeziehenden Vorräte, S. 343 f.

1.3 Andere Verbindlichkeiten

Für andere Verbindlichkeiten, bei denen es sich nicht um Darlehen oder erhaltene Anzahlungen handelt, kommt eine bestandsmäßige Einbeziehung in die Einnahmen-Überschussrechnung aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich nicht in Frage. Eine Ausnahme bilden wie schon in der geltenden 4-3-Rechnung die zum Abschlussstichtag bestehenden Verbindlichkeiten aus der Lieferung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Erfolgt nach Anschaffung eines solchen Anlagegutes im alten Jahr die Zahlung hierfür erst im neuen Jahr, muss zur Vermeidung einer Doppelerfassung von Betriebsausgaben zum Abschlussstichtag zumindest gedanklich eine Verbindlichkeit gebildet werden.¹⁵²¹ Gleiches gilt für den Fall, dass Vorräte als periodisierende Elemente in die betriebliche Überschussrechnung aufgenommen werden. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder der Herstellung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens stehen, müssten danach ebenfalls im Rahmen dieser Gewinnermittlungsmethode bestandsmäßig erfasst werden, soweit sie zum betreffenden Abschlussstichtag noch bestehen. Mit Hilfe dieser Verbindlichkeiten kann vermieden werden, dass es für die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens zu einer Doppel- oder Nichterfassung von Betriebsausgaben kommt.¹⁵²² Die durch den Ansatz dieser Verbindlichkeiten bezweckte Kontrollfunktion hat insbesondere für die zahlreichen Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit dem Vorratsvermögen Bedeutung. Mit einer Einbeziehung aller Bestandsänderungen des Vorratsvermögens steigt die Fehleranfälligkeit der Einnahmen-Überschussrechnung, was die bestandsmäßige Erfassung der mit den Umlaufgütern zusammenhängenden Verbindlichkeiten erforderlich macht.¹⁵²³ Die Frage nach dem Umfang, zu dem solche Verbindlichkeiten in der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode berücksichtigt werden sollen, wird dabei schon mit der Entscheidung über den Umfang der Einbeziehung von Vorräten geklärt.

¹⁵²¹ Zu diesem Ergebnis gelangt man auch, wenn man für die geltende 4-3-Rechnung einen komplementären Bestandsvergleich aufstellt; vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394; *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, Kassenrechnung, StuW 2003, S. 174. Ein solcher Bestandsvergleich würde dann neben Anlagegütern, flüssigen Mitteln, Darlehensforderungen und –verbindlichkeiten auch die Verbindlichkeiten aufführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern bestehen. Auch im Zusammenhang mit der Privatentnahme von Verbindlichkeiten ist eine solche Differenzierung zu beachten; vgl. *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 208 f.

¹⁵²² Die bestandsmäßig zu erfassende Verbindlichkeit erfüllt hier eine Kontrollfunktion, da die Einnahmen-Überschussrechnung wegen der einfachen Erfassung von Stromgrößen statt der doppelten Buchführung anfälliger für Fehler entweder in Form einer Nichterfassung oder in Form einer doppelten Erfassung von Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben ist. Vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D14.

¹⁵²³ Schon im Rahmen der geltenden 4-3-Rechnung wird auf die erhöhte Fehleranfälligkeit dieser Gewinnermittlungsmethode gegenüber dem mittels doppelter Buchführung aufgestellten Betriebsvermögensvergleich hingewiesen, vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D14; *Ehrhardt-Rauch*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, DStZ 2001, S. 427.

2 Bewertung

2.1 Bewertung zum Rückzahlungsbetrag

Zur Klärung der Frage, wie die in die Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehenden Verbindlichkeiten bewertet werden sollen, bietet sich zunächst ein Rückgriff auf die für den derzeitigen Betriebsvermögensvergleich geltende steuerliche Bewertungsvorschrift § 6 Abs. 1 Nr.3 EStG an.¹⁵²⁴ Hiernach hat grundsätzlich eine Bewertung zu Anschaffungskosten zu erfolgen, welche bei Geldschulden dem Rückzahlungs- bzw. Erfüllungsbetrag, i.d.R. also dem Nennbetrag der Verbindlichkeit entsprechen.¹⁵²⁵ Während eine Bewertung zum Rückzahlungsbetrag für Darlehensverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlage- und Vorratsvermögen zweifellos sachgerecht ist, ist sie für erhaltene Anzahlungen eher abzulehnen. Da die Umsatzsteuer auf die erhaltenen Anzahlungen genauso wie die vereinnahmte Umsatzsteuer auf endabgerechnete Leistungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung als Betriebseinnahme erfasst werden soll,¹⁵²⁶ werden die erhaltenen Anzahlungen, soweit sie periodisiert werden sollen, zunächst nur in Höhe ihres Nettowertes ohne Umsatzsteuer angesetzt. Um die periodisierten erhaltenen Anzahlungen mit ihrem Rückzahlungsbetrag zu bewerten, müsste in Höhe der hierauf entfallenden Umsatzsteuer ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.¹⁵²⁷ Hierdurch käme es im Rahmen des beschränkten Bestandsvergleich lediglich zu einer „Bilanzverlängerung“,¹⁵²⁸ welche mangels einer Erfolgsauswirkung keine materielle Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung hat und letztlich nur zu einer Verkomplizierung der Einnahmen-Überschussrechnung führen würde. Daher sollten im Rahmen dieser Gewinnermittlungskonzeption erhaltene Anzahlungen, soweit für sie eine Periodisierung vorgesehen ist, mit ihrem Nettowert ohne Umsatzsteuer berücksichtigt werden.¹⁵²⁹

¹⁵²⁴ Der Regelungsinhalt von § 6 Abs. 1 Nr.3 EStG könnte dann in ggf. modifizierter Form Gültigkeit für die Einnahmen-Überschussrechnung erlangen.

¹⁵²⁵ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr.3 i.V.m. Nr.2 EStG; H 37 EStR; *BFH* v. 4.3.1976, IV R 78/72, BStBl. II 1977, S. 380 ff.; v. 4.5.1977, I R 27/74, BStBl. II 1977, S. 804; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 387; *Werndl* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D21; *Heuer* in H/H/R, EStG/KStG, § 6 EStG, Rz. 1135; handelsrechtlich § 253 Abs. 1 S. 2 HGB.

¹⁵²⁶ Zur Umsatzsteuer im Rahmen der geltenden 4-3-Rechnung vgl. *BFH* v. 19.2.1975, I R 154/73, BStBl. II 1975, S. 442; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D143. Eine abweichende Behandlung der vereinnahmten Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen gegenüber der auf endabgerechnete Leistungen wäre nicht sachgerecht und würde die Einnahmen-Überschussrechnung weiter verkomplizieren.

¹⁵²⁷ In der Handelsbilanz besteht derzeit ein Wahlrecht zwischen dem Nettoausweis der erhaltenen Anzahlungen und der Bewertung zum Bruttobetrag bei gleichzeitiger Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in Höhe der auf die Anzahlungen entfallenden Umsatzsteuer; vgl. § 250 Abs. 1 S.2 Nr.2 HGB; *Hömbert/König* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 250 HGB, Rz. 51. In der Steuerbilanz besteht derzeit die Pflicht zur Bruttobewertung von erhaltenen Anzahlungen und damit zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für die Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen; § 5 Abs. 5 S.2 Nr.2 EStG; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 5, Rz. 261.

¹⁵²⁸ Vgl. *Wirtz*, Umsatzsteuer, DStR 1986, S. 750.

¹⁵²⁹ Aus diesen Gründen für den Nettoausweis erhaltener Anzahlungen in der geltenden Handelsbilanz vgl. *IdW*, HFA 1/1985, WPg 1985, S. 258; *Wirtz*, Umsatzsteuer, DStR 1986, S. 750.

Darüber hinaus ist der Frage nachzugehen, ob eine Bewertung der Verbindlichkeiten zu dem über dem Rückzahlungsbetrag liegenden Teilwert im Rahmen einer vereinfachten Gewinnermittlung zugelassen werden sollte. Zu denken ist dabei bspw. an Darlehensverbindlichkeiten, für die sich die allgemeinen Kreditbedingungen am Kapitalmarkt seit der Aufnahme nachhaltig verbessert haben, so dass ein gedachter Unternehmenserwerber diesen Umstand in sein Bewertungskalkül einfließen lassen würde.¹⁵³⁰ Wie schon gegen die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen bei Anlage- und Umlaufgütern im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung angeführt wurde, spricht auch hier insbesondere die Einfachheit dieser Gewinnermittlungsmethode gegen eine Bewertung zum Teilwert.¹⁵³¹ Eine solche Bewertung innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung ist aufgrund der damit einhergehenden Objektivierungsprobleme sowie der zusätzlichen Verwaltungskosten für den Steuerpflichtigen sowie den Fiskus nicht zu empfehlen, zumal sie nicht zwingend durch den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit geboten ist.¹⁵³²

2.2 Abzinsungsgebot

Ebenfalls zu klären ist, ob das im geltenden Steuerbilanzrecht für Verbindlichkeiten vorgesehene Abzinsungsgebot i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr.3 EStG auch innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung Geltung haben kann, soweit hier Verbindlichkeiten einzubeziehen sind. Nach dieser steuerlichen Bewertungsvorschrift werden Darlehensverbindlichkeiten im Regelfall, in dem explizit eine Verzinsung vereinbart ist, nicht abgezinst.¹⁵³³ Dies ist insofern auch sachgerecht, da i.d.R. kein zusätzlicher Zinsanteil mehr in der zugrundeliegenden Verbindlichkeit enthalten ist. Anders sieht es dagegen bei Darlehensgeschäften aus, die bei formaler Unverzinslichkeit einen verdeckten Zinsanteil enthalten.¹⁵³⁴ Hier ist eine durch die Abzinsung bezweckte Herausrechnung und Verteilung des in der Verbindlichkeit versteckten Zinsaufwandes geboten.¹⁵³⁵ Als typischer Fall sind solche Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu nennen, die durch Raten über einen längerfristigen

¹⁵³⁰ Vgl. *Korn/Strahl* in Korn, EStG, § 6, Rz. 374; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 192; *Heuer* in H/H/R, EStG/KStG, § 6 EStG, Rz. 1145a.

¹⁵³¹ Vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, A. Berücksichtigung von Vermögensänderungen, I. Anlagevermögen, 2.3. Unzulässigkeit von Teilwertabschreibung, S. 337 und II. Umlaufvermögen, 1.3.1. Berücksichtigung von Wertschwankungen, S. 346 Im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen vgl. *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D151.

¹⁵³² Im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen vgl. *Keller* in Korn, EStG, § 4, Rz. 561.

¹⁵³³ Zur Ausnahme von der Abzinsung aufgrund der Verzinslichkeit von Verbindlichkeiten vgl. *Hauber/Kiesel*, Abzinsungsgebot, BB 2000, S. 1514; *Korn/Strahl* in Korn, EStG, § 6, Rz. 368; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 402.

¹⁵³⁴ Zur Unterscheidung zwischen formaler und tatsächlicher Unverzinslichkeit vgl. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 174; *BFH* v. 12.12.1990, I R 153/86, BStBl. II 1991, S. 483; v. 12.12.1990, I R 18/89, BStBl. II 1991, S. 487 f.

¹⁵³⁵ Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 398; *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rz. 681; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 174; *BFH* v. 25.2.1975, VIII R 19/70, BStBl. II 1975, S. 648.

Zeitraum getilgt werden.¹⁵³⁶ Häufig stehen diese Schulden im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, so dass für diese in die betriebliche Überschussrechnung einzubeziehenden Verbindlichkeiten eine Abzinsung insofern in Betracht zu ziehen ist, als es sich um verdeckte Darlehensgeschäfte handelt. Dagegen sind nach § 6 Abs. 1 Nr.3 EStG von einer Abzinsung solche Verbindlichkeiten ausgenommen, deren Laufzeit nicht mehr als 12 Monate beträgt, da mit der Abzinsung wegen der Kurzfristigkeit der Schulden keine oder nur unwesentliche materielle Folgen verbunden wären.¹⁵³⁷ Damit ist ein Großteil der im Zusammenhang mit Anlage- und Vorratsgütern stehenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen aufgrund der eher vorherrschenden Kurzfristigkeit dieser Schulden nicht abzuzinsen. Schließlich kommt, wie auch nach § 6 Abs. 1 Nr.3 EStG vorgesehen ist, eine Abzinsung von erhaltenen Anzahlungen nicht Frage, da es ansonsten zum Ausweis und damit zur Besteuerung nicht realisierter Gewinne käme.¹⁵³⁸ Im Ergebnis ist bei der Bewertung der in die Einnahmen-Überschussrechnung einzubeziehenden Verbindlichkeiten das Abzinsungsgebot praktisch auf die wenigen dargestellten Fälle beschränkt.

2.3 Sonderfall der Fremdwährungsverbindlichkeiten

Soweit Fremdwährungsverbindlichkeiten innerhalb der zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode bestandsmäßig zu berücksichtigen sind, stellt sich die Frage, ob und wann die damit zusammenhängenden Kursgewinne und –verluste als Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben zu erfassen sind. Sowohl der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit als auch das objektive Nettoprinzip gebieten, dass der zum Ende der Verbindlichkeitslaufzeit im Ergebnis eingetretene Kursgewinn oder –verlust auch in der Einnahmen-Überschussrechnung einmal gewinnwirksam berücksichtigt werden muss.¹⁵³⁹ Fraglich ist jedoch, ob bei Darlehen, die über mehrere Raten getilgt werden, die zwischenzeitlich eingetretenen Kursgewinne oder –verluste als Saldo erst im Zeitpunkt der endgültigen Darlehenstilgung angesetzt werden können oder ob schon vorher in den Zeitpunkten der jeweiligen Tilgungsleistung die Berücksichtigung der bis dahin entstandenen Aufwendungen oder Erträge aus Kurschwankungen möglich ist. Nach Rechtsprechung des BFH ist hierbei zu beachten, dass es im Fall von Kursverlusten schon im Zeitpunkt der Teiltilgung zu Mittelabflüssen in inländischer Währung kommt, denen kein entsprechender Tilgungsmehrerfolg gegenübersteht.¹⁵⁴⁰ Umgekehrt müssen im Fall von Kursgewinnen im Zeitpunkt der Teiltilgung weniger Mittel zur Herbeiführung eines ent-

¹⁵³⁶ Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 398; siehe Beispiel in *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, S. 174.

¹⁵³⁷ Zur Ausnahme von der Abzinsung wegen einer kurzfristigen Laufzeit vgl. *Hauber/Kiesel*, Abzinsungsgebot, BB 2000, S. 1514; *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 402; *Korn/Strahl* in Korn, EStG, § 6, Rz. 367.

¹⁵³⁸ Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 6, Rz. 402; *Korn/Strahl* in Korn, EStG, § 6, Rz. 369.

¹⁵³⁹ Vgl. *BFH* v. 15.11.1990, IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 229; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 196.

¹⁵⁴⁰ Vgl. *BFH* v. 15.11.1990, IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 229; *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, DStR 1992, S. 245; H 16 Abs. 2 EStR.

sprechenden Tilgungserfolgs aufgewendet werden, was insoweit einem Mittelzufluss in diesem Zeitpunkt gleichkommt.¹⁵⁴¹ Bei Beachtung des Zahlungsprinzips in Gestalt des steuerlichen Zufluss- und Abflussprinzips gelangt man danach zu dem Schluss, dass schon in den Zeitpunkten der jeweiligen Teiltilgungsleistungen die bis dahin entstandenen Ergebnisse aus Kursschwankungen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung zu erfassen sind.¹⁵⁴² Aufgrund der überzeugenden Argumentation des BFH ist dieser Vorgehensweise auch nach einer Modifizierung der Einnahmen-Überschussrechnung zu folgen.

C Berücksichtigung von Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten¹⁵⁴³ haben im Rahmen der Bilanzierung die Aufgabe, für eine sachgerechte Periodenabgrenzung von Aufwendungen und Erträgen zu sorgen.¹⁵⁴⁴ Für eine auf Zahlungen basierende steuerliche Einnahmen-Überschussrechnung spielt wegen der grundsätzlichen Beachtung des Zahlungsprinzips die periodengerechte Erfolgsabgrenzung keine Rolle, so dass vom Grundsatz her für Rechnungsabgrenzungsposten innerhalb einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode kein Raum verbleibt. Dies gilt umso mehr, als mit einem Ansatz dieser Posten die Einfachheit der betrieblichen Überschussrechnung beeinträchtigt wird. Allerdings existiert mit der Einbeziehung von Rechnungsabgrenzungsposten in die vereinfachte Gewinnermittlung ein Instrument, mit dem die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden, über die zeitliche Steuerung der betrieblichen Ein- und Auszahlungen die Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu beeinflussen.¹⁵⁴⁵ Da dem Vereinfachungscharakter der Einnahmen-Überschussrechnung ein besonders hohes Gewicht beizumessen ist und der Manipulationsspielraum des Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang durch Opportunitätskosten oder Interessengegensätzen begrenzt wird, kann eine Einbeziehung von Rechnungsabgrenzungsposten in diese Gewinnermittlungskonzeption allenfalls in Einzelfällen in Betracht kommen.¹⁵⁴⁶ Diese einzelnen Problemfälle gilt es im Folgenden zu untersuchen.

¹⁵⁴¹ Vgl. *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, DStR 1992, S. 245; H 16 Abs. 2 EStR.

¹⁵⁴² Vgl. *BFH* v. 15.11.1990, IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 229; *Bordewin*, Fremdwährungsdarlehen, DStR 1992, S. 245; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 196; H 16 Abs. 2 EStR.

¹⁵⁴³ Die folgenden Ausführungen beschränken sich im Wesentlichen auf transitorische Rechnungsabgrenzungsposten. Für antizipative Posten gelten die zu den Forderungen angestellten Überlegungen sinngemäß. Zur Unterscheidung transitorischer und antizipativer Rechnungsabgrenzungsposten vgl. *Trützschler* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 7; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 378.

¹⁵⁴⁴ Vgl. *Trützschler* in *Kütting/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 2; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/8, Rz. 7.

¹⁵⁴⁵ Umfassend zu der Problematik vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, C. Manipulierbarkeit der Bemessungsgrundlage, S. 312.

¹⁵⁴⁶ Zu diesen natürlichen Grenzen der Manipulationsspielräume vgl. *Mitschke*, Analyse, *StuW* 1988, S. 130.

I Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben

Schon in der geltenden 4-3-Rechnung kommt es in Einzelfällen zu einer zumindest gedanklichen Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten, welche die Folge der gesetzlichen Ausnahme vom Zufluss-/ Abflussprinzip nach § 11 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 EStG ist.¹⁵⁴⁷ Danach gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zu- bzw. abgeflossen sind, als in dieser Periode bezogen.¹⁵⁴⁸ Für die von dieser Ausnahmeregelung erfassten Einnahmen und Ausgaben erfolgt in Abweichung vom Zahlungsprinzip eine periodengerechte Erfolgsabgrenzung.¹⁵⁴⁹ Hierzu ist für regelmäßig wiederkehrende Ein- und Auszahlungen, die kurze Zeit, d.h. nach Rechtsprechung des BFH 10 Tage,¹⁵⁵⁰ vor Beginn der Periode der wirtschaftlichen Zugehörigkeit anfallen, zumindest in gedanklicher Form ein transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Die Abgrenzung von Ausgaben erfolgt dann über einen aktiven, die von Einnahmen über einen passiven Posten.¹⁵⁵¹ Erfolgt der Zu- oder Abfluss von Einnahmen bzw. Ausgaben kurze Zeit nach Beendigung der Periode der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, ist ein zumindest gedachter antizipativer Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der bilanzrechtlich unter den sonstigen Vermögensgegenständen (bei Einnahmen) bzw. Verbindlichkeiten (bei Ausgaben) ausgewiesen wird.¹⁵⁵² Mit Hilfe dieser bestehenden Regelung wird im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung erreicht, dass Gewinnvor- und -nachverlagerungen durch das kurzfristige Vorziehen oder Hinausschieben regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben um den Abschlussstichtag nur noch insoweit möglich sind, als die Zahlungen außerhalb der 10-Tagesfrist anfallen.

Um den Gestaltungsspielraum für den Steuerpflichtigen weiter einzuengen, könnte einerseits über eine Ausweitung dieses Zeitraums, andererseits über die Erfassung auch nicht regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben nachgedacht werden. Jedoch wäre in diesen Fällen mit der zusätzlichen Periodisierung im Rahmen der zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode eine weitere Durchbrechung des Zahlungsprinzips verbunden, womit die Einfachheit dieser Konzeption

¹⁵⁴⁷ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 536; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 363 f., der darauf hinweist, dass beim Wechsel der Gewinnermittlungsart im Bereich von Rechnungsabgrenzungsposten eine übergangsbedingte Gewinnkorrektur insoweit zu unterbleiben hat, als für die betreffenden Einnahmen bzw. Ausgaben in der 4-3-Rechnung die Ausnahnevorschrift § 11 Abs. 1 S.2 bzw. Abs. 2 S.2 EStG greift.

¹⁵⁴⁸ Vgl. § 11 Abs. 1 S.2 und Abs. 2 S.2 EStG; *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 78 ff.

¹⁵⁴⁹ Nach der neueren BFH-Rechtsprechung werden die Ausgaben bzw. Einnahmen dem Zeitraum zeitlich zugerechnet, für den die Leistung erbracht ist; auf den Zeitpunkt der Fälligkeit kommt es nicht mehr an; vgl. *BFH* v. 24.7.1986 IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 16 f.; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 11, Rz. 24; a.A. *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 85.

¹⁵⁵⁰ *BFH* v. 24.7.1986 IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 16 f.

¹⁵⁵¹ So auch im geltenden Bilanzrecht nach § 250 Abs. 1 und 2 HGB; vgl. *Trützscher* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 8; für die geltende Steuerbilanz vgl. § 5 Abs. 5 S.1 EStG.

¹⁵⁵² Vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 378.

in zunehmendem Maße beeinträchtigt würde.¹⁵⁵³ Zudem führt gerade das langfristige Aufschieben oder Vorziehen von Zahlungen häufig zu Opportunitätskosten für den Steuerpflichtigen, welche den Anreiz zu einer solchen Gestaltung mindern.¹⁵⁵⁴ Auch spielen bei sich über einen längerfristigen Zeitraum erstreckenden Sachverhaltsgestaltungen mögliche Interessenkonflikte mit den jeweilig beteiligten Geschäftspartnern eine größere Rolle, so dass auch hierdurch Gestaltungsspielräume eingeschränkt werden.¹⁵⁵⁵ Darüber hinaus müsste beachtet werden, dass diese Ausnahmeregelung vom Zufluss-/Abflussprinzip nicht nur Geltung für die 4-3-Rechnung, sondern auch für die Einkünftermittlung sämtlicher Überschusseinkunftsarten hat, die von einer Änderung dieser Vorschrift gleichermaßen betroffen wären.¹⁵⁵⁶ Vor diesem Hintergrund sollte auch nach einer Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung an der bestehenden Ausnahmeregelung vom Zufluss-/Abflussprinzip festgehalten werden, die einen sinnvollen Kompromiss zwischen Periodengerechtigkeit und Einfachheit darstellt.

II Behandlung von Disagio

Ein in der Praxis bedeutendes Instrument, mit dem steuerliche Gewinne zeitlich nachverlagert werden können, besteht in der Vereinbarung eines Disagios im Zusammenhang mit einer Darlehensaufnahme, wobei als Disagio der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag dieser Schuld bezeichnet wird.¹⁵⁵⁷ Ein hohes Disagio führt dabei i.d.R. zu einer niedrigeren Nominalverzinsung des Darlehens,¹⁵⁵⁸ da sowohl das Einmalentgelt in Form des Disagios als auch die laufende Nominalverzinsung mögliche Formen der Fremdkapitalvergütung darstellen, deren Höhe sich für den Fall, dass beide Vergütungsformen parallel vereinbart werden, gegenseitig beeinflusst. Im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung führt ein Disagio aufgrund des Abflussprinzips im Zahlungs- bzw. Aufrechnungszeitpunkt in voller Höhe zu einem Betriebsausgabenabzug,¹⁵⁵⁹ welcher je nach Höhe des Unterschieds zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag des Darlehens beachtliche Ausmaße annehmen kann. Im Vergleich zu Darlehensgeschäften ohne

¹⁵⁵³ Das Führen von Bestandskonten für Kontrollzwecke sowie die damit einhergehende Bewertung wären erforderlich, was vor dem Hintergrund des Vereinfachungszwecks als Nachteil gesehen werden muss; vgl. *Weber-Grellet*, Bestand, DStR 1998, S. 1349; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 372.

¹⁵⁵⁴ Vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130; *Schult*, Steuerlehre, S. 360.

¹⁵⁵⁵ Vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130.

¹⁵⁵⁶ Zum Geltungsbereich des § 11 EStG vgl. *Birk* in H/H/R, EStG/KStG, § 11 EStG, Rz. 4.

¹⁵⁵⁷ Zum Begriff des Disagios vgl. *Trützscher* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 74; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/8, Rz. 170; *A/D/S*, Rechnungslegung, 5. Aufl., § 250 HGB, Rz. 84. Von einem *Damnum* spricht man dagegen im Zusammenhang mit Hypotheken- und Grundschulden.

¹⁵⁵⁸ Vgl. *Trützscher* in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 75.

¹⁵⁵⁹ Vgl. *BFH* v. 6.12.1965, GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, S. 144 ff.; v. 13.12.1983, VIII R 173/83, BStBl. II 1984, S. 428 ff.; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 197,363; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D350.

Disagio, jedoch mit gleichzeitig höherer Nominalverzinsung, können durch die Vereinbarung eines Disagios Betriebsausgaben zeitlich vorgezogen und Gewinne damit nachverlagert werden.¹⁵⁶⁰

Die Besonderheit dieser Sachverhaltsgestaltungen in Verbindung mit Finanzgeschäften besteht darin, dass sie anders als Gestaltungen im Zusammenhang mit realwirtschaftlichen Transaktionen wegen der Beweglichkeit des Kapitals für den Steuerpflichtigen einfach und schnell durchführbar sind.¹⁵⁶¹ Auch werden mögliche Opportunitätskosten, die in einem Zinsnachteil infolge des zeitlich vorgezogenen Entgelts für die Kapitalüberlassung bestehen,¹⁵⁶² dem Unternehmen dadurch transparent gemacht, dass die Kreditvereinbarungen i.d.R. Angaben über die das Disagio berücksichtigende Effektivverzinsung enthalten. Die Entscheidung über die Vorteilhaftigkeit einer steuermindernden Gestaltung fällt dem Steuerpflichtigen dadurch leichter. Zudem steht der Vereinbarung eines Disagios i.d.R. kein Interessenkonflikt zwischen dem Unternehmen und dem Kreditgeber gegenüber, da diesem tendenziell an einer frühzeitigen Vereinnahmung der Kapitalentgelte gelegen sein dürfte.¹⁵⁶³ Im Ergebnis ist festzustellen, dass mit der zivilrechtlichen Möglichkeit, bei Darlehensgeschäften ein Disagio zu vereinbaren, dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer steuerlichen Zahlungsrechnung ein bedeutender Spielraum zur Beeinflussung der periodischen Steuerbemessungsgrundlage zur Verfügung steht.

Eine darüber hinausgehende Möglichkeit zur Gewinnnachverlagerung kann darin bestehen, das Disagio nicht erst durch Aufrechnung mit der Darlehensauszahlung, sondern schon früher gesondert zu zahlen. Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung könnte damit noch weiter zeitlich vorgezogen werden. Dieser rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit kann jedoch durch die steuerliche Missbrauchsvorschrift § 42 AO begegnet werden, wonach der Steuerpflichtige außersteuerliche, dem angestrebten Ziel angemessene wirtschaftliche Gründe für die vorzeitige Entrichtung des Disagios vorbringen muss, um in den Genuss der angestrebten Steuerrechtsfolgen zu kommen.¹⁵⁶⁴ Dies wird ihm aufgrund der Ungewöhnlichkeit einer Vorauszahlung eines Disagios nicht immer gelingen.

¹⁵⁶⁰ Vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1584.

¹⁵⁶¹ So lassen sich Zahlungen leichter vorziehen oder hinausschieben; vgl. *Mitschke*, Analyse, Stuw 1988, S. 130.

¹⁵⁶² Zu den Opportunitätskosten vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130; *Schult*, Steuerlehre, S. 360.

¹⁵⁶³ Mit der frühzeitigen Vereinnahmung des Disagios statt der zeitlich gestreckten Vereinnahmung der laufenden Verzinsung ist erstens ein für den Kreditgeber positiver Liquiditätseffekt verbunden, zweitens wird zumindest in Höhe des sofort zu zahlenden Einmalentgelts das Ausfallrisiko im Falle einer Insolvenz des Kapitalnehmers vermieden.

¹⁵⁶⁴ Vgl. *BFH* v. 3.2.1987, IX R 85/85, BStBl. II 1987, S. 492 f.; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 197 f.; *Janssen*, Disagio, DStZ 1992, S. 433. Von dem Vorliegen wirtschaftlicher Gründe für die vorzeitige Zahlung des Disagio kann dabei ausgegangen werden, wenn zwischen der Disagiovorauszahlung und der Darlehensauszahlung ein

Um solche Streitfragen ganz zu vermeiden und um über die Einschränkung der dargestellten Gestaltungsspielräume dem Ziel einer objektivierten Besteuerung gerecht zu werden, sollte im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung das Disagio entgegen dem Zahlungsprinzip wie beim Betriebsvermögensvergleich über die Laufzeit der Verbindlichkeit erfolgswirksam verteilt werden. Dies kann über die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten geschehen, der über die Darlehenslaufzeit aufzulösen ist.¹⁵⁶⁵ Mit dieser zeitlichen Streckung des Betriebsausgabenabzugs für das Disagio können einerseits steuerliche Gestaltungsspielräume eingeschränkt, andererseits aufgrund der gewinnnivellierenden Wirkung die für den Steuerpflichtigen negativen Progressionseffekte abgeschwächt werden.

Gegen den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten für ein Disagio innerhalb einer zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode können Vereinfachungsgesichtspunkte vorgebracht werden. Der Nachteil liegt dabei in dem Mehraufwand, der sich durch die zusätzliche Bestandskontenführung und die damit einhergehende Bewertung ergeben würde.¹⁵⁶⁶ Allerdings steht ein Disagio stets im Zusammenhang mit den Darlehensverbindlichkeiten, für die ohnehin eine Periodisierung im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung vorgesehen ist. Eine Ausdehnung der insoweit geltenden Bestandsrechnung auf ein Disagio würde die Einfachheit der Methode in eher unwesentlichem Maße beeinträchtigen, zumal die Bewertung eines hierfür gebildeten Rechnungsabgrenzungspostens keine größeren Probleme verursacht. So ist bei der erstmaligen Bildung dieser Position der Unterschiedsbetrag zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag grundsätzlich leicht ermittelbar, zumal er in dem Kreditvertrag häufig sogar direkt aufgeführt ist.¹⁵⁶⁷ Auch kann hinsichtlich der Verteilung des Disagios auf die bestehenden, weitestgehend objektivierten Verfahren wie die lineare Verteilung oder die Zinsstaffelmethode zurückgegriffen werden.¹⁵⁶⁸

Zeitraum von nicht mehr als 3 Monaten liegt; vgl. *BMF v. 31.8.1990, IV B3 – S 2253a – 49/90, BStBl. I, S. 369, Rz. 3.3.4.*

¹⁵⁶⁵ Dies gilt auch nach geltendem Handelsrecht, welches mit § 250 Abs. 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht vorsieht, und nach geltendem Steuerbilanzrecht, wonach mit § 5 Abs. 5 S.1 Nr.1 EStG eine Aktivierungspflicht besteht; vgl. *Trützscher in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 74.*

¹⁵⁶⁶ Vgl. *Weber-Grellet, Bestand, DStR 1998, S. 1349; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rz. 372.*

¹⁵⁶⁷ Die einzige Schwierigkeit könnte in der Frage nach einer Differenzierung der Aufwendungen für die Kapitalüberlassung, für die nach einhelliger Meinung ein Abgrenzungsposten zu bilden ist, von den möglicherweise sofort abzugsfähigen Aufwendungen für die Kapitalbeschaffung liegen; vgl. *Trützscher in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 76; Hömberg/König in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 250 HGB, Rz. 93; gegen eine solche Differenzierung und damit für die Aktivierung von Geldbeschaffungskosten, soweit sie in dem Unterschiedsbetrag zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag enthalten sind, vgl. *BFH v. 19.1.1978, IV R 153/72, BStBl. II 1978, S. 262; H 37 EStR; Tiedchen in HdJ, Abt. II/8, Rz. 175 ff.**

¹⁵⁶⁸ Zu diesen Methoden vgl. *A/D/S, Rechnungslegung, 5. Aufl., § 250 HGB, Rz. 90 ff.; Trützscher in Küting/Weber, HdR, 5. Aufl., § 250, Rz. 83 ff.*

Aufgrund dieser Überlegungen ist im Hinblick auf die Frage, ob aktive Rechnungsabgrenzungsposten für Disagio in die vereinfachte Gewinnermittlung einbezogen werden sollen, im Ergebnis der Vereinfachungsaspekt nicht so stark zu gewichten, während die Probleme im Zusammenhang mit steuermotivierten Sachverhaltsgestaltungen bei einer Disagio-Vereinbarung eine besondere Betonung erhalten. Daher ist die Bildung solcher Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen der modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung durchaus in Betracht zu ziehen.

D Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens

Unabhängig von dem Umfang, in dem in der Einnahmen-Überschussrechnung zusätzliche periodisierende Elemente aufgenommen werden sollen, stellt sich die Frage, ob im Rahmen einer neukonzipierten zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung gewillkürtes Betriebsvermögen zugelassen werden soll. Schon in seiner jüngeren Rechtsprechung lässt der BFH diese Frage unentschieden¹⁵⁶⁹ bzw. äußert sogar in einem Urteil Bedenken gegen die Nichtzulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens.¹⁵⁷⁰ In zwei Finanzgerichtsurteilen, die in jüngster Zeit zu dieser Problematik ergangen sind, wurde in Übereinstimmung mit der herrschenden Literaturmeinung sogar die Berücksichtigung gewillkürten Betriebsvermögens innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung bejaht.¹⁵⁷¹ Dieser Auffassung sollte schließlich auch gefolgt werden, da ein Festhalten an der Nichtzulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens innerhalb dieser Gewinnermittlungsmethode gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit verstoßen und damit eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung zwischen den Überschussrechnern und den bilanzierenden Unternehmen hervorrufen würde. Schließlich kann das in den älteren BFH-Urteilen angeführte Argument entkräftet werden, dass in einer 4-3-Rechnung die Besteuerung der stillen Reserven bei willkürlich dem Betriebsvermögen zugeordneten Wirtschaftsgütern nicht kontrolliert werden kann.¹⁵⁷² Mit der Implementierung von Aufzeichnungspflichten, wie sie schon jetzt für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bestehen, können geeignete Kontrollmöglichkeiten zur Erfassung stiller Reserven geschaffen werden.¹⁵⁷³ Daher sollte in der Einnahmen-Überschussrechnung in gleicher Weise wie beim Betriebsvermögensvergleich die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens und damit der Abzug der hiermit zusammenhängenden Ausgaben zugelassen werden.

¹⁵⁶⁹ Vgl. *BFH* v. 29.4.1999, IV R 7/98, BStBl. II 1999, S. 491; v. 24.2.2000, IV R 6/99, BStBl. II 2000, S. 297 f.

¹⁵⁷⁰ Vgl. *BFH* v. 22.9.1993, X R 37/91, BStBl. II 1994, S. 172 f.

¹⁵⁷¹ Vgl. *FG Sachsen-Anhalt* v. 18.12.2002, 2 K 194/01, EFG 2003, S. 918 f.; *FG Bremen* v. 24.10.2002, 2 K 486/02 – 2 K 487/02, ohne Fundstelle.

¹⁵⁷² Vgl. *BFH* v. 15.7.1960, VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484 f.; v. 22.11.1960, I 103/60 S, BStBl. III 1961, S. 98.

¹⁵⁷³ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 537; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D157.

E Zwischenergebnis

Bestimmte Probleme, die bei einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der 4-3-Rechnung auftreten können, haben zu der Überlegung geführt, die geltende Form der Einnahmen-Überschussrechnung um zusätzliche periodisierende Elemente anzureichern und sie somit einem beschränkten Bestandsvergleich anzunähern. In Betracht zu ziehen ist dabei eine Periodisierung in den Bereichen des Vorratsvermögens sowie der hiermit zusammenhängenden erhaltenen Anzahlungen, die Einbeziehung langfristig kumulierender Rückstellungen sowie die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für Disagio. Neben diesen Modifikationen treten die in der bisherigen Konzeption bestehenden Periodisierungen auf dem Gebiet des Anlagevermögens sowie der Darlehensforderungen und –verbindlichkeiten. Auf dieser Grundlage könnte eine insoweit modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung durch einen komplementären Bestandsvergleich ergänzt werden, welcher in der nachfolgenden Abbildung wiedergegeben wird.¹⁵⁷⁴ Dieser muss dabei auch antizipative sowie transitorische Rechnungsabgrenzungsposten für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben enthalten, die zwar außerhalb, aber in unmittelbarer Nähe der Periode ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit anfallen, § 11 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 EStG.¹⁵⁷⁵ Unberücksichtigt bleibt in der Grafik die in der 4-3-Rechnung mögliche Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 6c EStG oder § 7g Abs. 3 EStG.

Die Positionen, die über die Konzeption nach § 4 Abs. 3 EStG hinausgehen und als mögliche Modifikationen neu eingeführt werden können, werden in der Übersicht hervorgehoben. Sie beanspruchen insofern keine Vollständigkeit, als für den Fall, dass die modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung auch für sehr große Unternehmen zugelassen wird, u.a. über die Einbeziehung von im Betriebsvermögen gehaltenen Finanzinstrumenten des Umlaufvermögens nachgedacht werden müsste.

Da die zusätzlichen Periodisierungen die Einnahmen-Überschussrechnung in ihrer Einfachheit deutlich einschränken, ist hinsichtlich der Einbeziehung von Bestandsgrößen eine genauere Abwägung erforderlich. Hier spielt letztlich auch die Größe des Personenkreises, für den diese Methode zugelassen wird, eine Rolle, womit in Abhängigkeit von dem künftigen Anwendungsbereich dieser

¹⁵⁷⁴ Zur Möglichkeit, die Einnahmen-Überschussrechnung durch einen komplementären Bestandsvergleich zu ergänzen vgl. *Groh*, Struktur, FR 1986, S. 394.

¹⁵⁷⁵ Für antizipative Rechnungsabgrenzungsposten käme es zum Ansatz eines sonstigen Vermögensgegenstandes bzw. einer sonstigen Verbindlichkeit, während bei transitorischen Posten aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden müssten; *Coenenberg*, Jahresabschluss, S. 378.

Konzeption verschiedene Varianten einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung in Betracht kommen können. Bei einem sehr weiten Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung, der auch sehr große Unternehmen erfasst, ist an die Einbeziehung sämtlicher in Betracht gezogener Modifikationen, also auch der Vorräte sowie der erhaltenen Anzahlungen, zu denken. Wird der geltende Anwendungsbereich dagegen nur in unwesentlichem Umfang erweitert, sind die dargestellten Probleme der 4-3-Rechnung von untergeordneter Bedeutung, so dass in diesem Fall grundsätzlich auch an der bestehenden 4-3-Rechnung festgehalten werden könnte.

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Modifiziertes Eigenkapital
<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens • nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich langfristiger Darlehensforderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • jährlich zu erhöhen bzw. zu vermindern um den steuerlichen Gewinn bzw. Verlust sowie um getätigte Einlagen bzw. Entnahmen
Umlaufvermögen	Rückstellungen
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Vorräte</i> <i>Ggf. Differenzierung zwischen langfristigen Fertigungsaufträgen und anderen Vorräten, die nicht einzubeziehen wären</i> • Kurzfristige Darlehensforderungen • Antizipative RAP für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG • Liquide Mittel 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>langfristige kumulierende Rückstellungen</i>
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Verbindlichkeiten
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Disagio</i> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Darlehensverbindlichkeiten • <i>erhaltene Anzahlungen, soweit sie sich auf aktivierte Vorräte beziehen</i> • Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung von Anlage- und Vorratsgütern stehen • Antizipative RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Passive Rechnungsabgrenzungsposten
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Disagio</i> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG

Abbildung 7: Komplementärer Bestandsvergleich zu einer modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung

6. Teil: Umsetzung der vorgestellten Konzepte und Ausblick

Für die beiden untersuchten Gewinnermittlungskonzeptionen, Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung, stellt sich die Frage, wie sie im Rahmen der Neugestaltung einer steuerlichen Gewinnermittlung umgesetzt werden sollen. Es bietet sich dabei an, innerhalb eines neugestalteten Steuerbilanzrechts beide Methoden nebeneinander zuzulassen, wie es schon im geltenden Steuerrecht mit dem Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG und der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG der Fall ist.¹⁵⁷⁶ Schließlich stehen die beiden modifizierten Konzepte grundsätzlich im Einklang mit den steuerrechtlichen Prinzipien, insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁵⁷⁷ Auf der einen Seite steht der Betriebsvermögensvergleich, dem ein in sich geschlossenes, allgemein anerkanntes Regelungswerk zugrunde liegt und der im Sinne einer von IAS losgelösten Einheitsbilanz in ggfs. leicht modifizierter Form auch zur Bemessung von Gewinnausschüttungen oder zur Feststellung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung herangezogen werden könnte.¹⁵⁷⁸ Auf der anderen Seite existiert mit der zahlungsorientierten Einnahmen-Überschussrechnung eine vereinfachte Gewinnermittlungsmethode, die Wirtschaftlichkeits- und Praktikabilitätsabwägungen insbesondere im Hinblick auf klein- und mittelständische Unternehmen Rechnung trägt. Im Folgenden ist zu klären, wie der jeweilige Anwendungsbereich der beiden Konzeptionen ausgestaltet werden soll, bevor mit einer Zusammenfassung und einem Ausblick geschlossen wird.

1. Kapitel: Anwendungsbereiche der vorgestellten Konzeptionen

Aufgrund der allgemeinen Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 EStG stellt der Betriebsvermögensvergleich im geltenden Bilanzsteuerrecht den Regelfall einer steuerlichen Gewinnermittlung dar, während mit der 4-3-Rechnung eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung existiert, die sich an dem gleichen Gewinnbegriff orientiert.¹⁵⁷⁹ Vor diesem Hintergrund ist es derzeit jedem Steuerpflichtigen möglich, soweit er Gewinneinkünfte erzielt, diese über den Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, während zur Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nur ein sehr begrenzter

¹⁵⁷⁶ Nach geltendem Steuerrecht ist es einem abgegrenzten Personenkreis, der insbesondere Freiberufler und nicht buchführungspflichtige Kleinstgewerbetreibende erfasst, möglich, den steuerlichen Gewinn anstatt über den Betriebsvermögensvergleich auch über die vereinfachte 4-3-Rechnung zu ermitteln; zum Personenkreis der 4-3-Rechnung vgl. *Ritzrow*, Überschussrechnung, b&b 1996, S. 201 f.; *ders.*, Personenkreis, StBp 1988, S. 96 ff.; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 101 ff.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D15 ff.

¹⁵⁷⁷ Vgl. 3.Teil, 2.Kapitel, 1.Abschnitt, C. Steuerliche Gewinnermittlung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, I. Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 15.

¹⁵⁷⁸ Zu diesem Vorschlag vgl. *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587 f.

¹⁵⁷⁹ Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 504; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 26.

Personenkreis berechtigt ist. Danach haben nur Steuerpflichtige, die nicht zur Buchführung und zur Abschlusserstellung verpflichtet sind und die auch nicht freiwillig Bücher führen und einen Abschluss erstellen, das Wahlrecht zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten. Dabei handelt es sich folglich um Freiberufler sowie handelsrechtlich nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende und Landwirte, die gleichzeitig die Größenkriterien des § 141 AO unterschreiten.¹⁵⁸⁰ Ein Zwang zur Einnahmen-Überschussrechnung besteht für diese Steuerpflichtigen allerdings nicht.¹⁵⁸¹

Wird nach einer Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung wie bisher von einem für beiden Konzeptionen geltenden einheitlichen Gewinnbegriff ausgegangen, der wie nach § 4 Abs. 1 EStG über einen Bestandsvergleich definiert wird, sollte es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen offen stehen, seine Gewinneinkünfte über den an diesem Gewinnbegriff ausgerichteten Bestandsvergleich zu ermitteln. Damit ist allein der Frage nachzugehen, wie der Geltungsbereich der modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung ausgestaltet werden soll und ob ein Wahlrecht zwischen beiden Gewinnermittlungskonzeptionen eingeräumt werden soll. In diesem Zusammenhang kommen zur Abgrenzung des berechtigten Personenkreises qualitative sowie quantitative Kriterien, aber auch Kombinationen aus beiden in Betracht.¹⁵⁸² Auch für den extremen Fall, dass die jeweiligen Geltungsbereiche der beiden Methoden streng, d.h. ohne Wahlrecht formuliert würden und dass damit für einen bestimmten Personenkreis eine Pflicht zur Einnahmen-Überschussrechnung bestünde, müssen geeignete Kriterien zur Abgrenzung dieses Personenkreises gefunden werden. Daher wird im folgenden zunächst untersucht, welche qualitativen und quantitativen Kriterien zur Formulierung der jeweiligen Geltungsbereiche überhaupt in Frage kommen. Alternativ hierzu ist ein für alle Steuerpflichtigen geltendes Wahlrecht zwischen den beiden Methoden zu erörtern.

¹⁵⁸⁰ Freiberufler, gemeint sind Steuerpflichtige mit Einkünften i.S.d. § 18 EStG, sind weder handels- noch steuerrechtlich buchführungspflichtig und damit, sofern sie nicht freiwillig Bücher führen, zur Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung berechtigt. Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte sind dann zur Führung von Büchern für Steuerzwecke und damit zur Erstellung eines Betriebsvermögensvergleichs verpflichtet, wenn sie entweder nach Handelsrecht buchführungspflichtig sind, § 140 AO, oder die Größenkriterien des § 141 AO überschreiten. Handelsrechtlich nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Größenkriterien unterschreiten und auch nicht freiwillig Bücher führen, haben die Möglichkeit ihren Gewinn über die Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Vgl. *Ritzrow*, Personenkreis, StBp 1988, S. 97; *ders.*, Überschussrechnung, b&b 1996, S. 201 f.; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D15- D28; *Drißen*, Gewinnermittlungsart, DStR 1999, S. 1589 f.

¹⁵⁸¹ Vgl. *BFH* v. 11.8.1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, S. 346 ff.

¹⁵⁸² So wird im geltenden Steuerrecht der Anwendungsbereich der 4-3-Rechnung durch eine Kombination von qualitativen mit quantitativen Kriterien abgesteckt. Als qualitatives Merkmal darf weder eine handels- noch eine steuerrechtliche Buchführungspflicht bestehen. Für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte werden, die steuerliche Buchführungspflicht konkretisierend, zusätzlich die quantitativen Größenkriterien aus § 141 AO wie der jährliche Umsatz und Gewinn herangezogen. Vgl. *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 545 ff.

1. Abschnitt: Differenzierung anhand qualitativer Kriterien

A Mögliche Abgrenzungskriterien

Zuerst sollte versucht werden, den jeweiligen Geltungsbereich von Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung anhand qualitativer Eigenschaften der für die jeweiligen Konzeption in Frage kommenden Personengruppen zu definieren. Im geltenden Steuerrecht existiert eine qualitative Differenzierung derart, dass Steuerpflichtige, die zur Buchführung und Abschlusserstellung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen, von der Anwendung der betrieblichen Überschussrechnung ausgenommen werden und damit zur Erstellung eines Betriebsvermögensvergleichs verpflichtet sind.¹⁵⁸³ Damit richtet sich der derzeitige Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung im Wesentlichen nach dem Kriterium, *Pflicht zur Buchführung und Abschlusserstellung oder freiwillige Buchführung*. Die hinter dieser Abgrenzung stehende Idee ist, dass Personen, die ohnehin schon Bücher führen, auch für steuerliche Zwecke die Erstellung eines Betriebsvermögensvergleichs zugemutet werden kann, zumal dies bei Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes über die grundsätzlich mögliche Erstellung einer Einheitsbilanz keinen hohen Mehraufwand verursachen würde.¹⁵⁸⁴ Nach einem möglichen Wegfall des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist ein Festhalten an diesem Abgrenzungskriterium jedoch kritisch zu sehen, da der Anwendungsbereich der vereinfachten Gewinnermittlung möglicherweise zu eng gefasst wird.

Als alternatives Abgrenzungsmerkmal könnte auch die Inanspruchnahme des Kapitalmarktes in Betracht gezogen werden, wonach kapitalmarktorientierte Unternehmen einen Betriebsvermögensvergleich aufzustellen hätten, während klein- und mittelständischen Unternehmen ein Wahlrecht zwischen den beiden Methoden eingeräumt würde.¹⁵⁸⁵ Hintergrund dieser möglichen Differenzierung ist, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen, an die in aller Regel höhere Anforderungen an die Rechnungslegung gestellt werden als an andere Unternehmen,¹⁵⁸⁶ ohnehin über entsprechendes Rechnungslegungs-Know-how und entsprechende EDV-Programme verfügen. Für solche Unternehmen würde die zusätzliche Erstellung einer Steuerbilanz, ggfs. in Form einer einheitlichen Zahlungsbemessungsbilanz,¹⁵⁸⁷ neben einer Informationsbilanz nach IAS keinen allzu hohen administ-

¹⁵⁸³ Vgl. § 4 Abs. 3 S. 1 EStG; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 543; *Segebrecht*, Überschussrechnung, S. 101; *Weber-Grellet* in K/S/M, EStG, § 4, Rz. D15.

¹⁵⁸⁴ Vgl. *Mohr*, Gewinnermittlung, StB 1977, S. 98 f.; *Kanzler*, Gewinnermittlung, FR 1998, S. 238 f.

¹⁵⁸⁵ Nach der EU-Verordnung vom 19.7.2002 sowie in der Literatur wurde im Hinblick auf die Frage nach der Übernahme der IAS für den handelsrechtlichen Konzern- oder Einzelabschluss auch zwischen kapitalmarktorientierten und nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen unterschieden; vgl. *Böcking*, IAS, WPg 2001, S. 1434 ff.; *ders.*, Einzelabschluss, WPg 2002, S. 925 f.; *Hüttche*, IAS, BB 2002, S. 1804; *Kirsch*, Umsetzung, WPg 2003, S. 275 ff. Vgl. *Böcking*, IAS, WPg 2001, S. 1434.

¹⁵⁸⁶ Vgl. *Böcking*, IAS, WPg 2001, S. 1434.

¹⁵⁸⁷ Zum Vorschlag einer Einheitsbilanz neben einer IAS- Informationsbilanz vgl. *Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, Einzelabschluss, DB 2003, S. 1587 f.

rativen Mehraufwand verursachen. Der steuerliche Betriebsvermögensvergleich könnte ausgehend von der Informationsbilanz mit Hilfe der von diesen Unternehmen eingesetzten Rechnungswesen-Software problemlos über eine Überleitungsrechnung erstellt werden.¹⁵⁸⁸ Für klein- und mittelständische Unternehmen dagegen würde die Aufstellung einer Steuerbilanz neben einer Informationsbilanz eine verhältnismäßig hohe Zusatzbelastung darstellen, so dass insoweit die Möglichkeit zu einer vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung in Betracht zu ziehen wäre.

Zur Neuformulierung der persönlichen Anwendungsbereiche wäre es auch denkbar, nach verschiedenen Branchen zu differenzieren. Bspw. könnte für Unternehmen mit einer branchenüblich hohen Anlageintensität ein Betriebsvermögensvergleich vorgesehen sein, während es Dienstleistungsunternehmen ermöglicht wird, ihren Gewinn über die betriebliche Überschussrechnung zu ermitteln.¹⁵⁸⁹ Alternativ könnten auch Unternehmen aus Branchen mit üblicherweise hohen Vorratsbeständen zur Erstellung eines Betriebsvermögensvergleichs verpflichtet werden.¹⁵⁹⁰ Die Idee solcher Abgrenzungen beruht auf möglichen Unterschieden zwischen den beiden Gewinnermittlungskonzeptionen. Ein Rückgriff auf die Anlageintensität könnte für den Fall in Frage kommen, dass die Einnahmen-Überschussrechnung in Richtung einer streng zahlungsorientierten Methode modifiziert wird. Damit durch die sofortige steuerliche Abziehbarkeit der hohen Investitionsausgaben keine übergangsbedingten Steuerausfälle beim Fiskus hervorgerufen werden,¹⁵⁹¹ dürften anlageintensive Unternehmen mit i.d.R. hohen Investitionsausgaben nicht zu der rein auf Zahlungen basierenden Konzeption wechseln. Eine Einteilung der Branchen anhand der Höhe der Vorratsbestände könnte vor dem Hintergrund gesehen werden, die Auswirkungen von deutlichen Bestandsschwankungen auf die steuerlichen Ergebnisse zu vermeiden¹⁵⁹² und Unternehmen mit hohen Vorratsbeständen zur Führung eines Bestandsvergleichs zu verpflichten. Diese Abgrenzung wäre jedoch nur dann von Relevanz, wenn Vorratsbestände nicht über eine Bestandsrechnung in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden.

¹⁵⁸⁸ So wird in der Praxis schon jetzt zur Erstellung eines befreienden Konzernabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen häufig eine Überleitungsrechnung vom entsprechenden HGB- Abschluss durchgeführt, welche sich durch die i.d.R. von den börsennotierten Unternehmen eingesetzten EDV-Programmen bewerkstelligen lässt; vgl. *Leibfried*, Problemfelder, Stbg 2003, S. 212.

¹⁵⁸⁹ Nach US-amerikanischem Steuerrecht wird die *cash method* vornehmlich von natürlichen Personen aus dem Dienstleistungsbereich genutzt; vgl. *Vorwold*, tax accounting, StuW 2002, S. 236.

¹⁵⁹⁰ So wird auch im US-amerikanischen Steuerrecht die Anwendung der *cash method* insoweit nicht zugelassen, als es sich um Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit dem Vorratsvermögen handelt, was letztlich der Einbeziehung von Vorratsbeständen in diese zahlungsorientierte Konzeption entspricht; vgl. *Reusch*, Bilanzsteuerrecht, S. 40; *Kadel*, Einkommensermittlung, IStR 2001, S. 422.

¹⁵⁹¹ Vgl. *Bach*, Cash-flow-Steuer, S. 42 ff.; *Piller*, Cash-flow-Steuern, S. 58 ff.

¹⁵⁹² Vgl. *Dziadkowski*, Überschussrechnung, BB 2000, S. 400 f.

B Problematik qualitativer Abgrenzungskriterien

Im geltenden Steuerrecht wird bei der Bestimmung des zur vereinfachten Gewinnermittlungsmethode berechtigten Personenkreises grundsätzlich an die handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht angeknüpft, womit faktisch Freiberufler generell, Gewerbetreibende jedoch nur in sehr engen Grenzen von dem Wahlrecht zwischen den beiden Konzeptionen Gebrauch machen können.¹⁵⁹³ Dies kann zu einer faktischen Ungleichbehandlung zwischen Freiberuflern und Gewerbetreibenden führen, welche sich gerade in den Grenzfällen, in denen die Einkünfte nicht eindeutig als freiberuflich bzw. gewerblich qualifiziert werden können, nicht immer sachlich rechtfertigen lässt.¹⁵⁹⁴ Die gleichen Schwierigkeiten können auch bei der Differenzierung nach der Inanspruchnahme des Kapitalmarktes sowie der Differenzierung nach Branchen auftreten. So lässt sich nicht begründen, warum ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen zwingend einen Betriebsvermögensvergleich für steuerliche Zwecke aufzustellen hat, während ein nicht auf dem Kapitalmarkt auftretendes, jedoch vergleichbares Unternehmen, das freiwillig eine Informationsbilanz erstellt und über entsprechendes Rechnungslegungs-Know-how sowie Rechnungswesenprogramme verfügt, in den Genuss des Wahlrechts kommt. Zudem hat das Kriterium der Kapitalmarktorientierung, welches primär im Zusammenhang mit der Verpflichtung zu einer IAS- Informationsbilanz Bedeutung hat,¹⁵⁹⁵ im Hinblick auf die Geltungsbereiche einer steuerliche Gewinnermittlung willkürlichen Charakter.

Vor dem Hintergrund einer verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlung ist auch die Differenzierung nach verschiedenen Branchen, bspw. zwischen anlageintensiven Industrieunternehmen und Dienstleistungsunternehmen in vielen Fällen nur schwer begründbar. Außerdem spielen die einer branchenmäßigen Differenzierung zugrundeliegenden Überlegungen, übergangsbedingte Steuerausfälle bzw. stark schwankende Periodenergebnisse zu vermeiden, dann keine Rolle, wenn die Einnahmen-Überschussrechnung über die Aufnahme zusätzlicher Bestandselemente modifiziert wird.¹⁵⁹⁶ Allgemein lässt sich bei der Abgrenzung des persönlichen Geltungsbereichs anhand qualitativer Kriterien nicht ausschließen, dass eine eindeutige Zuordnung häufig nicht zweifelsfrei mög-

¹⁵⁹³ Vgl. *Kanzler*, Gewinnermittlung, FR 1998, S. 238 f.; *Bergkemper* in H/H/R, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 512; *Kruse/Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 7; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 448.

¹⁵⁹⁴ In einem anderen Zusammenhang vgl. *Kalb-Arnold*, Gewinnermittlung, S. 29: „§ 4 Abs. 3 EStG soll zwar der Vereinfachung dienen, nicht aber einzelne Personenkreise besser oder schlechter stellen, denn das Steuerrecht wird vom Gedanken steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichheit getragen.“ Kritisch zu der Nichterfassung von Freiberuflern durch § 141 AO vgl. *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 11.

¹⁵⁹⁵ Vgl. *Böcking*, IAS, WPg 2001, S. 1434 ff.; *ders.*, Einzelabschluss, WPg 2002, S. 925 f.; *Hüttche*, IAS, BB 2002, S. 1804; *Kirsch*, Umsetzung, WPg 2003, S. 275 ff.

¹⁵⁹⁶ So zielt unsere Untersuchung der Einnahmen-Überschussrechnung auf Modifikationen ab, die die Aufnahme zusätzlicher Bestandselemente vorsehen; vgl. 5. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt S. 330.

lich ist, womit es zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung zwischen zwei vergleichbaren Unternehmen kommen kann.

Darüber hinaus besteht das Problem, dass qualitative Kriterien häufig zu unbestimmt sind und zur Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Konkretisierung bedürfen. Während für die Frage, wann genau von kapitalmarktorientierten Unternehmen auszugehen ist, auf die Regelungen des Wertpapierhandelsgesetzes, etwa § 2 Abs. 5 WpHG, zurückgegriffen werden kann,¹⁵⁹⁷ ist eine branchenmäßige Abgrenzung problematisch, da sich die Unternehmen nicht immer eindeutig einer einzelnen Branche zuordnen lassen. Ohne Konkretisierung dieser qualitativen Kriterien bestünden erhebliche Ermessensspielräume für den Steuerpflichtigen, die ihm über das vorgesehene Maß hinaus die freie Wahl zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten ermöglichen würden. Hinzu kommt, dass die Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs anhand unbestimmter qualitativer Kriterien zu Streitfragen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen könnte, welche auf beiden Seiten zusätzliche Kosten verursachen würden.¹⁵⁹⁸ Zur erforderlichen Konkretisierung solcher Kriterien bietet es sich daher an, neben den qualitativen auch quantitative Abgrenzungsmerkmale heranzuziehen.¹⁵⁹⁹

2. Abschnitt: Differenzierung anhand quantitativer Kriterien

A Mögliche Größenkriterien

Der Rückgriff auf quantitative Kriterien bei der Formulierung der Anwendungsbereiche der beiden Gewinnermittlungsmethoden hätte den Vorteil, dass der jeweilige Personenkreis genau definiert ist. Durch die Heranziehung konkreter Werte als Abgrenzungsmerkmale entstehen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Fiskus keine Interpretationsspielräume, wie sie bei qualitativen Kriterien auftreten können. Der Objektivierung der Gewinnermittlung wäre damit Rechnung getragen. Dies gilt sowohl für den Fall, dass die Geltungsbereiche nur über quantitative Kriterien definiert werden, als auch für den Fall, dass die jeweiligen Personenkreise über eine Kombination aus qualitativen und quantitativen Merkmalen abgegrenzt werden. So wird nach geltendem Recht das Kriterium steuerliche Buchführungspflicht durch die in § 141 AO aufgeführten Größenmerkmale

¹⁵⁹⁷ So bezieht sich auch § 292a HGB, der die Möglichkeit zur Erstellung eines befreienden Konzernabschlusses nach u.a. IAS für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen regelt, auf § 2 Abs. 5 WpHG.

¹⁵⁹⁸ Vgl. Übersicht zur BFH-Rechtsprechung zur Wahl der Gewinnermittlungsart in *Ritzrow*, Besonderheiten, StWa 1995, S. 206 ff.

¹⁵⁹⁹ So werden nach geltendem Steuerrecht zur Konkretisierung des qualitativen Merkmals *steuerliche Buchführungspflicht* die quantitativen Größenkriterien des § 141 AO herangezogen.

konkretisiert. Bei diesen handelt es sich derzeit im Wesentlichen um den jährlichen Umsatz i.S.d. UStG sowie den jährlichen Gewinn i.S.d. EStG.¹⁶⁰⁰

Als denkbare Alternativen können u.a. die Anzahl der Arbeitnehmer oder die Bilanzsumme genannt werden, welche auch im Handelsrecht als Größenkriterien dienen.¹⁶⁰¹ Gemeinsam ist diesen wie den geltenden Merkmalen, dass sie die Größe des Unternehmens als Einkunftsquelle widerspiegeln können. Dabei ist dem Fiskus bei größeren Unternehmen an umfassenderen Dokumentationsunterlagen gelegen als bei kleineren Unternehmen.¹⁶⁰² An dem Größenmerkmal Bilanzsumme ist jedoch problematisch, dass zu deren Kenntnis schon eine Bilanz aufgestellt werden müsste und eine mit der Einnahmen-Überschussrechnung bezweckte Erleichterung für den Steuerpflichtigen insofern gar nicht erreicht werden kann.¹⁶⁰³ Alternativ hierzu könnte daher die Summe aus Anlage- und Vorratsvermögen als Abgrenzungskriterium herangezogen werden. Die Anknüpfung an die bestehenden Größenmerkmale Gewinn und Umsatz hätte jedoch den Vorteil, dass diese Werte unmittelbar aus der steuerlichen Gewinnermittlung bzw. Umsatzsteuererklärung des Vorjahres abgelesen werden können und nicht erst noch gesondert ermittelt werden müssen.¹⁶⁰⁴

B Problematik quantitativer Abgrenzungskriterien

Die Problematik, die mit einer Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs anhand quantitativer Kriterien einhergeht, besteht in zweierlei Hinsicht. Erstens wird mit quantitativen Größenmerkmalen die hiermit bezweckte Differenzierung zwischen großen und kleinen Unternehmen nicht immer erreicht. So würden bspw. sehr große Unternehmen, die einen nur sehr geringen Gewinn erzielen, möglicherweise auch als klein eingestuft. Die Schwierigkeit liegt darin, möglichst repräsentative, die Größe des Unternehmens widerspiegelnde Kriterien festzulegen. Dabei kann nie ausgeschlossen werden, dass Steuerpflichtige entgegen der mit dem Größenmerkmal bezweckten Abgrenzung dem nicht für sie vorgesehenen Geltungsbereich zugeordnet werden.¹⁶⁰⁵ In diesem Zusammenhang sind auch zufällige Schwankungen der jeweils herangezogenen Größen, z.B. Umsatz-

¹⁶⁰⁰ Vgl. § 141 Abs. 1 Nr.1, 4, 5 AO. Zusätzlich spielt bei Land- und Forstwirten der Wirtschaftswert i.S.d. § 46 BewG der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen eine Rolle; vgl. § 141 Abs. 1 Nr.3 AO; ausführlich hierzu vgl. *Kruse/Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 12 ff.; *Trzaskalik* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 15 ff.

¹⁶⁰¹ Vgl. § 267 Abs. 1 Nr.1-3 und Abs. 2 Nr.1-3 HGB; im Handelsrecht spielt die Einteilung in Größenklassen u.a. für Erleichterungen bei der Abschlusserstellung sowie für Prüfungs- und Publikationspflichten eine Rolle.

¹⁶⁰² Vgl. *Trzaskalik* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 11.

¹⁶⁰³ Zum Merkmal der Bilanzsumme vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6.Aufl., § 267 HGB, Rz. 1, 7 ff.

¹⁶⁰⁴ Vgl. *Kruse/Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 14, 21 f.; *Trzaskalik* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 15, 19.

¹⁶⁰⁵ Hier bietet sich an, an die kumulative Erfüllung mehrerer quantitativer Vorraussetzungen anzuknüpfen, wie dies nach § 267 HGB der Fall ist; ausführlich hierzu vgl. *A/D/S*, Rechnungslegung, 6.Aufl., § 267 HGB, Rz. 16 ff.

veränderungen oder volatile Periodengewinne, zu beachten. Bei der Anknüpfung an solche Merkmale besteht die Gefahr, dass der Steuerpflichtige den Schwankungen folgend ständig zwischen den Gewinnermittlungsmethoden wechseln kann bzw. muss.¹⁶⁰⁶

Zweitens muss ein Grenzwert für jedes relevante Größenkriterium festgelegt werden, dessen Über- bzw. Unterschreitung die jeweilige Zuordnung zu den Anwendungsbereichen der Konzeptionen auslöst.¹⁶⁰⁷ Die Bestimmung eines solchen Grenzwertes kann dabei nur willkürlich erfolgen. Warum dieser Wert bspw. den Betrag 100.000 und nicht den Betrag 200.000 annehmen soll, lässt sich sachlich kaum begründen. Zudem wäre mit der willkürlichen Festlegung von Grenzwerten eine mögliche Ungleichbehandlung vergleichbarer Unternehmen verbunden. Dies gilt gerade für Unternehmen, bei denen die relevanten Größenmerkmale in der Nähe des Grenzwertes liegen, da es dann häufig dazu kommen kann, dass diese Grenze bei einem Unternehmen unterschritten, bei einem fast identischen Unternehmen jedoch zufällig überschritten wird. Im Ergebnis müsste ein Unternehmen einen Betriebsvermögensvergleich erstellen, während das andere ein Wahlrecht zwischen beiden Methoden hätte, ohne dass wesentliche Unterschiede zwischen den beiden Unternehmen diese Ungleichbehandlung rechtfertigen würden. Die schon bei qualitativen Abgrenzungskriterien in Teilbereichen mögliche Ungleichbehandlung kann damit auch durch die Formulierung quantitativer Größenmerkmale nicht beseitigt werden.

3. Abschnitt: Generelles Wahlrecht

Die dargestellten Probleme, die bei einer Abgrenzung der persönlichen Anwendungsbereiche der beiden Gewinnermittlungskonzeptionen sowohl durch qualitative als auch durch quantitative Kriterien auftreten können, führen zu der Überlegung, allen Unternehmen ein generelles Wahlrecht zwischen den beiden Methoden einzuräumen. Sämtliche hiermit zusammenhängenden Abgrenzungsschwierigkeiten würden entfallen. Die Gefahr einer möglichen Ungleichbehandlung identischer Unternehmen bestünde insoweit nicht mehr, als es allen Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften offen steht, diese mittels Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Auch tritt in diesem Zusammenhang das Problem einer willkürlichen Festlegung von Abgrenzungskriterien und von Grenzwerten nicht mehr auf. Dem Nachteil, dass durch einen unbeschränkten Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung die durch diese Methode er-

¹⁶⁰⁶ Hier bietet sich an, auf das Vorliegen der quantitativen Voraussetzungen über einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen, wie dies in § 267 Abs. 4 HGB verlangt wird; vgl. *A/D/S, Rechnungslegung*, 6. Aufl., § 267 HGB, Rz. 16 ff.

¹⁶⁰⁷ Zu den aktuellen Grenzwerten des § 141 Abs. 1 Nr.1-5 AO vgl. *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 11-20.

mittelten Periodenergebnisse sehr volatil ausfallen und damit Probleme für den Fiskus und den Steuerpflichtigen auslösen können,¹⁶⁰⁸ kann damit begegnet werden, dass in diese zahlungsorientierte Methode periodisierende Bestandselemente aufgenommen werden. Insbesondere wenn neben den bestehenden Periodisierungen auf den Gebieten des Anlagevermögens sowie der Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten zusätzlich Vorratsbestände, erhaltene Anzahlungen sowie langfristig kumulierende Rückstellungen in die Einnahmen-Überschussrechnung einbezogen werden,¹⁶⁰⁹ kann auch die grundsätzlich an Zahlungen anknüpfende steuerliche Bemessungsgrundlage periodisch geglättet und gleichzeitig den Problemen volatiler Periodenergebnisse begegnet werden.¹⁶¹⁰ Ein für alle Unternehmen geltendes Wahlrecht zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten lässt sich somit durch eine entsprechende Konzipierung der Einnahmen-Überschussrechnung in Richtung eines beschränkten Bestandsvergleichs stützen.

Eine mit dem generellen Wahlrecht verbundene Gefahr darf jedoch nicht aus den Augen gelassen werden. So besteht bei Leistungsbeziehungen zwischen zwei verbundenen Konzernunternehmen durch die gegensätzliche Wahl der Gewinnermittlungsmethode ein erheblicher Gestaltungsspielraum. Aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes zwischen verbundenen Unternehmen können die untereinander fließenden Zahlungen zeitlich beliebig hinausgeschoben werden.¹⁶¹¹ Entscheidet sich das zur Leistung verpflichtete Unternehmen für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, während das zur Zahlung verpflichtete Unternehmen den steuerlichen Gewinn über den Betriebsvermögensvergleich ermittelt, führt das Hinauszögern von Zahlungen aus Sicht des Konzerns zu einer Steuerstundung, die je nach zeitlichem und betragsmäßigen Ausmaß des Zahlungsaufschubs erhebliche Zinswirkungen zur Folge haben kann.¹⁶¹² Beim bilanzierenden Leistungsempfänger wäre im Zeitpunkt der Leistungserbringung ein Betriebsausgabenabzug möglich, während der überschussrechnende Zahlungsempfänger erst zeitlich verzögert im Zahlungszeitpunkt eine Betriebseinnahme zu versteuern hat.¹⁶¹³ Aus Konzernsicht läge hierin ein enormer Gestaltungs-

¹⁶⁰⁸ Zu den möglichen Problemen der geltenden Konzeption der 4-3-Rechnung bei einer Erweiterung deren Anwendungsbereichs vgl. 5. Teil, 1. Kapitel, 3. Abschnitt, S. 309 ff.; für den Steuerpflichtigen sind Progressions-, Zinseffekte sowie Verlustverrechnungsprobleme zu nennen, für den Fiskus insbesondere übergangsbedingte Steuerausfälle. Zur Volatilität einer auf Zahlungen basierenden steuerlichen Bemessungsgrundlage vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 191 ff., 453; *Drüen*, Gewinnermittlungsart, DStR 1999, S. 1590; *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 1999, S. 153; *Tipke*, Reform, StuW 2002, S. 164.

¹⁶⁰⁹ Zu den möglichen Modifizierungen der Einnahmen-Überschussrechnung vgl. Abbildung 7, S. 377.

¹⁶¹⁰ Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rz. 191 ff., 453; *Drüen*, Gewinnermittlungsart, DStR 1999, S. 1590.

¹⁶¹¹ Allgemein zur Möglichkeit, durch Vorziehen oder Aufschieben von Zahlungen, Gewinne vor- oder nachzuverlagern vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1583 ff. Dies gilt umso mehr, wenn kein Interessengegensatz zwischen den beiden Transaktionspartnern besteht; vgl. *Mitschke*, Analyse, StuW 1988, S. 130.

¹⁶¹² Zum Anreiz einer steuerstundenden Gewinnnachverlagerung infolge der Steuerbarwertminimierung vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1582 f.; *Schult*, Steuerlehre, S. 360 f.

¹⁶¹³ Zur fehlenden zeitlichen Erfassungskorrespondenz zwischen den beiden Konzeptionen im Zusammenhang mit einem Zwischenfinanzierungsbedarf für den Fiskus vgl. *Wagner*, Internationalisierung, DB 1998, S. 2077.

spielraum, der dazu verleiten könnte, das Unternehmen in möglichst viele rechtlich selbständige Einheiten aufzuspalten, mit Hilfe derer die fehlende Korrespondenz zwischen Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung steuerplanerisch ausgenutzt werden könnte. Aufgrund dieser Problematik sind Sonderregelungen für Konzernunternehmen in Betracht zu ziehen, welche jedoch wie alle Fragen der Konzernbesteuerung in dieser Untersuchung nicht näher erörtert werden sollen.

Ein generelles uneingeschränktes Wahlrecht würde auch Nicht-Konzernunternehmen im gewissen Rahmen Gestaltungsspielräume eröffnen. So könnte ein jederzeit möglicher Wechsel zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten von den Steuerpflichtigen derart ausgenutzt werden, dass für den jeweiligen Veranlagungszeitraum die Konzeption gewählt wird, die in der betrachteten Periode die geringere Steuerbelastung zur Folge hat.¹⁶¹⁴ Durch die jeweils optimale Wahl der Gewinnermittlungsmethode kann der Steuerpflichtige im Ergebnis eine Steuerstundung mit dem für ihn positiven Zinseffekt erreichen.¹⁶¹⁵ Gleichzeitig entsteht das Problem, dass es durch einen ständigen Wechsel zwischen den beiden Konzeptionen nur noch in Ausnahmefällen zu einer stetigen Anwendung einer Gewinnermittlungsmethode kommt und erhebliche Verwaltungskosten für den Fiskus sowie für das Unternehmen entstehen können.¹⁶¹⁶ Auch würde infolge einer fehlenden intertemporalen Vergleichbarkeit der Gewinnermittlungen die Planungssicherheit sowohl für den Fiskus als auch für den Steuerpflichtigen deutlich beeinträchtigt. Daher sollte diesen Spielräumen durch eine zeitliche Bindung an die einmal gewählte Gewinnermittlungsart begegnet werden, wonach das Unternehmen bspw. mindestens 5 Jahre zur Anwendung der einmal gewählten Methode verpflichtet werden soll.¹⁶¹⁷ Wird an das generelle Wahlrecht eine solche gesetzliche Mindestbindungsfrist geknüpft, können Gestaltungsspielräume eingeschränkt und mögliche Planungsunsicherheiten vermieden werden.

Versehen mit einer zeitlichen Bindungsfrist ist ein generelles Wahlrecht zwischen dem Betriebsvermögensvergleich und der Einnahmen-Überschussrechnung grundsätzlich zu begrüßen, da hiermit einerseits ein Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit geleistet wird, andererseits die Schwierigkei-

¹⁶¹⁴ Zu Gestaltungsüberlegungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart vgl. *Pickert*, Gewinnermittlung, DB 1994, S. 1585 f.; vgl. *Take*, Kommentar, BB 2001, S. 713.

¹⁶¹⁵ Auch könnten durch die jeweils optimale Wahl der Gewinnermittlungsmethode Progressionseffekte vermieden werden. Denkbar wäre über die entsprechende Wahl der Konzeption eine Gewinnnivellierung herbeizuführen; zur Gewinnnivellierung vgl. *Lück/Schult*, Gewinnnivellierung, SteuerStud 2003, S. 314 ff.

¹⁶¹⁶ Vgl. Begründung in *BFH* v. 9.11.2000, IV R 18/00, BStBl.II 2001, S. 102.

¹⁶¹⁷ Nach Rechtsprechung des BFH soll die zeitliche Bindungsfrist für die einmal gewählte Gewinnermittlungsmethode 3 Jahre betragen, was er unter Anlehnung an den 3-jährigen Betriebsprüfungsturnus begründet; vgl. *BFH* v. 9.11.2000, IV R 18/00, BStBl.II 2001, S. 102; ebenso H 17 EStR.

ten einer willkürlichen Abgrenzung der Anwendungsbereiche vermieden werden. Dadurch, dass die Einnahmen-Überschussrechnung als vereinfachte Gewinnermittlungsmethode im Wesentlichen allen Steuerpflichtigen offen stünde, würde schließlich der Wirtschaftlichkeit und Praktikabilität der Rechnungslegung in besonderem Maße Rechnung getragen.¹⁶¹⁸ Dieser Vorteil erlangt umso mehr Bedeutung, als mit einer zunehmenden Verpflichtung der Unternehmen zur Erstellung einer Informationsbilanz ohnehin ein administrativer Mehraufwand für die Unternehmen verbunden ist. Mit der Möglichkeit zur Erstellung einer für Steuerzwecke vereinfachten zahlungsorientierten Gewinnermittlung würden die Unternehmen nicht zu sehr belastet.

2. Kapitel: Zusammenfassung

Das europäische Bilanzrecht und damit auch die deutsche Rechnungslegung sind in einem tiefgreifenden Wandel begriffen. Ein mögliches Vordringen der International Accounting Standards (IAS) bis in den Einzelabschluss wirft aus steuerlicher Sicht zwangsläufig die Frage nach der Zukunft des altertümlichen Maßgeblichkeitsgrundsatz auf. Die Zielsetzung dieses Forschungsgutachtens bestand zum einen darin, die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im geltenden Recht zu untersuchen und Konsequenzen sowie den Reformbedarf aufzuzeigen, die sich aus einer Aufhebung dieses Grundsatzes ergeben. Zum anderen sollten mögliche Modelle und Konzeptionen einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung erarbeitet werden. Vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen der Rechnungslegung und der Überlegungen zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage – zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung – war dabei insbesondere zu prüfen, inwieweit Regelungen der International Accounting Standards (IAS) übernommen werden könnten.

Die Untersuchung hat zu folgenden Ergebnissen geführt:

- Der **Grundsatz der Maßgeblichkeit** hat seit mehr als 100 Jahren das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz in durchaus unterschiedlicher Weise geprägt. Eine Aufhebung dieses Grundsatzes hätte nicht nur Folgewirkungen auf verschiedene Bereiche des Steuerrechts, sondern würde vor dem Hintergrund einer zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegungen auch auf andere Rechtsbereiche wie das Gesellschafts- und Schuldrecht, das Insolvenzrecht, das Bankrecht oder auch das Berufsrecht abstrahlen (vgl. Tabelle 19)

¹⁶¹⁸ Zur Einfachheit und Transparenz der Besteuerung als ökonomische Besteuerungsprinzipien vgl. 3. Teil, 2. Kapitel, 2. Abschnitt, B. Einfachheit und Transparenz der Besteuerung, S. 20 f.

- **Neukonzeption der Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes:**
Die Anforderungen, die an ein geordnetes Gewinnermittlungsrecht zu stellen sind, werden durch die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und ergänzende ökonomische Prinzipien vorgegeben und durch allgemeine Gewinnermittlungsprinzipien weiter konkretisiert. Aus diesen Prinzipien folgt, dass die steuerliche Gewinnermittlung eine möglichst eigentumsschonende, objektivierbare, folgerichtige und zugleich praktikable Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherzustellen hat. Die entwickelten Anforderungen an die steuerliche Gewinnermittlung bilden jedoch ein bewegliches System, aus dem keine ausdifferenzierte Gewinnermittlungsmethode streng logisch abgeleitet werden kann. Als mögliche Methoden kommen sowohl eine Gewinnermittlung durch Periodisierung (Betriebsvermögensvergleich) als auch eine Gewinnermittlung auf Grundlage von Zahlungsvorgängen in Betracht (Einnahmen Überschuss-Rechnung).
- **Betriebsvermögensvergleich – Ausgestaltung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts:**
Einem eigenständigen Bilanzsteuerrecht liegt die Idee eines funktionspezifisch differenzierten Rechnungslegungssystems zugrunde. Dies bedeutet indes nicht notwendig, dass sich das Steuerrecht vollständig von den handelsrechtlichen Regelungen bzw. den IAS entfernen muss. Vor dem Hintergrund eines möglichen Vordringens der IAS bis in den Einzelabschluss und der Überlegungen zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (zumindest im Bereich der Unternehmensbesteuerung) ist gerade die Frage von besonderem Interesse, inwieweit bei einer Neukonzeption der Gewinnermittlung auch Regelungen der IAS übernommen werden könnten. Den Ausgangspunkt der Untersuchung bildeten deshalb die einschlägigen Regelungen der IAS. Diese wurden in einem zweiten Schritt mit dem geltenden Bilanzsteuerrecht verglichen und in einem dritten Schritt anhand der definierten Anforderungen an ein Gewinnermittlungsrecht abschließend bewertet. Analysiert wurden sowohl allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung als auch ausgewählte Bilanzierungsfelder der Aktiv- und Passivseite. Die Ergebnisse sind in einer Übersicht zusammengefasst (vgl. Tabelle 20). Es zeigt sich, dass in einigen Bilanzierungsfragen die IAS-Regelungen durchaus einen geeigneten Referenzpunkt für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht bilden können.
- **Einnahmen-Überschussrechnung – Mögliche Modifikationen:** Die Einnahmen-Überschussrechnung wurde in Richtung eines vereinfachten Bestandsvergleichs fortentwickelt. Insbesondere für den Bereich der Vorräte (einschließlich der damit zusammenhängenden erhaltenen Kundenanzahlungen) sowie für langfristig kummulierende Rückstellungen wird – im Vergleich mit der geltenden Rechtslage – die Aufnahme weiterer periodisierender

Elemente vorgeschlagen. Dadurch könnten mögliche Ergebnisschwankungen geglättet werden und zugleich die Voraussetzungen für eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches dieser Rechnung über die Gruppe der Freiberufler hinaus geschaffen werden. Zu den Ergebnissen im Einzelnen vergleiche Tabelle 21 Einnahmen-Überschussrechnung - Modifikationen.

- **Umsetzung:** Im Rahmen der Neugestaltung einer steuerlichen Gewinnermittlung sollten die beiden untersuchten Gewinnermittlungskonzeptionen, Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung, nebeneinander zugelassen werden. Damit hätten bilanzierende Steuerpflichtige einmal die Möglichkeit, ihre Steuerbilanz durch eine Überleitungsrechnung aus einem IAS Abschluss abzuleiten bzw. Steuer- und IAS Bilanz aus einer gemeinsamen Basisrechnung zu entwickeln. Allen Steuerpflichtigen sollte aber auch die Möglichkeit eingeräumt werden, ihren Gewinn vereinfacht durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Ausgehend vom Grundsatz der Totalgewinnlichkeit sollte den Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden zugestanden werden, welches zur Herstellung von Planungssicherheit jedoch an eine zeitliche Bindungsfrist von bspw. 5 Jahren zu knüpfen ist.

Rechtsbereich	Vorschriften
Steuerrecht	
Einkommensteuergesetz	Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Gewinneinkünften
Körperschaftsteuergesetz	Ermittlung der Bemessungsgrundlage
	Sondervorschriften (z.B. Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung, § 8 a KStG)
Gewerbsteuergesetz	Ermittlung des Gewerbeertrages
Umwandlungssteuergesetz:	Übertragungs-/Übernahmeergebnis
Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz i.V.m. Bewertungsgesetz	Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteile)
Weitere Rechtsbereiche	
Gesellschaftsrecht / Schuldrecht	Gewinnverwendung / Entnahmeregelungen
	Haftungsrechtliche Vorschriften
Insolvenzrecht	Vorliegen einer Überschuldung

Bankrecht	Eigenkapitalquote nach KWG
	Anforderungen bei Kreditvergaben
Berufsrecht	Betätigungsfeld der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer und Zugangsmöglichkeiten zu diesen Berufen

Tabelle 19: Rechtsbereiche und Maßgeblichkeitsgrundsatz

	IAS	Steuerrecht de lege lata	Steuerrecht de lege ferenda
Zielsetzung und zentrale Grundsätze der Rechnungslegung			
Zielsetzung	Informationsfunktion	Zahlungsbemessungsfunktion	Zahlungsbemessungsfunktion
Zentrale Grundsätze der Rechnungslegung			
Systematik	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Underlying assumptions</i> und <i>qualitative characteristics</i> im <i>framework</i> und IAS 1 geregelt • Focus: Bereitstellung von entscheidungsnützlichen Informationen ⇒ besondere Stellung des Grundsatzes der Relevanz 	<ul style="list-style-type: none"> • Rahmengrundsätze und Fundamentalprinzipien größtenteils im <i>HGB</i> kodifiziert • Focus: vorsichtige Ermittlung eines ausschüttbaren Gewinns ⇒ besondere Stellung des <i>Vorsichtsprinzips</i> und der Objektivierungsgrundsätze 	<ul style="list-style-type: none"> • Kodifizierung allgemeiner Gewinnermittlungsgrundsätze im Steuerrecht • Focus: objektivierbare Ermittlung eines möglichst sicheren Gewinns ⇒ besondere Stellung der Objektivierungsgrundsätze
Grundsatz der Wesentlichkeit	<ul style="list-style-type: none"> • Aufnahme nur von für die wirtschaftliche Entscheidung der Abschlussadressaten relevanten Informationen (weite Interpretation) 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufnahme nur von für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relevanten Informationen (enge Interpretation) 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufnahme nur von für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relevanten Informationen (enge Interpretation)
Periodisierungsregeln:			
<i>Realisationsprinzip</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Ertragserfassung mit Umsatzakt (eingeschränkter Regelfall) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ertragserfassung mit Umsatzakt (Regelfall) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ertragserfassung mit Umsatzakt (Regelfall)

	<ul style="list-style-type: none"> • teilw. auch vorgelagerte Ertragserfassung (z.B. bei Auftragsfertigung, Ansatz eines höheren fair value bei Finanzinstrumenten oder im Bereich der investment properties) oder nachgelagerte Ertragserfassung (z.B. bei Tauschgeschäften) 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine vorgelagerte Ertragserfassung • Nachgelagerte Ertragserfassung als Ausnahmefall (z.B. bei Rücklagen für Ersatzbeschaffung) 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine vorgelagerte Ertragserfassung • Nachgelagerte Ertragserfassung als Ausnahmefall
<i>matching principle</i>	<ul style="list-style-type: none"> • enge Verknüpfung von Aufwand- und Ertragserfassung 	<ul style="list-style-type: none"> • eingeschränkte Verknüpfung von Aufwand- und Ertragserfassung (nach dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung leistungsbezogener Wertminderungen) 	<ul style="list-style-type: none"> • eingeschränkte Verknüpfung von Aufwand- und Ertragserfassung (nach dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung leistungsbezogener Wertminderungen)
<i>Imparitätsprinzip</i>	<ul style="list-style-type: none"> • konzeptionelle Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten (Imparitätsgedanken in Einzelstandards) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten (eingeschränkt insbes. durch Abschaffung der Drohverlustrückstellungen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten
Objektivierungsregeln:			
<i>Einzelbewertung und Saldierungsverbot</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Einzelbewertung und Saldierungsverbot (gewichtige Ausnahmen, z.B. Bildung von <i>cash generating units</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Einzelbewertung und Saldierungsverbot (Ausnahmen primär aus Vereinfachungsgründen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Einzelbewertung und Saldierungsverbot (Ausnahmen primär aus Vereinfachungsgründen)
<i>Stichtagsprinzip</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Verhältnisse zum Abschlussstichtag maßgebend 	<ul style="list-style-type: none"> • Verhältnisse zum Abschlussstichtag maßgebend 	<ul style="list-style-type: none"> • Verhältnisse zum Abschlussstichtag maßgebend
	<ul style="list-style-type: none"> • Werterhellende Tatsachen (bis Tag der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses) zu berücksichtigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Werterhellende Tatsachen (bis Tag der Bilanzerstellung) zu berücksichtigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Werterhellende Tatsachen (bis Tag der Bilanzerstellung) zu berücksichtigen
	<ul style="list-style-type: none"> • Wertbegründende Tatsachen nicht zu berücksichtigen (Ausnahmen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Wertbegründende Tatsachen nicht zu berücksichtigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Wertbegründende Tatsachen nicht zu berücksichtigen
Ausgewählte Bilanzierungsfelder			
Aktive Bilanzierungseinheiten - Ansatz dem Grunde nach -			

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	<i>asset</i>	Wirtschaftsgut	Wirtschaftsgut
	<ul style="list-style-type: none"> • Ressource als Ergebnis vergangener Ereignisse 	<ul style="list-style-type: none"> • Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder vermögenswerte Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Bilanzierende etwas kosten lässt 	<ul style="list-style-type: none"> • Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder vermögenswerte Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Bilanzierende etwas kosten lässt
	<ul style="list-style-type: none"> • Zufluss künftigen wirtschaftlichen Nutzens 	<ul style="list-style-type: none"> • in der Regel Nutzung über mehrere Wirtschaftsjahre 	<ul style="list-style-type: none"> • in der Regel Nutzung über mehrere Wirtschaftsjahre
	<ul style="list-style-type: none"> • Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses 	<ul style="list-style-type: none"> • einer besonderen Bewertung zugänglich • Übertragbarkeit mit dem Betrieb 	<ul style="list-style-type: none"> • einer besonderen Bewertung zugänglich • Übertragbarkeit mit dem Betrieb
Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	Personelle Zuordnung:	Personelle Zuordnung:	Personelle Zuordnung:
	<ul style="list-style-type: none"> • Kriterium der Verfügungsmacht als Ausfluss des Prinzips <i>substance over form</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • tatsächliche Herrschaftsausübung gem. § 39 AO: Zuordnung nach dem wirtschaftlichen Eigentum, das an zivilrechtliche Strukturen anknüpft 	<ul style="list-style-type: none"> • tatsächliche Herrschaftsausübung gem. § 39 AO: Zuordnung nach dem wirtschaftlichen Eigentum, das an zivilrechtliche Strukturen anknüpft
	<ul style="list-style-type: none"> • <i>risk and reward-approach</i> Tragung aller wesentlichen Risiken und Chancen 	<ul style="list-style-type: none"> • vollständige und auf Dauer angelegte Herrschaftsausübung 	<ul style="list-style-type: none"> • vollständige und auf Dauer angelegte Herrschaftsausübung
Einzelfragen:			
<i>Immaterielle Vermögenswerte</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung erworbener oder qualifizierter selbstgeschaffener immaterieller Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswerte
	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffenen Firmenwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffenen Firmenwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffenen Firmenwert
<i>Sachanlagevermögen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Sonderstellung von Immobilien (<i>investment property</i>) zu Anlagezwecken 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderstellung von Immobilien zu Anlagezwecken 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderstellung von Immobilien zu Anlagezwecken
	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung nachträglicher Ausgaben, die eine wesentliche Verbesserung gewährleisten 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung nachträglicher Ausgaben, die eine wesentliche Verbesserung gewährleisten 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung nachträglicher Ausgaben, die eine wesentliche Verbesserung gewährleisten

	<ul style="list-style-type: none"> • Komponentenbilanzierung ermöglicht Atomisierung von Vermögenswerten 	<ul style="list-style-type: none"> • einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang verhindert Atomisierung von Vermögenswerten 	<ul style="list-style-type: none"> • einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang verhindert Atomisierung von Vermögenswerten
<i>Finanzinstrumente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Sonderstellung der finanziellen Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderstellung der finanziellen Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderstellung der finanziellen Vermögenswerte
	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente (Bilanzwirksamkeit ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente, da schwebende Geschäfte 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente, da schwebende Geschäfte
	<ul style="list-style-type: none"> • Hedge-Accounting zum fair-value 	<ul style="list-style-type: none"> • Kompensatorische Bewertung durch Bildung von Bewertungseinheiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung einer Anlehnung an das IAS-Vorgehen
<i>Leasing</i>	wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer:	wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer:	wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer:
	<ul style="list-style-type: none"> • vereinbarter Eigentumsübergang 	<ul style="list-style-type: none"> • vereinbarter Eigentumsübergang 	<ul style="list-style-type: none"> • vereinbarter Eigentumsübergang
	<ul style="list-style-type: none"> • Spezialleasing 	<ul style="list-style-type: none"> • Spezialleasing 	<ul style="list-style-type: none"> • Spezialleasing
	<ul style="list-style-type: none"> • Günstige Kaufoption 	<ul style="list-style-type: none"> • attraktive Anschlussverwertung 	<ul style="list-style-type: none"> • attraktive Anschlussverwertung
	<ul style="list-style-type: none"> • Laufzeit überwiegender Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> • Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Gesamtlaufzeit nahezu deckungsgleich 	<ul style="list-style-type: none"> • Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Gesamtlaufzeit nahezu deckungsgleich
	<ul style="list-style-type: none"> • Barwerttest 	(-)	(-)
<i>Teilgewinnrealisierung</i>	Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigungsfortschritt bei langfristigen Auftragsfertigungen	Realisationsprinzip verbietet eine Teilgewinnrealisierung	Realisationsprinzip verbietet eine Teilgewinnrealisierung
Aktive Bilanzierungseinheiten - Ansatz der Höhe nach -			
Zugangsbewertung:			
<i>Anschaffungskosten</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Maßgeblichkeit der Gegenleistung 	<ul style="list-style-type: none"> • Maßgeblichkeit der Gegenleistung 	<ul style="list-style-type: none"> • Maßgeblichkeit der Gegenleistung
	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehung von Nebenkosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehung von Nebenkosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehung von Nebenkosten
	<ul style="list-style-type: none"> • Absetzung von Anschaffungspreisminderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Absetzung von Anschaffungspreisminderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Absetzung von Anschaffungspreisminderungen

<i>Herstellungskosten</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungspflicht für produktionsbezogene Vollkosten (ohne allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten) 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungspflicht für produktionsbezogene Vollkosten (ohne allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten) 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungspflicht für produktionsbezogene Vollkosten (ohne allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten)
	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungspflicht umfasst produktionsbezogene allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungswahlrecht für allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Einbeziehungspflicht für produktionsbezogene allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten
Einzelfragen:			
<i>Fremdkapitalzinsen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungswahlrecht für AHK 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot für AK 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot für AK
	(-)	<ul style="list-style-type: none"> • grds. Aktivierungsverbot für HK, Wahlrecht als Ausnahme für den Bereich der Langfristfertigung 	<ul style="list-style-type: none"> • grds. Aktivierungsverbot für HK, Wahlrecht als Ausnahme für den Bereich der Langfristfertigung
	<ul style="list-style-type: none"> • direkte und indirekte Zurechnung 	<ul style="list-style-type: none"> • nur direkte Zurechnung 	<ul style="list-style-type: none"> • nur direkte Zurechnung
<i>öffentliche Zuschüsse zu den AHK</i>	<ul style="list-style-type: none"> • aktivische Absetzung oder 	<ul style="list-style-type: none"> • aktivische Absetzung oder 	<ul style="list-style-type: none"> • aktivische Absetzung
	<ul style="list-style-type: none"> • passive Abgrenzung 	(-)	(-)
	(-)	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgswirksame Vereinbarung 	(-)
<i>Bewertungsvereinfachungen für das Vorratsvermögen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Fifo 	(-)	(-)
	<ul style="list-style-type: none"> • Durchschnittsbewertung 	<ul style="list-style-type: none"> • Durchschnittsbewertung 	<ul style="list-style-type: none"> • Durchschnittsbewertung
	<ul style="list-style-type: none"> • Lifo (Abschaffung geplant) 	<ul style="list-style-type: none"> • Lifo 	<ul style="list-style-type: none"> • Lifo
<i>Tausch bestimmter Vermögenswerte/ Wirtschaftsgüter</i>	<p>Erfolgsneutralität, falls:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ähnlicher Gegenstand und • ähnliche Nutzung in demselben Geschäftszweig und • ähnlicher beizulegender Zeitwert 	<p>Erfolgswirksamkeit nach § 6 Abs. 6 EStG, soweit keine anderweitige Regelung greift (z.B. UmwStG)</p>	<p>Erfolgswirksamkeit nach § 6 Abs. 6 EStG, soweit keine anderweitige Regelung greift (z.B. UmwStG)</p>
Folgebewertung (Fortführung der AHK):			

planmäßige Abschreibung:			
<i>Abschreibungsvolumen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • AHK bilden Ausgangsbasis 	<ul style="list-style-type: none"> • AHK bilden Ausgangsbasis 	<ul style="list-style-type: none"> • AHK bilden Ausgangsbasis
	<ul style="list-style-type: none"> • voraussichtlicher Veräußerungserlös als Restwert abziehbar 	<ul style="list-style-type: none"> • voraussichtlicher Veräußerungserlös <u>nicht</u> als Restwert abziehbar 	<ul style="list-style-type: none"> • voraussichtlicher Veräußerungserlös nicht als Restwert abziehbar
<i>Nutzungsdauer</i>	<ul style="list-style-type: none"> • betriebsindividuelle Nutzungsdauer auf voraussichtlicher Nutzung basierend 	<ul style="list-style-type: none"> • objektivierte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> • objektivierte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
	<ul style="list-style-type: none"> • verkürzte Nutzungsdauer kann außerplanmäßige Abschreibung nach sich ziehen 	<ul style="list-style-type: none"> • Verteilung des Restbuchwerts auf die verkürzte Nutzungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> • verkürzte Nutzungsdauer kann außerplanmäßige Abschreibung nach sich ziehen
<i>Abschreibungsmethode</i>	<ul style="list-style-type: none"> • abhängig vom wirtschaftlichen Nutzenverlauf 	<ul style="list-style-type: none"> • unabhängig vom wirtschaftlichen Nutzenverlauf 	<ul style="list-style-type: none"> • unabhängig vom wirtschaftlichen Nutzenverlauf
	<ul style="list-style-type: none"> • keine Beschränkung auf bestimmte Vermögenswerte 	<ul style="list-style-type: none"> • Beschränkungen für immaterielle Wirtschaftsgüter 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Beschränkung auf bestimmte Vermögenswerte
außerplanmäßige Abschreibung	<ul style="list-style-type: none"> • absatzmarktbezogen 	<ul style="list-style-type: none"> • absatz- und beschaffungsmarktbezogen 	<ul style="list-style-type: none"> • absatz- und beschaffungsmarktbezogen
	<ul style="list-style-type: none"> • Bildung von <i>cash-generating units</i> gem. IAS 36 	<ul style="list-style-type: none"> • strenge Einzelbewertung und Saldierungsverbot 	<ul style="list-style-type: none"> • strenge Einzelbewertung und Saldierungsverbot
	<ul style="list-style-type: none"> • strenges Niederstwertprinzip <u>unabhängig</u> von der Dauer der Wertminderung für das Vorratsvermögen 	<ul style="list-style-type: none"> • strenges Niederstwertprinzip <u>abhängig</u> von der Dauer der Wertminderung 	<ul style="list-style-type: none"> • strenges Niederstwertprinzip <u>unabhängig</u> von der Dauer der Wertminderung für das Vorratsvermögen
Wertaufholung	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgswirksam 	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgswirksam 	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgswirksam
	<ul style="list-style-type: none"> • Saldierung mit Materialaufwand bei Vorräten 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Saldierung mit Materialaufwand bei Vorräten 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Saldierung mit Materialaufwand bei Vorräten
	<ul style="list-style-type: none"> • Aufhebung im Bereich der Finanzinstrumente geplant 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderregelung für Finanzinstrumente 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Sonderregelung für Finanzinstrumente
Folgebewertung (fair value-Bewertung)	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgswirksame Aufstockung 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortführung der AHK 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortführung der AHK (keine Neutralisation über steuerfreie fair value-Rücklage)
	<ul style="list-style-type: none"> • erfolgsneutrale Aufstockung 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortführung der AHK 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortführung der AHK (höherer fair value kein Ausgangspunkt für Abschreibungen)

Passive Bilanzierungseinheiten			
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Ansatzgebot	Ansatzgebot	Ansatzgebot
<i>Ansatz dem Grunde nach</i>	<ul style="list-style-type: none"> Bestehen einer gegenwärtigen Verbindlichkeit aufgrund eines vergangenen Ereignisses ⇒ Passivierung bei einseitiger Unentziehbarkeit der Verbindlichkeit 	<ul style="list-style-type: none"> Bestehen oder wahrscheinliches künftiges Entstehen einer Verbindlichkeit ⇒ Passivierung bei wirtschaftlicher Verursachung oder rechtlicher Entstehung der Verbindlichkeit (der frühere Zeitpunkt ist maßgeblich) 	<ul style="list-style-type: none"> Bestehen oder wahrscheinliches künftiges Entstehen einer Verbindlichkeit ⇒ Passivierung (spätestens) mit rechtlicher Entstehung der Verbindlichkeit
	<ul style="list-style-type: none"> Quantitative Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (51%-Klausel) 	<ul style="list-style-type: none"> Qualitative Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 	<ul style="list-style-type: none"> Qualitative Abgrenzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
	<ul style="list-style-type: none"> Quantifizierbarkeit der Verpflichtung 	(-)	(-)
<i>Ansatz der Höhe nach</i>	<ul style="list-style-type: none"> Zukünftiger Erfüllungsbetrag 	<ul style="list-style-type: none"> Erfüllungsbetrag zum Bilanzstichtag 	<ul style="list-style-type: none"> Zukünftiger Erfüllungsbetrag
	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung bei Wesentlichkeit des Zinseffekts mit Kapitalmarktzinssatz 	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten mit gesetzlich vorgegebenem Zinssatz 	<ul style="list-style-type: none"> Generelle Abzinsung mit gesetzlich vorgegebenem Zinssatz
Pensionsrückstellungen	Ansatzgebot	Ansatzgebot	Ansatzgebot
	<ul style="list-style-type: none"> <i>projected unit credit method</i> als Variante des Anwartschaftsbarwertverfahrens 	<ul style="list-style-type: none"> modifiziertes Teilwertverfahren 	<ul style="list-style-type: none"> modifiziertes Teilwertverfahren
	<ul style="list-style-type: none"> periodische Verteilung des Versorgungsaufwands abhängig von Rentenformel und möglichem <i>frontloading</i> bzw. <i>backloading</i> 	<ul style="list-style-type: none"> Gleichverteilung des Versorgungsaufwands über die gesamte Dienstzeit des Begünstigten 	<ul style="list-style-type: none"> Gleichverteilung des Versorgungsaufwands über die gesamte Dienstzeit des Begünstigten
	<ul style="list-style-type: none"> Einbeziehung zukünftiger Gehalts- und Rententrends sowie Beachtung biometrischer Ereignisse 	<ul style="list-style-type: none"> Nur Einbeziehung realisierter Tarifsteigerungen und Beachtung biometrischer Ereignisse 	<ul style="list-style-type: none"> Einbeziehung zukünftiger Gehalts- und Rententrends sowie Beachtung biometrischer Ereignisse
	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung auf den Bilanzstichtag mit Kapitalmarktzinssatz 	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung auf den Bilanzstichtag mit gesetzlich vorgegebenem Zinssatz 	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung auf den Bilanzstichtag mit gesetzlich vorgegebenem Zinssatz
Rückstellungen für drohende	Ansatzgebot	Ansatzverbot	Ansatzgebot

für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtungsüberschuss aus einem belastenden Vertrag 		<ul style="list-style-type: none"> • Objektivierbarer Verpflichtungsüberschuss aus einem schwebenden Geschäft
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleich mit den niedrigeren Kosten einer Vertragsauflösung 		(-)
	<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung des Saldierungsbereichs im Rahmen eines bilanzrechtlichen Synallagmas 		<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung des Saldierungsbereichs im Rahmen eines bilanzrechtlichen Synallagmas
	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung der zu saldierenden Ansprüche und Verpflichtungen mit Kapitalmarktzinssatz 		<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung der zu saldierenden Ansprüche und Verpflichtungen mit gesetzlich vorgegebenem Zinssatz
Aufwandsrückstellungen	Ansatzverbot	Ansatzverbot	Ansatzverbot
	<ul style="list-style-type: none"> • Ausnahme: <i>constructive obligations</i> (z.B. Restrukturierungsrückstellungen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausnahme: Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung oder Abraumbeseitigung bei Nachholung innerhalb von 3 bzw. 12 Monaten 	(-)

Tabelle 20: Betriebsvermögensvergleich– Modifikationen

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Modifiziertes Eigenkapital
<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens • nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich langfristiger Darlehensforderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • jährlich zu erhöhen bzw. zu vermindern um den steuerlichen Gewinn bzw. Verlust sowie um getätigte Einlagen bzw. Entnahmen
Umlaufvermögen	Rückstellungen
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Vorräte</i> <i>Ggf. Differenzierung zwischen langfristigen Fertigungsaufträgen und anderen Vorräten, die nicht einzubeziehen wären</i> • Kurzfristige Darlehensforderungen • Antizipative RAP für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG • Liquide Mittel 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>langfristige kumulierende Rückstellungen</i>
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Verbindlichkeiten
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Disagio</i> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Darlehensverbindlichkeiten • <i>erhaltene Anzahlungen, soweit sie sich auf aktivierte Vorräte beziehen</i> • Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung von Anlage- und Vorratsgütern stehen • Antizipative RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Passive Rechnungsabgrenzungsposten
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Disagio</i> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Transitorische RAP für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG

Tabelle 21: Einnahmen-Überschussrechnung - Modifikationen

3. Kapitel: Ausblick

Bisher sind es insbesondere auf den Kapitalmarkt fokussierte Unternehmen, die ihre Abschlüsse nach den Regeln der Internationalen Rechnungslegung aufstellen. Der Prozess der Internationalisierung der Rechnungslegung wird aber mittel- und langfristig nicht nur börsennotierte, größere Konzerne erfassen, sondern auch auf mittelständische Unternehmen ausstrahlen – zumindest hinsichtlich der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln. Insbesondere mit Blick auf die neuen Kreditvergabebestimmungen von Basel II mag es künftig auch für kleinere Gesellschaften vorteilhaft sein, ihre Rechnungslegung (freiwillig) auf IAS/IFRS umzustellen. Zudem erfordert der Geschäftsverkehr mit ausländischen Partnern auch von kleineren und mittleren Unternehmen zunehmend die Beachtung

und Kenntnis internationaler Rechnungslegungsgrundsätze. Im Zuge dieser Entwicklung würde es nicht überraschen, wenn in Zukunft auch mittelständische Unternehmen in Deutschland ihre Rechnungslegung verstärkt auf den Weltstandard IAS/IFRS umstellen, insbesondere wenn dieses Zahlenwerk auch die interne Unternehmenssteuerung erleichtert. Für den Steuergesetzgeber beinhaltet dieses Szenario eine große Herausforderung, da – wie in dieser Untersuchung gezeigt werden konnte – eine unmittelbare Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die IAS-Rechnungslegung nicht zweckmäßig ist. In diesem Gutachten wird daher eine Abkehr von der Maßgeblichkeit und die Etablierung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung vorgeschlagen. Im Zentrum dieser eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung steht das Wahlrecht zwischen einem Betriebsvermögensvergleich und einer modifizierten Einnahmen-Überschussrechnung. Dabei wird die Einnahmen-Überschussrechnung gegenüber dem geltenden Recht deutlich aufgewertet, sie erfüllt nicht mehr nur die Funktion eines Lückenbüßers, sondern steht allen Steuerpflichtigen als Gewinnermittlungsmethode zur Verfügung.

Mit dem Vorschlag ein Wahlrecht einzuräumen, wird insbesondere dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung Rechnung getragen. Denn die Variante des Betriebsvermögensvergleichs eröffnet die Möglichkeit, das steuerliche Ergebnis durch Überleitung aus dem IAS-Abschluss oder aus einer gemeinsamen Basis- oder Grundrechnung abzuleiten. Aber auch bei Fehlen einer IAS-Bilanz kann eine eigenständige Steuerbilanz erstellt werden, die bei kleineren und mittleren Unternehmen möglicherweise auch für außersteuerliche Zwecke herangezogen werden kann.

Mit der vorgeschlagenen Modifizierung der Einnahmen-Überschussrechnung wird erreicht, dass diese Variante der steuerlichen Gewinnermittlung nicht nur - wie bisher - vornehmlich Feiberuflern vorbehalten bleibt, sondern von allen Steuerpflichtigen als vereinfachte Gewinnermittlung genutzt werden kann. Ausgehend vom Grundsatz der Totalgewinnlichkeit vereinfacht die weitgehende Anknüpfung an Zahlungsgrößen die steuerliche Gewinnermittlung. Die gegenüber dem geltenden Recht verstärkte Einbeziehung periodisierender Elemente ist notwendig, um die Gestaltungsanfälligkeit zu reduzieren und für den Fiskus eine Verstetigung der Steuereinnahmen zu gewährleisten. Mit dem Vorschlag einer fünfjährigen Bindungsfrist soll das Hin- und Herwechseln zwischen den Gewinnermittlungsmethoden unterbunden werden.

Auch mit Blick auf eine mögliche Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU bietet der unterbreitete Vorschlag deutliche Vorteile. Denn für die steuerliche Gewinnermittlung in der EU dürfte eine unmittelbare Anknüpfung an die IAS-Bilanz ebenfalls ausscheiden, die IAS-Regeln

können allenfalls als starting point für die Entwicklung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung in Betracht kommen, die sich an europäischen Zielsetzungen der steuerlichen Gewinnermittlung zu orientieren hat. Auch für diesen Prozess kann die vorliegende Studie (hoffentlich) einen hilfreichen Beitrag leisten.

Quantitativer Anhang

Im Folgenden werden ausgewählte Maßnahmen auf ihre Aufkommenswirkung hin überprüft und beispielhaft quantifiziert. Dabei ist zu beachten, dass die theoretischen Ausführungen des Hauptteils unter Umständen weitere Maßnahmen implizieren, die hier nicht ausdrücklich bearbeitet werden.

1 Vorbemerkungen

- Die Belastungswirkung sämtlicher zu quantifizierender Maßnahmen auf mikroökonomischer Ebene ist temporärer Natur, d.h. die gewinnerhöhende / gewinnmindernde Wirkung einer Maßnahme hebt sich im Zeitablauf auf. Aus Sicht der Unternehmen ergeben sich also ausschließlich Zins, Liquiditäts- und Innenfinanzierungseffekte, die allerdings von erheblichem Ausmaß sein können. Irreversible Effekte treten nur ein, wenn sich vor einer abgeschlossenen Umkehrung der Gewinnerhöhung / Gewinnminderung der Steuersatz ändert, mit dem der erzielte Gewinn belastet wird. Steuersatzänderungen ergeben sich
 - direkt aus Gesetzesänderungen.
 - indirekt aus Progressionseffekten bei der Einkommensteuer sowie aus der progressiven Wirkung der Staffelung der Gewebesteuermesszahlen.
- Auf die Quantifizierung von Sekundäreffekten - also die Abschätzung der Wirkungen von Modifikationen der steuerlichen Gewinnermittlung auf das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht - und deren Folgen für das künftige Steueraufkommen wird verzichtet. Solche kreislauftheoretischen Betrachtungen sind empirisch kaum den einzelnen Maßnahmen zuzuordnen und gehen zu Lasten der Transparenz der Berechnungen. So bleiben beispielsweise aus den Empfehlungen resultierende positive oder negative Investitionsanreize unberücksichtigt.
- Es wird die Umsetzung der Maßnahmen ab dem VZ 2005 unterstellt; zur besseren Nachvollziehbarkeit des Vorgehens sind gegebenenfalls auch Zwischenzeiträume dokumentiert.
- Abgestellt wird auf das Entstehungsjahr der jeweiligen Steuermehr- oder Steuermindereinnahmen. Zeitliche Verschiebungen im kassenmäßigen Aufkommen z.B. durch Veranlagungs-, Zahlungs- oder Prüfungslags bleiben außen vor. Abweichungen hiervon werden im Text erläutert.
- Interdependenzen zwischen einzelnen Steuerarten werden berücksichtigt.
- Annahmen über das Verhalten der Steuersubjekte - sowohl bezogen auf die derzeitige Bilanzierungspraxis der Unternehmen als auch auf die vermuteten Reaktionen auf die vorgeschlagenen Rechtsänderungen - basieren auf der Auswertung einzelner empirischer Unter-

suchungen sowie auf einer Reihe von Interviews mit Entscheidungsträgern aus der Wirtschaft, Vertretern von Verbänden, der Wissenschaft und der Steuerbehörden. Den meisten empirischen Arbeiten zur Bilanzierungspraxis von Unternehmen mangelt es jedoch an Aktualität, Repräsentativität und Differenziertheit, um zum Zwecke der Steuerschätzung von Nutzen zu sein. Aus ihnen lassen sich vielfach nur Hinweise auf die Tendenz der Wirkung einer Maßnahme entnehmen. Weitergehende Anstrengungen im empirischen Bereich, vor allem über die Nutzung der praxisnahen Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfer, könnten zu einer grundlegenden Verbesserung der Prognoseergebnisse führen.

2 Verbot der Möglichkeit zur degressiven AfA – eine Modellrechnung¹⁶¹⁹

2.1 Vorüberlegung

- Grundsätzlich wird ökonomisches Verhalten der Steuersubjekte unterstellt, also das Bestreben, durch möglichst hohe Abschreibungsbeträge die gegenwärtige Steuerlast zu senken.

2.2 Rechenschritte

2.2.1 Prozentualer Unterschied zwischen degressiver und linearer AfA

- Exemplarisch ist in Tabelle 22 der Wertverlauf für ein elf Jahre nutzbares Wirtschaftsgut dargestellt, das einmal im ersten Halbjahr eines Veranlagungszeitraums und einmal im zweiten Halbjahr angeschafft wurde.
- Zugrunde gelegt wird ein Wirtschaftsgut mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) von 1 (bzw. 100%), um die Abweichung prozentual ausdrücken zu können.
- Die Halbjahresregel gem. R 44 Abs. 2 S. 3 EStR wird berücksichtigt.

¹⁶¹⁹ Die vorliegenden Berechnungen orientieren sich an einem Modell des BMF, Referat I A 5.

Zeitpunkt:	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Summe:
Anschaffung im ersten Halbjahr, AHK: 100%														
Lineare AfA		9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	0	100
Restwert	100	90,909	81,818	72,727	63,636	54,545	45,455	36,364	27,273	18,182	9,0909	0	0	0
Degressive AfA		18,182	14,876	12,171	9,9583	8,1477	6,6663	5,9997	5,9997	5,9997	5,9997	5,9997	0	100
Restwert	100	81,818	66,942	54,771	44,813	36,665	29,998	23,999	17,999	11,999	5,9997	0	0	0
Differenz lin-degr		-9,091	-5,785	-3,08	-0,867	0,9432	2,4246	3,0912	3,0912	3,0912	3,0912	3,0912	0	0
Anschaffung im zweiten Halbjahr, AHK: 100%														
Lineare AfA		4,5455	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	9,0909	4,5455	100
Restwert	100	95,455	86,364	77,273	68,182	59,091	50,000	40,909	31,818	22,727	13,636	4,5455	0	0
Degressive AfA		9,0909	16,529	13,524	11,065	9,053	7,407	6,0603	6,0603	6,0603	6,0603	6,0603	3,0301	100
Restwert	100	90,909	74,38	60,856	49,792	40,739	33,332	27,271	21,211	15,151	9,0904	3,0301	0	0
Differenz lin-degr		-4,545	-7,438	-4,433	-1,974	0,0379	1,6839	3,0306	3,0306	3,0306	3,0306	3,0306	1,5153	0

Tabelle 22: Unterschiede zwischen linearer und degressiver AfA bei einem elf Perioden nutzbaren Wirtschaftsgut

- Verglichen wird der Aufwand nach degressiver AfA gemäß § 7 Abs. 2 und Abs. 3 EStG (der AfA-Satz beträgt das Doppelte des linearen bzw. 20 v.H.; Umstellung auf lineare AfA sobald dies zu höheren Abschreibungsbeträgen führt) mit dem nach linearer Berechnung gemäß § 7 Abs. 1 EStG.
- Diese Unterschiedsrechnung wird für Wirtschaftsgüter mit Nutzungsdauern zwischen sechs und 23 Jahren durchgeführt.
- Der maximale Unterschied zwischen den AfA-Methoden beträgt bei zehnjähriger Nutzungsdauer 10 v.H. der AHK; der gewinnerhöhende Effekt der Umstellung auf lineare AfA kehrt sich für alle Wirtschaftsgüter nach gut einem Drittel der Nutzungsdauer um.

2.2.2 Bestimmung der relevanten Investitionssumme

Fortschreibung Ausrüstungsinvestitionen gemäß Projektion¹⁶²⁰

./. geringwertige Wirtschaftsgüter¹⁶²¹

./. Ausrüstungsinvestitionen des Staates¹⁶²²

(entfallend auf die sonstige Nichtmarktproduktion des Staates)

./. Ausrüstungsinvestitionen der Nichtsteuerpflichtigen

(entspricht näherungsweise den privaten Organisationen ohne Erwerbszweck¹⁶²³)

Summe der relevanten Investitionen (siehe Tabelle 23)

- Bereits an dieser Stelle müssten in einer *vollständigen Analyse* die Auswirkungen der Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen auf das Investitionsverhalten der Wirtschaftssubjekte erfasst und die makroökonomischen Effekte auf die Produktivität, den Wachstumspfad, den Arbeitsmarkt und damit auf sämtliche Steuerarten simultan berücksichtigt werden. Dies soll hier unterbleiben und statt dessen c. p. von einer Unabhängigkeit der Investitionsentscheidung ausgegangen werden.

¹⁶²⁰ StatBa, Fachserie 18, Reihe 1.3, Tab. 2.3.7; Vorausschätzung entnommen aus der Mittelfristprojektion des BMWA, Ref. I D 5, Stand: 28.04.2003; ab 2007: eigene Schätzungen.

¹⁶²¹ Wirtschaftsgüter unter 500 EUR (in Preisen von 1995) sind nicht im Aggregat ‚Ausrüstungsinvestitionen‘ enthalten.

¹⁶²² StatBa, Fachserie 18, Reihe 1.3, Tab. 2.3.9.

¹⁶²³ Investitionen der P.O.o.E. in neue Ausrüstungen und sonstige Anlagen: StatBa, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Beiheft Investitionen, 1. Halbjahr 2003, S.46.

Jahr	Ausrüstungs- investitionen nach VGR	Veränderung zum Vorjahr	Ausrüstungs- investitionen des Staates	Veränderung zum Vorjahr	Gesamt ohne Staat	Anteil Steuerbefreiter	Summe nach Kürzungen
1992	150,72	-1,95%	6,65	8,66%	144,07	0,50	143,57
1993	130,28	-13,56%	5,77	-13,23%	124,51	0,69	123,82
1994	128,27	-1,54%	5,09	-11,79%	123,18	0,71	122,48
1995	129,82	1,21%	4,81	-5,50%	125,01	0,74	124,28
1996	131,87	1,58%	4,65	-3,33%	127,22	0,76	126,46
1997	137,22	4,06%	4,09	-12,04%	133,13	0,79	132,34
1998	150,06	9,36%	4,78	16,87%	145,28	0,84	144,44
1999	159,59	6,35%	5,30	10,88%	154,29	0,90	153,39
2000	176,66	10,70%	5,24	-1,13%	171,42	1,00	170,42
2001	167,36	-5,26%	5,33	1,72%	162,03	1,04	161,00
2002	151,58	-9,43%	5,12	3,00%	146,46	1,06	145,40
2003	157,09	3,63%	5,32	4,00%	151,76	1,10	150,66
2004	167,60	6,69%	5,54	4,00%	162,06	1,17	160,89
2005	175,98	5,00%	5,65	2,00%	170,33	1,23	169,10
2006	183,02	4,00%	5,87	4,00%	177,14	1,28	175,87
2007	188,51	3,00%	5,99	2,00%	182,52	1,32	181,20
2008	192,28	2,00%	6,11	2,00%	186,17	1,34	184,82
2009	199,97	4,00%	6,23	2,00%	193,73	1,40	192,34
2010	209,97	5,00%	6,36	2,00%	203,61	1,46	202,14

Tabelle 23: Überleitung des Summenaggregats der VGR auf steuerlich relevante Ausrüstungsinvestitionen in Mrd. EUR

- Der Posten „sonstigen Anlagen“ der VGR bleibt bei der Berechnung außen vor, da die hierin zusammengefassten Wirtschaftsgüter nicht degressiv abzuschreiben sind.

2.2.3 Verteilung der Investitionen auf Gütergruppen unterschiedlicher Nutzungsdauer

- Die Berechnung stützt sich auf eine Sonderauswertung der Gruppe Vermögensrechnung des Statistischen Bundesamtes. Die dort für die Bestimmung der gesamtwirtschaftlichen Abschreibungen geschätzte Nutzungsdauerverteilung basiert auf den im Jahre 1995 gültigen AfA-Tabellen.¹⁶²⁴ Für die in Tabelle 24 dargestellte Projektion wurden eigene Berechnungen durchgeführt, die die Auswirkungen der aufgrund eines BFH-Urteils¹⁶²⁵ überarbeiteten

¹⁶²⁴ Siehe für eine ausführliche methodische Beschreibung *Schmalwasser*, Anlagevermögensrechnung, in WiSt 5/2001, S. 342 ff.

¹⁶²⁵ Vgl. BFH, X R 78/94 (BStBl 1998 II S. 59).

oder neu geschaffenen AfA-Tabellen¹⁶²⁶ berücksichtigen. Die wohl mit den weitreichendsten Auswirkungen einhergehende Anpassung der AV-Tabelle¹⁶²⁷ diente dabei als Grundlage. Es wird angenommen, dass 50 v.H. der Investitionen auf Basis dieser größtenteils verlängerten steuerlichen Nutzungsdauern abgeschrieben werden. Wegen der noch ausstehenden Überarbeitung der restlichen knapp 100 Branchentabellen und der Möglichkeit der Steuerpflichtigen, kürzere Nutzungsdauern nachzuweisen (des Öfteren anerkannt z.B. bei Büroausstattung) wird für die verbleibende Hälfte der Investitionen die alte Nutzungsdauer-Verteilung angenommen. Die Strukturänderung innerhalb der AV-Tabelle zeigt Tabelle 25.

ND	Investitionsjahr															
	2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR	Anteil	MEUR
3	3,5%	5.191	3,5%	5.432	3,5%	5.757	3,5%	6.101	3,5%	6.465	3,6%	6.988	3,6%	7.344	3,6%	7.718
4	5,5%	8.157	5,5%	8.537	5,5%	9.047	5,5%	9.587	5,5%	10.160	5,6%	10.871	5,6%	11.424	5,6%	12.005
5	12,2%	18.093	12,2%	18.936	12,3%	20.232	12,4%	21.615	12,5%	23.090	12,6%	24.460	12,7%	25.908	12,8%	27.440
6	6,8%	8.572	6,8%	8.971	6,8%	9.507	6,7%	9.927	6,7%	10.520	6,6%	10.890	6,6%	11.444	6,6%	14.149
7	14,4%	18.793	14,4%	19.669	14,4%	20.844	14,4%	22.089	14,4%	23.408	14,4%	24.599	14,5%	26.031	14,5%	31.085
8	12,4%	16.735	12,4%	17.514	12,4%	18.561	12,4%	19.669	12,4%	20.844	12,4%	21.905	12,4%	23.020	12,4%	26.583
9	12,3%	17.147	12,3%	17.946	12,3%	19.018	12,3%	20.154	12,3%	21.357	12,2%	22.262	12,2%	23.395	12,2%	26.154
10	12,0%	17.263	12,0%	18.067	12,0%	19.146	12,0%	20.290	12,0%	21.501	11,9%	22.408	11,9%	23.548	11,9%	25.511
11	4,7%	6.970	4,7%	7.295	4,7%	7.731	4,7%	8.193	4,7%	8.682	4,7%	9.124	4,7%	9.588	4,7%	10.076
12	1,4%	2.076	1,4%	2.173	1,4%	2.303	1,4%	2.440	1,4%	2.586	1,4%	2.718	1,4%	2.856	1,4%	3.001
13	2,6%	3.856	2,6%	4.036	2,6%	4.277	2,7%	4.706	2,7%	4.987	2,7%	5.241	2,8%	5.712	2,8%	6.003
14	1,5%	2.225	1,5%	2.328	1,5%	2.467	1,5%	2.615	1,5%	2.771	1,4%	2.718	1,4%	2.856	1,4%	3.001
15	2,0%	2.966	2,0%	3.104	2,0%	3.290	2,0%	3.486	1,9%	3.510	1,9%	3.688	1,9%	3.876	1,8%	3.859
16	0,7%	1.038	0,7%	1.086	0,7%	1.151	0,7%	1.220	0,7%	1.293	0,7%	1.359	0,7%	1.428	0,7%	1.501
17	2,3%	3.411	2,3%	3.570	2,3%	3.783	2,3%	4.009	2,2%	4.064	2,2%	4.271	2,2%	4.488	2,2%	4.716
18	0,7%	1.038	0,7%	1.086	0,7%	1.151	0,7%	1.220	0,7%	1.293	0,7%	1.359	0,7%	1.428	0,7%	1.501
19	2,0%	2.966	2,0%	3.104	2,0%	3.290	2,0%	3.486	2,0%	3.694	2,0%	3.882	2,0%	4.080	2,0%	4.288
20	2,5%	3.708	2,5%	3.880	2,5%	4.112	2,4%	4.183	2,4%	4.433	2,4%	4.659	2,4%	4.896	2,4%	5.145
23	0,5%	742	0,5%	776	0,4%	658	0,4%	697	0,5%	924	0,6%	1.165	0,3%	612	0,3%	643

Quelle: Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen

Tabelle 24: Nutzungsdauerverteilung der projizierten Investitionen in Mio. EUR

¹⁶²⁶ Neu sind die Tabellen für Hafengebäude und Maschinenbau; in die Tabelle für die Bauwirtschaft wurden lediglich die Gerüstbauer aufgenommen (keine Veränderung der ND); die Tabelle für Zahntechniker erfuhr unwesentliche Änderungen; wesentlich verändert wurde dagegen die Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter.

¹⁶²⁷ Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter (AV), veröffentlicht in: BStBl I 2000, S. 1532.

Nutzungsdauer in Jahren	Anzahl Gütergruppen alte Tabelle	Anzahl Gütergruppen neue Tabelle
3	1	1
4	7	1
5	48	10
6	16	10
7	6	12
8	23	32
9	0	13
10	41	25
11	0	9
12	3	7
13	0	10
14	2	10
15	8	10
16	0	4
18	0	1
19	0	2
20	6	5
21	0	2
23	0	1
25	4	3
30	1	1
33	0	1
Gesamt:	166	170

Tabelle 25: Strukturänderung der AfA-Tabelle für allgemeine Anlagegüter

2.2.4 Linear abgeschriebene Wirtschaftsgüter

- Aufgrund der Begrenzung der degressiven AfA auf 20 v.H. gemäß § 7 Abs. 2 S. 2 EStG führt die lineare AfA bei Wirtschaftsgütern, die 5 Jahre und kürzer nutzbar sind, zu höheren Abschreibungsbeträgen. Kurzlebige Wirtschaftsgüter sind von der Betrachtung also auszuschließen. Deren Anteil an der Investitionssumme ist Tabelle 24 zu entnehmen.
- Neben ökonomischen führen auch bilanzpolitische Gründe dazu, dass bewegliche Anlagegüter linear abgeschrieben werden. Insbesondere die Absicht zur Entlastung des handelsbilanziellen Ergebnisses während einer wirtschaftlich schwierigen Lage können Unternehmen, die auf die Zuführung von Eigenmitteln über die Kapitalmärkte bzw. von Fremdkapital über die Kreditwirtschaft angewiesen sind, zur linearen Abschreibung veranlassen.
- Folgende Überlegungen führen zur Schätzung des Anteils linear abzuschreibender Wirtschaftsgüter wie in Tabelle 26 dargestellt.

- Nach § 7 Abs. 3 EStG ist ein Wechsel zur linearen AfA jederzeit möglich, nicht jedoch zur degressiven. Hierunter kann die Planungsflexibilität leiden. Wirtschaftsgüter mit langer Nutzungsdauer werden daher tendenziell weniger zur Gestaltung wie oben beschrieben genutzt.
- Der größte steuerstundende Effekt ergibt sich für zehn Jahre nutzbare Wirtschaftsgüter im ersten Abschreibungsjahr.
- Weiterhin wird angenommen, dass Unternehmen die bilanzpolitische Strategie nicht umkehren, also Wirtschaftsgüter, die fünf Jahre und kürzer nutzbar sind, nicht degressiv abgeschrieben werden.

Nutzungsdauer in Jahren	Anteil linear abgeschriebener Wirtschaftsgüter
kleiner/gleich 5	siehe Tabelle 24
6	15 %
7	12 %
8	9 %
9	6 %
10	3 %

Tabelle 26: Anteil linear abgeschriebener Investitionen nach Nutzungsdauer

2.2.5 Verlustunternehmen

- Für Unternehmen, die Verluste schreiben, ergibt sich keine monetäre Wirkung aus dem Verbot der degressiven AfA, bis der entstandene Verlustvortrag aufgezehrt ist und die erste Steuerzahlung nach der Verlustperiode fällig wird.
- Unter der Annahme, dass die AfA-bedingte Gewinnverschiebung keine Auswirkung auf den Zeitpunkt hat, an dem die Gewinnschwelle erreicht wird, trifft das Unternehmen im ersten Gewinnjahr die kumulierte Wirkung der Verlustjahre. Insbesondere bei längeren Verlustzeiträumen kann aber bereits eine vollständige oder teilweise Kompensation des Effekts eingetreten sein.
- Für die Berechnung werden folgende Anteile der Unternehmen angenommen, für die aufgrund von Verlusten oder der Aufzehrung von Verlustvorträgen keine Steuernachzahlungen anfallen,
 - 45 v.H. für ein Jahr
 - 20 v.H. für zwei Jahre

- 10 v.H. für drei Jahre
- der darüber liegende Anteil wird als vernachlässigbar angesehen.
- Weiterhin wird davon ausgegangen, dass bei den betrachteten Verlustunternehmen die durchschnittliche Investitionsintensität auf 80 v.H. des Normalmaßes sinkt.
- Die sich ergebende Korrektur der Änderung der Bemessungsgrundlage zeigt Tabelle 27.

Jahr	Korrektur der Bemessungsgrundlage
2005	-2.400
2006	-2.131
2007	-1.210
2008	-522
2009	-525
2010	-612

Tabelle 27: Einfluss der Verlustunternehmen in Mio. EUR

- An dieser Stelle wird von der Entstehungsjahr-Perspektive zu Gunsten einer teilweise zahlungsorientierten Sichtweise abgewichen, um zu dokumentieren, dass die verursachten Verschiebungen wesentlicher Natur sind, sich aber aufgrund des kompensierenden Effektes der Verlustvorträge auf die ersten Jahre nach der Rechtsänderung beschränken. Die weiteren Lag-Strukturen (vgl. Abschnitt 0), die das kassenmäßige Aufkommen beeinflussen, können statt in dieser Arbeit effektiver von den Experten des BMF aufgrund der dort vorliegenden vollständigeren Information berücksichtigt werden.

2.2.6 Einkommensteuersatz

- Angenommen wird ein proportionaler Zusammenhang zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. selbständiger Arbeit und den getätigten Investitionen. Dieser Annahme liegt die Überlegung zu Grunde, dass mit einer Investition in Sachanlagen ein Rückfluss in Höhe der Mindestrendite verbunden sein muss, da ansonsten nicht investiert würde. Umgekehrt kann dann aus den den Steuerpflichtigen zufließenden Einkünften auf die Investitionstätigkeit geschlossen werden.

- Aus der Einkommensteuerstatistik¹⁶²⁸ werden die dortigen Klassen des zu versteuernden Einkommens (z.v.E.) übernommen und deren Mittelwerte mit der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gültigen Tarifvorschrift (§ 32a EStG) bewertet.
- Anschließend erfolgt eine Gewichtung der sich ergebenden Durchschnittssteuersätze mit den Anteilen der Klasse an den Gesamteinkünften aus der jeweiligen Einkunftsart.
- Diese Berechnung wird für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit jeweils für die nach der Grund- und die nach der Splittingtabelle Besteuerten durchgeführt.
- Bei der abschließenden Gewichtung der Einkunftsarten werden die Verhältnisse der Gesamteinkünfte zu Grunde gelegt und zusätzlich angenommen, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit einem 70 v.H. niedrigeren Kapitaleinsatz erreicht werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Problematisch hierbei ist die große Schwankungsbreite im Anteil der nach oben offenen Randklasse (z.v.E. von 511.305 EUR und mehr). Der Anteil dieser sehr hohen Einkünfte aus Gewerbebetrieb lag 1998 mit 38,7 v.H. (Grundtabelle) bzw. 28,8 v.H. (Splittingtabelle) um mehr als zehn Prozent über dem Wert von 1995. Dieser stark verzerrende Effekt schlägt sich in einem knapp 4,5 v.H. höheren Durchschnittsteuersatz für 1998 nieder. Um die Deformation zu vermeiden, bieten sich zwei Vorgehensweisen an:
 - Verbesserte Ergebnisse könnten bereits durch den Ausweis der aperiodischen Gewinne (z.B. Veräußerungserlöse) durch das Statistische Bundesamt und deren anschließender Glättung erzielt werden, da hier hohe und zeitlich ungleich verteilte Beträge zu erwarten sind.
 - Eine Auswertung der Einzeldatensätze¹⁶²⁹ würde die weitere Untergliederung der Randklasse sowie den Ausschluss einzelner Störwerte ermöglichen.
- Aus Zeit- und Kostengründen musste auf die beschriebenen Maßnahmen verzichtet werden. Näherungsweise werden die Ergebnisse aus den Jahren 1995 und 1998 gemittelt.
- Unter Nichtberücksichtigung des derzeit diskutierten Vorziehens der Steuerreformstufe 2005 auf 2004 ergeben sich folgende Einkommensteuersätze:
 - **VZ 2003: 29,2 v.H.** sowie **VZ 2004: 28,3 v.H.**
 - **ab VZ 2005: 25,6 v.H.**

¹⁶²⁸ Einkommensteuerstatistik: StatBa, Fachserie 14, Reihe 7.1, Tab. 2.4.

¹⁶²⁹ Vorhanden von allen ESt-Pflichtigen ab dem Jahr 1992 im Forschungsdatenzentrum des StatBa.

2.2.7 Gewerbesteuersatz

- Um eine korrekte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG vornehmen zu können, wird zwischen der Gewerbesteuermesszahl für Körperschaften und der für Personengesellschaften und Einzelgewerbetreibende unterschieden. Letztere wird maßgeblich durch die Freibeträge und die Staffelung des § 11 GewStG beeinflusst.
- Die Berechnung erfolgt, indem die Gewerbesteuermessbeträge, die in der Gewerbesteuerstatistik nach Rechtsform gegliedert ausgewiesen sind, ins Verhältnis zum ebenfalls dort aufgeführten ‚abgerundetem Gewerbeertrag‘ gesetzt werden.¹⁶³⁰
- Hinzurechnungen und Kürzungen sind hierbei nicht zu berücksichtigen, da der Wechsel der AfA-Methode – wie im Übrigen alle vorgeschlagenen Modifikationen der steuerlichen Gewinnermittlung – keine Vorschrift der §§ 8 und 9 GewStG berührt.
- Die sich ergebenden Messbeträge für Einkommensteuerpflichtige (3,2 v.H.) und für Körperschaftsteuerpflichtige (5 v.H.) werden mit dem durchschnittlichen Hebesatz aller deutschen Gemeinden (388 v.H.) belegt, was zu folgenden Gewerbesteuersatzes führt
 - GewSt-Satz für Körperschaften: 16,2 v.H.
 - GewSt-Satz für Personengesellschaften/Einzelgewerbetreibende: 11,0 v.H.

2.2.8 Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige

- Zwar ist die Investitionsrechnung des Statistischen Bundesamtes neben der produktionsseitigen auch um eine investorensseitige Ermittlung der gesamtwirtschaftlich getätigten Investitionen bemüht¹⁶³¹, es scheint aber derzeit nicht möglich, aus den vorhandenen Kreuztabellen verlässliche Informationen darüber zu generieren, wie sich die Investitionen auf unterschiedliche Rechtsformen verteilen.
- Aus diesem Grund müssen geeignete Indikatoren gefunden werden, die eine solche Aufteilung erlauben. Es bieten sich verschiedene Ansätze mit unterschiedlichen Problemen:
 - Die von der Deutschen Bundesbank angelegte *Unternehmensbilanzstatistik* basiert auf über 25.000 aktuellen Unternehmensbilanzen, die zum Zwecke der Bonitätsprüfung im Refinanzierungsgeschäft eingereicht wurden und enthält rechtsformspezifische Angaben zum Sachanlagevermögen. Es handelt sich um mit Hilfe der Umsatz-

¹⁶³⁰ Vgl. Gewerbesteuerstatistik, StatBa, Fachserie 14, Reihe 10.2, Tab. 3.3.

¹⁶³¹ Für eine ausführliche Methodenbeschreibung siehe StatBa, Fachserie 18, Reihe S22 (2000), S. 231 ff.

steuerstatistik¹⁶³² nach Größenklassen differenzierte und branchenweise hochgerechnete Werte. Eine aus diesen Bestandsgrößen ermittelte Quote ergäbe ein Verhältnis von ca. $\frac{2}{3}$ (Kapitalgesellschaften - KG) zu $\frac{1}{3}$ (Nichtkapitalgesellschaften - NKG). Jedoch beinhaltet die Bilanzstatistik der Bundesbank ausschließlich Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, des Handels und des Verkehrssektors. Die verstärkt von NKG geprägten Sektoren Dienstleistungen und Agrarwirtschaft bleiben außen vor. Des Weiteren sind KG in der Grundgesamtheit der Statistik deutlich überrepräsentiert, was u.U. zu Verzerrungen führt.¹⁶³³

- Aus der *Einkommens- und Körperschaftsteuerstatistik* lassen sich die Summen der Einkünfte von KSt-Pflichtigen¹⁶³⁴ und ESt-Pflichtigen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Selbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft)¹⁶³⁵ ermitteln und vergleichen. Der dahinter stehende Gedanke eines Zusammenhangs zwischen Unternehmereinkünften und Investitionsvolumen verkennt aber, dass mögliche unterschiedliche Renditeerwartungen zwischen KG und NKG bestehen, dass auch Investitionen in Immobilien und Finanzanlagen erfasst werden, dass bei KG Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Inhaber möglich sind und dass durch steuerliche Sonderregelungen (z.B. SonderAfA zur Förderung des Aufbaus Ost) ein verzerrtes Bild entstehen kann. Aus diesen Gründen ist das ermittelte Verhältnis von 52 v.H. (KG) zu 48 v.H. (NKG) für das Jahr 1998 (1995: 48-52; 1992: 40-60) abzulehnen. Allerdings wird der Ansatz verwendet, um den Anteil der Selbständigen am Gesamtinvestitionsvolumen zu ermitteln. Hier wird (wie oben unter 0) von einem Abschlag in Höhe von 70 v.H. ausgegangen.
- Eine direkte Ermittlung aus den Daten der im dreijährigen Turnus auszufüllenden *Anlage St* zur linearen und degressiven AfA entfällt, da sich aus verschiedenen Gründen für das Jahr 1998 ein Verhältnis von ca. 96 v.H. (KG) zu 4 v.H. (NKG) ergibt (ähnlich 1995).¹⁶³⁶
- Die Verwendung der *Umsatzsteuerstatistik*¹⁶³⁷ als Indikator wird durch die Übergewichtung der Verhältnisse in umsatzstarken Branchen wie z.B. dem Handel beeinträchtigt. Trotzdem kann sie als Hilfsgröße dienen, um die Bundesbankstatistik zu

¹⁶³² Siehe StatBa, Fachserie 14, Reihe 8.

¹⁶³³ Zu den Problemen von eventuellen strukturellen Verschiebungen und deren Beseitigung siehe Bundesbank, Statistische Sonderveröffentlichungen 5 und 6, sowie Bundesbank Monatsbericht 04/2003, S. 49 ff.

¹⁶³⁴ Körperschaftsteuerstatistik: StatBa, Fachserie 14, Reihe 7.2, Tab. 1.1.

¹⁶³⁵ StatBa, Fachserie 14, Reihe 7.1, Tab. 2.1.

¹⁶³⁶ StatBa, Fachserie 14, Reihe 7.2, Tab. 2.13, sowie zusätzliche Angaben des StatBa.

¹⁶³⁷ Umsatzsteuerstatistik: StatBa; Fachserie 14, Reihe 8, Tab. 1.2.

flankieren und um Entwicklungstrends abzuschätzen. Die Anteile der KG bewegen sich hier zwischen 58,0 v.H. (1997) und 59,2 v.H. (2000).

- Eine Gesamtschau der beschriebenen Indikatoren führt zu dem in Tabelle 28 dargestellten Ergebnis. Dabei wurde hauptsächlich auf die Ergebnisse aus der Bilanzstatistik der Bundesbank und auf die damit eng verknüpften Erkenntnisse aus der USt-Statistik (die einen leichten aber stetigen Trend zu Gunsten der KG erkennen lassen) abgestellt.

Veranlagungszeitraum	Körperschaftsteuerpflichtige	Einkommensteuerpflichtige	Darunter: Selbstständige
2003	62,0%	38,0%	5,0%
2004	62,5%	37,5%	5,0%
2005	63,0%	37,0%	5,0%
2006	63,5%	36,5%	5,0%
2007	64,0%	36,0%	5,0%
2008	64,0%	36,0%	5,0%
2009	64,0%	36,0%	5,0%
2010	64,0%	36,0%	5,0%

Tabelle 28: Anteile der Steuerpflichtigen an der Änderung der Bemessungsgrundlage

- Anzumerken ist, dass unter den oben getroffenen Annahmen eine Verschiebung im Verhältnis zwischen KSt- und ESt- Pflichtigen von +/- 5 v.H. zu Mehr- bzw. Mindereinnahmen von maximal 1,1 v.H. führt.
- Genauere Untersuchungen der Investitionstätigkeit nach Rechtsform können an dieser Stelle das Ergebnis verbessern.
-

2.2.9 Aufkommensberechnung

- Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer in Höhe des 1,8-fachen Messbetrags wird berücksichtigt. Es wird von Anrechnungsüberhängen in Höhe von 10 v.H. des möglichen Anrechnungsbetrags ausgegangen.

Entstehungsjahr	EinkommenSt	KörperschaftSt	GewSt KapG	GewSt PersG	SolZ	Gesamt
2005	283	603	437	151	49	1.525
2006	700	1.522	1.103	372	122	3.820
2007	955	2.118	1.536	506	169	5.285
2008	1.065	2.362	1.714	564	189	5.895
2009	1.041	2.309	1.675	551	184	5.760
2010	989	2.194	1.591	524	175	5.475

Tabelle 29: Aufkommenswirkung eines Verbots der degressiven AfA in Mio. EUR

3 Verbot der Rückstellung für unterlassene Abraumbeseitigung¹⁶³⁸

Die Analyse ergab, dass keine nennenswerten Mehreinnahmen durch ein Verbot dieser Aufwandsrückstellung zu erwarten sind. Dies lässt sich wie folgt begründen:

- Die Vorschrift des Handelsrechts ist branchen- bzw. tätigkeitsspezifischer Natur. Sie betrifft ausschließlich Abbaubetriebe¹⁶³⁹, insbesondere die im Tagebaubetrieb arbeitenden Förderer von Primärgütern.
- Die Vorschrift kann als sog. „Abraumrückstand“ interpretiert werden, der (technisch gesehen) beispielsweise als unzureichende Breite einer Berme im Tagebau oder als zu geringer Neigungsgrad einer Böschung auftreten kann. Diese technische Betrachtung zeigt bereits, dass dem Auftreten von Abraumrückstand enge Grenzen gesetzt sind, da zur Aufrechterhaltung des Produktionsbetriebs bestimmte bergbautechnische und -rechtliche Maße nicht unterschritten werden können und dürfen. Trotz der theoretisch denkbaren Situation eines am Jahresende vorliegenden Abraumrückstandes, ist diese Position beispielsweise in den Tagebauen der „Rheinischen Braunkohlewerke AG“ und deren Rechtsnachfolger der RWE Rheinbraun AG trotz der ausgedehnten Aktivitäten bis dato nicht vorgekommen.¹⁶⁴⁰
- In den meisten Fällen liegen (öffentlich-) rechtliche Verpflichtungen zur Abraumbeseitigung vor, die als Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren sind.¹⁶⁴¹
- Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass nach einem Verbot der Rückstellung die Periodengrenzung im Falle des Auftretens eines Abraumrückstandes zum Bilanzstichtag über die Aktivseite erfolgen kann, indem die Positionen „Grubenaufschluss“ bzw. „Vorabraum“ ent-

¹⁶³⁸ Vgl. § 249 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Alt. 2 HGB.

¹⁶³⁹ Vgl. Selchert, Rückstellungen, in Handwörterbuch der Revision 1992, Sp. 1700.

¹⁶⁴⁰ für die Zeit bis 1987 siehe Krämer, Rückstellungen, in BfuP 1987, S. 352.

¹⁶⁴¹ Siehe R 31c Abs. 11 S. 5 EStR.

sprechend ihres dann verminderten Teilwerts korrigiert werden.¹⁶⁴² Inwiefern eine solche Gestaltung mit der Forderung des § 6 Abs. 1 EStG nach einer dauerhaften Wertminderung vereinbar ist, muss im Einzelfall geklärt werden.

4 Wiederzulassung der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften¹⁶⁴³

4.1 Vorbemerkungen

Bei dem Versuch eine gesamtwirtschaftliche Größenordnung des Bestandes an handelsrechtlich verpflichtend zu bildender Drohverlustrückstellungen zu ermitteln, erschweren folgende Problembereiche die Berechnungen:

- Dem Charakter der Drohverlustrückstellung entsprechend kann es überall dort zu ihrer Bildung kommen, wo ein zweiseitiges Verpflichtungsgeschäft vorliegt, dieses aber noch von keiner Seite (vollständig) erfüllt worden ist. Es ist ersichtlich, dass man den Anwendungsbereich der Rückstellung nicht auf einzelne Geschäftsvorfälle beschränken, geschweige denn einzelne Branchen gänzlich von der Betrachtung ausschließen kann. Allerdings wurde auf Branchen mit einem typischerweise häufigen Vorkommen an schwebenden Geschäften erhöhtes Augenmerk gelegt.
- Die im Einzelfall schwierige Abgrenzung der Drohverlustrückstellung von den steuerlich wie handelsrechtlich zu bildenden Verbindlichkeitsrückstellungen¹⁶⁴⁴ führt nicht nur zur fortgesetzten Beschäftigung der Gerichte, sondern verkompliziert gleichermaßen die Abschätzung der Bedeutung dieser Rückstellungsart.
- Die Bemühung, den Anteil der Drohverlustrückstellung an den im Unternehmen gebildeten Rückstellungen durch die Analyse von Geschäftsberichten zu erfassen und damit einen Indikator zur Hochrechnung auf gesamtwirtschaftliches Niveau an der Hand zu haben, wird beeinträchtigt durch
 - den wertmäßig untergeordneten Status der Rückstellung gegenüber größeren Posten wie Pensions-, Steuer- oder Personalarückstellungen sowie der mangelnden Gliederungstiefe der Abschlüsse. Dies führt zum Verschwinden der Drohverlustrückstellung in den Positionen ‚Sonstige oder Übrige Rückstellungen‘.¹⁶⁴⁵

¹⁶⁴² Siehe *Krämer*, Rückstellungen, in BfuP 1987, S. 356.

¹⁶⁴³ § 249 Abs. 1 S. 1 HGB.

¹⁶⁴⁴ Grundlegend hierzu *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung, in BB 1988, S. 27 ff.

¹⁶⁴⁵ Siehe § 285 Nr. 12 HGB, der den gesonderten Ausweis nur für Posten von „nicht unerheblichem Umfang“ fordert.

- o die vermutete Bemühung der Unternehmen, sich die steuerliche Anerkennung nicht von vornherein zu verbauen, indem die Rückstellung für drohende Verluste auch handelsbilanziell nicht als solche gekennzeichnet wird.

4.2 Berechnung

Es scheint sinnvoll, der Berechnung eine branchenspezifische Betrachtung der Gesamtheit der zu bildenden Rückstellungen voranzuschicken, um anschließend die interessierende Rückstellungsart eingrenzen und ihren Anteil an der Summe aller Rückstellungen abschätzen zu können.

4.2.1 Struktur der Rückstellungen nach Arten und Branchen

Wirtschaftszweig (Klassifikation WZ 93)	Alle Rechts- formen	R. gesamt KG	R. gesamt NKG	Steuerr. KG	Steuerr. NKG	R. f. latente St. KG	R. f. latente St. NKG	sonst. kurzfr. R. KG	sonst. kurzfr. R. NKG	Pensi- onsr. + ähnl KG	Pensi- onsr. + ähnl NKG	Sonst langfr. R. KG	Sonst langfr. R. NKG
01, 02, 05 - Land- und Forstwirtschaft, Fischerei	2,7	1,9	0,8	0,08	0,03	0,00	0,00	0,94	0,47	0,47	0,04	0,39	0,24
10, 11 - Bergbau	12,2	12,2	0,0	0,19	0,01	0,00	0,00	6,43	0,01	2,68	0,00	2,60	0,00
13, 14 - Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau ¹⁾	2,5	1,4	1,1	0,03	0,03	0,02	0,00	1,06	0,61	0,23	0,15	0,08	0,28
15 - 37 - Verarbeitendes Gewerbe ¹⁾	246,4	200,0	46,4	7,94	2,24	0,24	0,03	75,40	20,48	104,55	20,55	8,19	1,30
40, 41 - Energie- und Wasserversorgung ¹⁾	74,6	72,4	2,2	3,23	0,11	0,02	0,00	21,12	1,81	19,32	0,16	24,56	0,00
45 - Baugewerbe ¹⁾	19,6	11,4	8,2	0,75	0,40	0,02	0,00	6,04	5,67	3,92	0,84	0,40	0,75
51 - Großhandel und Handelsvermittlung ¹⁾	26,8	19,1	7,6	1,65	0,59	0,17	0,07	8,33	3,94	8,30	2,24	0,25	0,14
50 + 52 - Einzelhandel (einschl. Kraftfahrzeughandel, Tankstellen) ¹⁾		11,1	8,9	0,60	0,97	0,00	0,01	5,01	4,41	5,04	2,41	0,09	0,21
55 - Gastgewerbe	3,9	2,3	1,5	0,00	0,09	0,00	0,00	0,93	0,77	0,58	0,15	0,81	0,52
60-63 - Verkehr (ohne 60.1, 64 - Eisenbahnen, Nachrichtenüberm.) ¹⁾	20,0	17,4	2,6	0,51	0,26	0,00	0,01	7,86	1,48	7,83	0,34	0,04	0,01
64 - Nachrichtenübermittlung	23,0	21,6	1,4	1,29	0,08	0,04	0,00	7,55	0,77	5,39	0,11	7,29	0,43
65 - Kreditgewerbe	54,0	51,3	2,7	3,08	0,16	0,10	0,01	15,40	1,22	17,97	0,27	14,78	0,91
66 - Versicherungsgewerbe - Versicherungstechnische R. ²⁾	745,5	745,5	0,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
66 - Versicherungsgewerbe - Nichtversicherungstechnische R.	5,4	5,4	0,0	0,33	0,00	0,01	0,00	1,63	0,00	2,17	0,00	1,29	0,00
67 - mit dem Kredit und Versicherungsgewerbe verb. Tätigkeiten	0,3	0,2	0,1	0,01	0,01	0,00	0,00	0,07	0,06	0,06	0,02	0,06	0,03
70 - Grundstücks- und Wohnungswesen	24,6	13,1	11,5	0,66	0,58	0,03	0,02	4,20	5,52	2,63	0,58	5,62	4,81
71 - Vermietung beweglicher Sachen	0,9	0,4	0,5	0,02	0,02	0,00	0,00	0,17	0,26	0,08	0,02	0,15	0,16
72 - Datenverarbeitung und Datenbanken	5,7	5,2	0,5	0,31	0,03	0,01	0,00	2,06	0,30	1,55	0,05	1,23	0,13
74 - Erbringung von Dienstleistungen überwiegend für Unternehmen (ohne 74.15 Beteiligungsgesellschaften)	34,9	25,2	9,7	1,26	0,49	0,05	0,02	8,81	5,15	7,55	0,97	7,50	3,09
80 - Erziehung und Unterricht	0,5	0,4	0,1	0,01	0,00	0,00	0,00	0,12	0,04	0,14	0,01	0,13	0,03
85 - Gesundheits- Veterinär- und	3,2	3,0	0,3	0,09	0,01	0,01	0,00	1,04	0,13	1,04	0,03	0,79	0,09

Sozialwesen													
90 - Abwasser-, Abfallentsorgung	4,5	3,4	1,1	0,14	0,04	0,01	0,00	1,37	0,60	0,69	0,05	1,23	0,39
92 - Kultur, Sport, Unterhaltung	4,4	3,4	1,0	0,10	0,03	0,01	0,00	1,37	0,52	1,20	0,10	0,75	0,30
93 - Erbringung von sonstigen Dienstleistungen	2,9	2,0	0,9	0,10	0,05	0,00	0,00	0,69	0,46	0,60	0,09	0,59	0,32
Summe:	1318,4	1229,3	109,1	22,37	6,22	0,75	0,19	177,61	54,67	193,98	29,19	78,83	14,15
1) Quelle: Deutsche Bundesbank.													
2) Es erfolgt keine Aufteilung der versicherungstechnischen Rückstellungen in kurz- und langfristige.													

Tabelle 30: Struktur der Rückstellungen nach Arten und Branchen in Mrd. EUR

- Die mit ¹⁾ gekennzeichneten Zahlenreihen stammen aus einer für Herbst 2003 geplanten Veröffentlichung der Bundesbank und basieren auf der Bilanzstatistik für das Jahr 2000.
- Die Werte für die Gesamtsumme der Rückstellungen der Wirtschaftszweige (WZ) 1, 2, 5, 55, 64, 67 sowie 70 – 93 wurden aus der kommerziellen Bilanzdatenbank DAFNE¹⁶⁴⁶ generiert und ähnlich dem Vorgehen der Bundesbank unter Bezug auf die USt-Statistik hochgerechnet. Aufgrund der für einzelne WZ mangelnden Größe des Samples wurde auf eine Differenzierung nach Größenklassen verzichtet. Die Bilanzstatistik der Bundesbank zeigt, dass die Bedeutung von Rückstellungen im Verhältnis zur Bilanzsumme in (umsatzmäßig) kleinen Unternehmen sowie in Personengesellschaften und Einzelunternehmen wesentlich geringer ist als bei großen Kapitalgesellschaften.¹⁶⁴⁷ Da anzunehmen ist, dass in DAFNE bevorzugt Großunternehmen enthalten sind, wurden bei der Hochrechnung die Umsätze der Personengesellschaften und Einzelunternehmen nur hälftig einbezogen. Des Weiteren sind folgende Anmerkungen zum Datenmaterial zu machen:
 - Zu Gunsten der Größe der Stichprobe wurde darauf verzichtet, nur Abschlüsse des Jahres 2000 aus der Datenbank zu ziehen. Stattdessen wurden die letzten verfügbaren Jahre verwendet.
 - Die durch die Bundesbank ausgewerteten Bilanzen sind zu über 4/5 Steuerbilanzen, wohingegen DAFNE nur fünf Steuerbilanzen (von über 16.000) enthält. Aufgrund der wertmäßig untergeordneten Bedeutung der Drohverlustrückstellung sowie dem Zweck der Auswertung, nämlich eine Größenordnung aller Rückstellungen zu ermitteln, kann dieser Bruch akzeptiert werden.
 - Die Zuordnung eines WZ-Codes zu einem Unternehmen geschieht nicht von offizieller Seite. Daher kann es zu Überschneidungen zwischen den Auswertungen der Bundesbank und denen der Datenbank kommen.

¹⁶⁴⁶ Herausgegeben von der Firma Bureau van Dijk, Frankfurt; Datenlieferant ist die Creditreform Rating AG, Neuss.
¹⁶⁴⁷ Siehe Bundesbank Monatsbericht 04/2003, S. 68. Dies kann bereits mit dem überwiegenden Fehlen des großen Postens ‚Pensionsrückstellungen‘ bei kleinen und mittleren Unternehmen begründet werden, aber auch – neben anderen Gründen – mit dem geringeren (bilanz-)steuerlichen Fachwissen bzw. geringerer Beratungsintensität in diesen Unternehmen.

- Beteiligungsgesellschaften (WZ 74.15) wurden aus der Betrachtung ausgeschlossen, da mangels steuerpflichtiger Umsätze kein Bezugspunkt zur Hochrechnung gegeben ist.
- Es wurde angenommen, dass die in der USt-Statistik als Einzelunternehmen ausgewiesenen Steuerpflichtigen der WZ 74.1 (Rechts-, Steuer und Unernehmensberatung), 74.2 (Architektur- und Ingenieurbüros) und 85 (Gesundheits- Veterinär- und Sozialwesen) ertragssteuerlich als Selbständige firmieren und nach § 4 Abs. 3 EStG Rechnung legen. Ihre Umsätze wurden aus der Hochrechnung ausgeschlossen.
- Für die versicherungstechnischen Rückstellungen (WZ 66) wurden die Angaben aus dem Jahresbericht 2001 – Teil B der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht entnommen. Die Rückstellungen für den WZ 65 stammen aus der Bankbilanzstatistik der Bundesbank¹⁶⁴⁸ und sind für die ersten sieben Monate 2003 gemittelt.
- Die Aufteilung der selbst ermittelten Rückstellungsbestände erfolgte auf Basis eigener Schätzungen unter Zuhilfenahme der Ergebnisse von qualitativ empirischen Untersuchungen.¹⁶⁴⁹

4.2.2 Abschätzung der Drohverlustrückstellung

Wirtschaftszweig	Werte in Mrd. EUR	DVR Anteil KapGes	DVR absolut KapGes	DVR Anteil NichtKapGes	DVR absolut NichtKapGes
01, 02, 05 - Land- und Forstwirtschaft, Fischerei		1,5%	0,02	1,5%	0,01
10, 11 - Bergbau		2,0%	0,18	2,0%	0,00
13, 14 - Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau		2,0%	0,02	2,0%	0,02
15 - 37 - Verarbeitendes Gewerbe		3,5%	2,93	3,5%	0,76
40, 41 - Energie- und Wasserversorgung		1,0%	0,46	1,0%	0,02
45 - Baugewerbe		1,0%	0,06	1,0%	0,06
51 - Großhandel und Handelsvermittlung		5,0%	0,43	4,5%	0,18
50 + 52 - Einzelhandel (einschl. Kraftfahrzeughandel, Tankstellen)		5,0%	0,26	4,5%	0,21
55 - Gastgewerbe		1,0%	0,02	1,0%	0,01
60-63 - Verkehr (ohne 60.1, 64 - Eisenbahnen, Nachrichtenüberm.)		2,5%	0,20	2,5%	0,04
64 - Nachrichtenübermittlung		2,0%	0,30	2,0%	0,02
65 - Kreditgewerbe		8,0%	2,41	6,0%	0,13
66 - Versicherungsgewerbe - Versicherungstechnische R.		0,048%	0,36	0,0%	0,00
66 - Versicherungsgewerbe - Nichtversicherungstechnische R.		2,5%	0,07	5,0%	0,00
67 - mit dem Kredit und Versicherungsgewerbe verb. Tätigkeiten		3,0%	0,00	3,0%	0,00
70 - Grundstücks- und Wohnungswesen		2,5%	0,25	2,5%	0,26

¹⁶⁴⁸ Siehe Bundesbank, Statistisches Beiheft zum Monatsbericht 1, Ausgabe September 2003, S. 9. Die erfassten Daten beziehen sich ausschließlich auf das Inlandsgeschäft der Banken. Die Rückstellungen werden als Gesamtsumme erfasst und können seitens der Bundesbank nicht weiter aufgliedert werden.

¹⁶⁴⁹ Vgl. für das bilanzpolitische Verhalten bei der Bildung von Rückstellungen *Kupsch*, Rückstellungen.

71 - Vermietung beweglicher Sachen	4,0%	0,01	4,0%	0,02
72 - Datenverarbeitung und Datenbanken	2,0%	0,07	2,0%	0,01
74 - Erbringung von Dienstleistungen überwiegend für Unternehmen (ohne 74.15 Beteiligungsgesellschaften)	3,0%	0,49	3,0%	0,25
80 - Erziehung und Unterricht	1,0%	0,00	1,0%	0,00
85 - Gesundheits- Veterinär- und Sozialwesen	1,0%	0,02	1,0%	0,00
90 - Abwasser-, Abfallentsorgung	3,0%	0,08	3,0%	0,03
92 - Kultur, Sport, Unterhaltung	1,0%	0,02	1,0%	0,01
93 - Erbringung von sonstigen Dienstleistungen	3,0%	0,04	3,0%	0,02
Summe:		8,69		2,06

Tabelle 31: Schätzung des Anteils der Drohverlustrückstellung an der Summe der sonstigen kurz- und langfristigen Rückstellungen in Mrd. EUR

Die Schätzung des Volumens der Drohverlustrückstellung stützt sich auf eine Analyse der Geschäftsberichte der DAX 30 und MDAX Unternehmen für das Jahr 2002 sowie auf Interviews mit Entscheidungsträgern aus der Wirtschaft, Vertretern von Verbänden, der Wissenschaft und der Steuerbehörden. Wo online verfügbar, wurden sowohl Einzel- als auch Konzernabschlüsse einbezogen. Die Prozentwerte in Tabelle 31 beziehen sich auf die Summe aus den sonstigen kurz- und langfristigen Rückstellungen, da die Drohverlustrückstellung weder dem einen noch dem anderen eindeutig zuzuordnen ist.

In die Schätzung fließen weiterhin die Folgenden *allgemeinen* Überlegungen ein:¹⁶⁵⁰

- Wie bereits oben vermutet, kommt es unabhängig von der Branche, in der ein Unternehmen tätig ist, zur Bildung von Drohverlustrückstellungen. Der handelsrechtlichen Bildungsverpflichtung wird sowohl vor¹⁶⁵¹ als auch nach¹⁶⁵² dem steuerlichen Verbot nachgekommen.
- Branchenmäßige Unterschiede resultieren vor allem aus der differierenden Bedeutung schwebender Geschäfte sowie aus den Möglichkeiten, drohende Verluste anderweitig zu verrechnen (siehe hierzu die Branchenbetrachtung unten).
- Die Einführung der Steuervollverzinsung gem. §233a AO¹⁶⁵³ hatte eine nicht zu unterschätzende Wirkung auf die bilanzielle Abbildung rechtlich umstrittener Sachverhalte. So wird im Bereich der Rückstellungen von deutlich vorsichtigerer Bilanzierung bei unklarer Rechtslage sowie bei Schätzspielräumen berichtet. Dies trifft insbesondere den Komplex der Abgrenzung zwischen Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellung. Im Falle einer Wie-

¹⁶⁵⁰ Zusammenfassend auch: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW RS HFA 4) in WPg 2000, S. 716 ff.

¹⁶⁵¹ Kupsch, Rückstellungen, findet in einer älteren empirischen Untersuchung (S. 45), dass 66,2 v.H. der 65 befragten großen Aktiengesellschaften (ohne Banken / Versicherungen) Drohverlustrückstellungen bilden.

¹⁶⁵² Vgl. die Erhebung von Schwenk, Steuervorteile, S. 144 f., bei der 94 v.H. der 50 befragten DAX 100 Unternehmen (ohne Banken / Versicherungen / Finanzdienstleister) angaben, Drohverlustrückstellungen zu bilden; sowie dieselbe, Empirische Analyse der Wirkung impliziter Steuervorteile am Beispiel von Rückstellungen, unveröffentlichte Diplomarbeit, Tübingen 1998, S. 45 f.: hier gaben 84 v.H. der vorwiegend mittelgroßen Unternehmen die Bildung von Drohverlustrückstellungen an.

¹⁶⁵³ Einen Überblick gibt Müller, Zinsen, in SteuerStud 2003, S. 192 ff.

dereinführung der Drohverlustrückstellung ist aus demselben Grund mit zurückhaltender Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach zu rechnen. Diese Überlegung wird dadurch gestützt, dass der steuerstundende Effekt von Rückstellungen aufgrund des derzeit niedrigen Zinsniveaus gering ausfällt im Vergleich zu der eventuellen Verzinsung nachzuzahlender Steuern. Ein möglicher endgültiger Steuerspareffekt aufgrund zukünftiger Steuersatzsenkungen dürfte von den Unternehmen (ausgenommen Personengesellschaften und Einzelunternehmen bis 2005) wegen der gerade erfolgten Reduktion ebenso nicht erwartet werden.

- Die gewinnmindernde Wirkung der Rückstellungsbildung ist u.U. bei Unternehmen in Verlustsituationen unerwünscht, was dazu führen kann, dass Spielräume im Ansatz und in der Bewertung genutzt werden, um keine oder eine möglichst niedrige Drohverlustrückstellung auszuweisen.

Die folgenden *branchenspezifischen* Überlegungen sollen die Plausibilität der einzelnen Schätzwerte unterstützen. Sie sind nicht als vollständige Diskussion der jeweiligen mitunter äußerst komplizierten steuerrechtlichen Problemfelder zu verstehen.

- In der *Kreditwirtschaft* spielen schwebende Geschäfte eine zentrale Rolle. Von Relevanz für die Bildung der Drohverlustrückstellung sind insbesondere Risiken aus Optionsgeschäften, Sicherungsgeschäften, Avalen sowie aus Kreditgeschäften.¹⁶⁵⁴ Zur Beurteilung, ob das Verbot der Rückstellung tatsächlich zu deutlichen Gewinnsteigerungen geführt hat, ist eine nähere Betrachtung der einzelnen Sachverhalte nötig.
 - Das Spannungsfeld zwischen der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Jahresabschluss („true and fair view“ gem. § 264 Abs. 2 HGB) und den tragenden Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (Imparitätsprinzip, Realisationsprinzip, Einzelbewertungsgrundsatz) manifestiert sich in der Diskussion um die Abgrenzung von *Bewertungseinheiten*.¹⁶⁵⁵ Die Relevanz der Drohverlustrückstellung würde mit einer Ausdehnung von Bewertungseinheiten auf inkongruente Sicherungsgeschäfte abnehmen. Bei strikter Anwendung des Einzelbewertungsgrundsatzes hingegen entfaltet sie dann ihre Wirkung, wenn der Wert des Underlyings eines Sicherungsgeschäfts steigt, und damit der entgegenstehende Hedge (als schwebendes Geschäft nicht zu bilanzieren) einen Verlust aufweist. Die Marktlage der letzten Jahre berücksichtigend ist davon auszugehen, dass eine streng imparitätische Bewertung derzeit eher zu einer Entlastung der Steuer-

¹⁶⁵⁴ Vgl. Naumann, Drohverlustrückstellungen, in BB 1998, S. 527ff.

¹⁶⁵⁵ Vgl. Herzig/Mauritz, Bewertungseinheiten, in ZfB 1998, S. 99 ff.; aktuell hierzu Christiansen, Einzelbewertung, in DStR 2003, S. 264 ff.

pflichtigen führen würde. Allerdings steht zu diesem Themenbereich ein höchstrichterliches Urteil noch aus.

- Anzumerken ist, dass der überwiegende Teil des Handelsgeschäftes mit Terminkontrakten u.ä.¹⁶⁵⁶ an den großen Terminbörsen in London und New York über dortige Betriebsstätten bzw. eigenständige Tochtergesellschaften abgewickelt wird.
- Nach einem BFH-Urteil zur Behandlung von *Optionsprämien* beim Stillhalter¹⁶⁵⁷ bleibt weiterhin ungeklärt, wie mit einem über den vereinnahmten Teil der Optionsprämie hinausgehenden Verpflichtungsüberhang verfahren werden soll. Es ist anzunehmen, dass die Finanzverwaltung hierfür die Bildung einer steuerlich unbeachtlichen Drohverlustrückstellung fordert,¹⁶⁵⁸ wohingegen in der Literatur bereits andere Vorschläge vorliegen.¹⁶⁵⁹ Es ist allerdings fraglich, ob die Entscheidung dieser Frage wesentliche steuerliche Wirkungen haben wird, da das Risiko aus Verpflichtungsüberhängen ohnehin in den meisten Fällen durch Sicherungsgeschäfte minimiert sein dürfte. Dies erhöht wiederum die oben angesprochene Relevanz der Handhabung von Bewertungseinheiten.
- Die Übernahme von *Bürgschaften* liegt traditionell im Bereich der Bankaktivitäten. War nach dem Verbot der Drohverlustrückstellung zunächst unklar, wie die Rückstellung für eine mögliche Inanspruchnahme zu qualifizieren sei,¹⁶⁶⁰ so scheint nach einer abgestimmten Stellungnahme der obersten Finanzbehörden der Länder Klarheit zu herrschen.¹⁶⁶¹ Demnach kommt nur die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung in Frage, da das Rechtsverhältnis zwischen Bürgen und Gläubiger „einseitig verpflichtender“ Natur ist. Die Übernahme der Bürgschaft gegen Entgelt ist als hiervon getrenntes Rechtsgeschäft zu betrachten. Gleiches gilt für Garantieverträge.
- Zur Bildung einer Drohverlustrückstellung kommt es dagegen, wenn ein Verlust aus einer noch nicht als Forderung eingebuchten *verbindlichen Kreditusage* droht. In diesem Fall kann naturgemäß keine (Teilwert-)Korrektur der Aktivseite erfolgen.¹⁶⁶²

¹⁶⁵⁶ Vgl. zu den verschiedenen Handelsaktivitäten von Banken *Häuselmann*, Wertpapierhandel, insb. S. 21 ff.

¹⁶⁵⁷ BFH, I R 17/02 vom 18.12.2002.

¹⁶⁵⁸ Dieser Ansicht ist z.B. *Rau*, Optionsgeschäfte, in BB 2002, S. 931.

¹⁶⁵⁹ Vgl. die Stellungnahme zum BFH-Urteil (Fn. 1657) von *Wehrheim/Krause*, Optionsprämien, in BB 2003, S. 1552 ff.

¹⁶⁶⁰ Siehe *Naumann*, Drohverlustrückstellungen, in BB 1998, S. 529.

¹⁶⁶¹ Vgl. Verfügung der OFD München vom 12.04.2002 (S 2137 – 49 St 41/42 in BKK Fach 13, S. 4527).

¹⁶⁶² BFH, I R 62/97 (BStBl. 1998 II S. 658); BFH, VIII R 95/81 (BStBl. 1983 II S. 361); zu der Möglichkeit der Übertragung von Kreditrisiken siehe IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (RS BFA 1) in WPg 2002, S. 95 ff.

- Klarheit über die obigen Sachverhalte werden erst die Betriebsprüfungen der Veranlagungszeiträume ab 1997 sowie zu erwartende Verfahren bringen. Beides steht bei vielen großen Kreditinstituten noch aus.
- Auch für die *Versicherungswirtschaft* ist ein großer Bestand schwebender Verträge charakteristisch. Innerhalb der versicherungstechnischen Rückstellungen der §§ 341e-h HGB ist die Rückstellung für drohende Verluste aus dem Versicherungsgeschäft explizit erwähnt (§ 341e Abs. 2 Nr. 3 HGB).¹⁶⁶³ Eine Auswertung der vom Gesamtverband der deutschen Versicherungswirtschaft (GDV) geführten Bilanzdatenbank ergab für das Geschäftsjahr 2002 einen Bestand an Drohverlustrückstellungen von 125,4 Mio. EUR bei 26 Unternehmen der Schadensversicherung.¹⁶⁶⁴ Davon ausgehend, dass der getrennte Ausweis gem. § 31 Abs. 1 Nr. 2 VersRechnV¹⁶⁶⁵ nur dann erforderlich ist, wenn die Beträge einen „größeren Umfang“ erreichen,¹⁶⁶⁶ wird für die Gesamtheit der Versicherungsunternehmen angenommen, dass Drohverlustrückstellungen zwar auch dort gebildet werden, jedoch in kleinerem Rahmen. Ein Betrag in 2,5-facher Höhe (rund 360 Mio. EUR) scheint angemessen. Dabei wurde für die ausweisenden Unternehmen ein Verhältnis zu den sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen von 37 v.H. ermittelt, für die weiteren Kompositversicherungen wurde eine Quote von 20 v.H. und für die restlichen Versicherer von 10 v.H.¹⁶⁶⁷ geschätzt. Bezugsgröße für die Quoten ist die Gesamtsumme der sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen im Jahre 2001.¹⁶⁶⁸ Anzumerken ist, dass durch den GDV eine deutlich abnehmende Tendenz im Ausweis der Drohverlustrückstellung festgestellt wurde.
- Schwebende Verträge in der *Bauwirtschaft* betreffen vor allem Objekte, die nicht innerhalb eines Veranlagungszeitraums fertiggestellt werden. Entstehen während dieser langfristigen Fertigung Verluste, so werden diese über Teilwertabschreibungen der aktivierten Teilleistung berücksichtigt.¹⁶⁶⁹ Eine Drohverlustrückstellung kommt allenfalls bei Fehlen oder unzureichender Höhe derselben in Frage. Nach Verlautbarungen der FV¹⁶⁷⁰ soll dieses Vorgehen nur für den Teil der Verluste gerechtfertigt sein, der dem bereits fertiggestellten Teil der Leistung zuzuordnen ist. Für darüber hinausgehende Verluste soll eine Drohverlustrückstel-

¹⁶⁶³ Vgl. ausführlich *Jäger*, Rückstellungen; zusammenfassend *Telgenbüscher*, Rückstellungen, in WPg 1995, S. 582 ff.

¹⁶⁶⁴ *Farny*, Rückstellungen, fand in einer empirischen Untersuchung (VW 1983, S. 1581 ff.) rund 149,2 Mio. EUR.

¹⁶⁶⁵ Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (BGBl I 1994, S. 3378, zuletzt geändert 27.05.2003, BGBl I 2003, S. 736).

¹⁶⁶⁶ Auch die Sachverständigenprüfverordnung (BGBl I 2002, S. 1456) für Versicherungsunternehmen verlangt nur eine Stellungnahme zur *Angemessenheit* der Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 2 Nr.2 SachvPrüfV).

¹⁶⁶⁷ Erläuternd: Positionspapier des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) vom 18.04.2000, Tz. 51 f.

¹⁶⁶⁸ Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen, Geschäftsbericht 2001, Teil B, Tab. 130, 230, 330, 430, 530.

¹⁶⁶⁹ Vgl. *Herzig*, Verlustprodukte, in StbJb 2000/2001, S. 290 ff.; *ders.*, Konkurrenz, in FS Müller, 2001, S. 599 ff.

¹⁶⁷⁰ OFD Kiel, Verfügung v. 30.03.2000 (S 2174 A – St 233); BMF, Schreiben v. 14.11.2000 (IV A 6 – S 2174 – 5/00).

lung gebildet werden.¹⁶⁷¹ Zur Klärung dieser Frage ist ein Verfahren beim BFH anhängig.¹⁶⁷² Darüber hinaus ist eine Verbesserung der Ertragslage in der Bauindustrie derzeit nicht abzusehen, so dass die extensive Bildung der Drohverlustrückstellung innerhalb bilanzpolitischer Spielräume nicht zu erwarten ist.

- Großvolumige Beschaffungs- und Absatzgeschäfte können im *Handel* verstärkt zu drohenden Verlusten führen. Insbesondere die geringen Margen im hochvolumigen Groß- und Einzelhandel sowie die mit Währungsrisiken verbundene internationale Beschaffung von Handelswaren stellen Verlustpotenziale in diesem Wirtschaftszweig dar. Sind inflexible längerfristige Verträge geschlossen worden, so liegen leicht die Voraussetzungen zur Bildung von Drohverlustrückstellungen vor.¹⁶⁷³
- In der *Fertigungsindustrie* werden oft langfristige Verträge über wiederkehrende Lieferungen abgeschlossen, die über die gesamte Laufzeit zwar Gewinne für den Lieferanten ergeben, zu Vertragsbeginn aber Stückpreise festlegen, die unter den Selbstkosten liegen. Erst mit der Realisierung von Größen- oder Lerneffekten wird ein positiver Deckungsbeitrag (pro Stück) erreicht.
- Im *Wohnungswesen* drohen Verluste vorwiegend aus Mietkontrakten, die während ihrer Laufzeit einen nachteiligen Verlauf nehmen. Hier ist die Aussage des BFH zu beachten, der „ernstliche Zweifel“ an der Qualifikation von Rückstellungen für Mietgarantien als Drohverlustrückstellungen geäußert hat.¹⁶⁷⁴

4.2.3 Aufkommensberechnung

Unter Berücksichtigung der Annahmen und unter Geltung der Ergebnisse aus den Abschnitten 0, 0 und 0 ergibt sich die folgende Aufkommenswirkung für alternative Zeitpunkte der Rechtsänderung.

Rechtsänderung im Jahr	ESt	KSt	GewSt KapG	GewSt PerG	SolZ	Gesamt
2003	-537	-2.000	-1.412	-228	-140	-4.315
2004	-520	-1.887	-1.412	-228	-132	-4.180
ab 2005	-469	-1.887	-1.412	-228	-130	-4.125

Tabelle 32: Aufkommenswirkung der Wiedertzulassung der Drohverlustrückstellung in Mio. EUR

¹⁶⁷¹ Kritisch hierzu *Hoffmann*, Halbfertige Bauten, in DStR 2000, S. 1338 ff.

¹⁶⁷² Az. des anhängigen Verfahrens: VIII R 1/03; Vorinstanz: FG Neustadt/Weinstraße (5 K 1468/01).

¹⁶⁷³ Siehe IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW RS HFA 4), Tz. 29 ff. in WPg 2000, S.719.

¹⁶⁷⁴ Vgl. den Beschluss des BFH im AdV Verfahren (Az: IV B 176/02).

- Insgesamt erschweren die in wesentlichen Bereichen bestehenden rechtlichen Unsicherheiten, sowohl die Eingrenzung des bestehenden handelsrechtlichen Bestandes als auch die Abschätzung des Verhaltens der Steuerpflichtigen bei der Bildung der Drohverlustrückstellung.
- Es kann aber davon ausgegangen werden, dass die vorstehende Schätzung ein eher negatives Szenario für den Fiskus wiedergibt. Vor diesem Hintergrund scheint fraglich, ob das Verbot der Drohverlustrückstellung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1996 enden, tatsächlich den prognostizierten Aufkommenseffekt in den Rechnungsjahren 1998 bis 2001 hatte.¹⁶⁷⁵
- Wegen der genannten Schwierigkeiten bei der Bestimmung eines Bestandes an Drohverlustrückstellungen - insbesondere wegen der unterschiedlichen Veröffentlichungszeitpunkte der Quelldaten - wurde darauf verzichtet, die ermittelte Größe auf die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 fortzuschreiben.

5 Verbot der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

5.1 Vorbemerkungen

- Empirische Untersuchungen ergeben unterschiedliche, zumeist qualitative Befunde zur Rückstellung für unterlassene Instandhaltung; mangels umfassender Studien sollen die Arbeiten zur Bedeutung der „reinen“ Aufwandsrückstellung gem. § 249 Abs. 2 HGB hier gleichermaßen als Indikatoren dienen
 - *Kupsch* (Befragung 1972/73, 65 große Aktiengesellschaften ohne Bank-/Versicherungswirtschaft)¹⁶⁷⁶: Bildung der Rückstellung bei 53,8 v.H., untergeordnete wertmäßige Bedeutung.
 - *Schwenk* (Befragung 2000, 50 Unternehmen aus dem DAX 100 ohne Banken/Versicherungen/reine Beteiligungsgesellschaften)¹⁶⁷⁷: Bildung bei 84 v.H., als „wichtig“ eingestuft von 20 v.H. der Unternehmen.
 - *Schwenk* (Befragung 1998, 32 überwiegend mittelgroße Unternehmen, davon 28 aus dem verarbeitenden Gewerbe)¹⁶⁷⁸: Bildung bei 62,5 v.H., davon unter den fünf wichtigsten Rückstellungsarten bei 18,75 v.H. der Unternehmen.

¹⁶⁷⁵ Vgl. BMF, Finanzbericht 1999, S. 132, 265.

¹⁶⁷⁶ Vgl. *Kupsch*, Rückstellungen, S. 45.

¹⁶⁷⁷ Vgl. *Schwenk*, Steuervorteile, S. 144 f.

¹⁶⁷⁸ Vgl. *Schwenk*, Empirische Analyse der Wirkung impliziter Steuervorteile am Beispiel von Rückstellungen, unveröffentlichte Diplomarbeit, Tübingen 1998, S. 45 f.

- *Rehkugler* (Auswertung von Jahresabschlüssen 1987-89, 138 Aktiengesellschaften)¹⁶⁷⁹: Nachweis der Bildung gem. § 249 Abs. 2 HGB in 19-20 v.H. in Einzel- sowie in 24-31 v.H. in Konzernabschlüssen, wertmäßige Bedeutung nicht untersucht.
- *C&L Deutsche Revision*¹⁶⁸⁰ (Auswertung von Konzernabschlüssen 1995, 100 Großkonzerne): Nachweis der Bildung gem. § 249 Abs. 2 HGB bei 44 v.H., wertmäßige Bedeutung nicht untersucht.
- Die Rückstellung ist für alle Wirtschaftszweige relevant, da sie sowohl für Gebäudeinstandhaltung als auch für die Instandhaltung anderer Anlagegüter gebildet werden kann.¹⁶⁸¹
- Der kurzfristige Charakter der Rückstellung führt zu einer einmaligen Steuererhöhung, die in Ausnahmefällen durch eine mögliche Anpassung der Vorauszahlung bereits vor Ablauf des Veranlagungszeitraums einnahmewirksam werden kann.
- Aufgrund ihrer Planbarkeit eignet sich die Instandhaltungsrückstellung zur handelsrechtlichen Ergebnisglättung bei gleichzeitiger Steuerstundung. Trotz der handelsrechtlichen Bildungspflicht bleibt den Unternehmen ein gewisser bilanzpolitischer Spielraum sowohl beim Ansatz wie bei der Bewertung der Rückstellung. Dies impliziert aber auch, dass gerade Kapitalgesellschaften unterlassene Instandhaltungsaufwand u.U. nicht (oder in geringerem Umfang) passivieren als steuerrechtlich zulässig, um Ausschüttungsvolumen zu erhalten oder – in Verlustsituationen – das handelsrechtliche Ergebnis zu entlasten. Der umgekehrte Fall eines zu hohen Ausweises ist unter erneutem Hinweis auf § 233a AO als weniger wahrscheinlich zu beurteilen.

5.2 Rechenschritte

Die Berechnung erfolgt im Wesentlichen analog zu der in Abschnitt 0 gewählten Vorgehensweise. Bezugsgröße für die Ermittlung einer Quote bilden hier aber die sonstigen *kurzfristigen* Rückstellungen.

¹⁶⁷⁹ Vgl. *Rehkugler*, Aufwandsrückstellungen, in WISU 1993, S. 440 ff.

¹⁶⁸⁰ C&L Deutsche Revision (Hrsg.), Konzernabschlüsse `95.

¹⁶⁸¹ Vgl. *Horschitz/Gross/Weidner*, Bilanzsteuerrecht, S. 447.

5.2.1 Quotenmäßige Bestimmung der Instandhaltungsrückstellung

Wirtschaftszweig	Werte in Mrd. EUR	RuI Anteil KapGes	RuI absolut KapGes	RuI Anteil NichtKapGes	RuI absolut NichtKapGes
01, 02, 05 - Land- und Forstwirtschaft, Fischerei		5,0%	0,05	5,0%	0,02
10, 11 - Bergbau		5,0%	0,32	5,0%	0,00
13, 14 - Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau		1,5%	0,02	1,0%	0,01
15 - 37 - Verarbeitendes Gewerbe		2,5%	1,88	3,0%	0,61
40, 41 - Energie- und Wasserversorgung		1,5%	0,32	2,0%	0,04
45 - Baugewerbe		2,0%	0,12	3,0%	0,17
51 - Großhandel und Handelsvermittlung		1,5%	0,12	1,0%	0,04
50 + 52 - Einzelhandel (einschl. Kraftfahrzeughandel, Tankstellen)		2,0%	0,10	1,0%	0,04
55 - Gastgewerbe		2,0%	0,02	1,5%	0,01
60-63 - Verkehr (ohne 60.1, 64 - Eisenbahnen, Nachrichtenüberm.)		4,0%	0,31	5,0%	0,07
64 - Nachrichtenübermittlung		3,0%	0,23	3,0%	0,02
65 - Kreditgewerbe		0,0%	0,00	0,0%	0,00
66 - Versicherungsgewerbe - Versicherungstechnische R.		0,0%	0,00	0,0%	0,00
66 - Versicherungsgewerbe - Nichtversicherungstechnische R.		0,0%	0,00	0,0%	0,00
67 - mit dem Kredit und Versicherungsgewerbe verb. Tätigkeiten		0,0%	0,00	0,0%	0,00
70 - Grundstücks- und Wohnungswesen		1,0%	0,04	1,5%	0,08
71 - Vermietung beweglicher Sachen		5,0%	0,01	5,0%	0,01
72 - Datenverarbeitung und Datenbanken		1,0%	0,02	0,0%	0,00
74 - Erbringung von Dienstleistungen überwiegend für Unternehmen (ohne 74.15 Beteiligungsgesellschaften)		2,0%	0,18	2,0%	0,10
80 - Erziehung und Unterricht		1,0%	0,00	1,0%	0,00
85 - Gesundheits- Veterinär- und Sozialwesen		2,5%	0,03	2,5%	0,00
90 - Abwasser-, Abfallentsorgung		2,5%	0,03	2,5%	0,02
92 - Kultur, Sport, Unterhaltung		1,0%	0,01	1,0%	0,01
93 - Erbringung von sonstigen Dienstleistungen		2,0%	0,01	2,0%	0,01
Summe:			3,83		1,27

Tabelle 33: Schätzung des Anteils der Instandhaltungsrückstellung an der Summe der sonstigen kurzfristigen Rückstellungen in Mrd. EUR

In die Schätzung fließen die Folgenden allgemeinen Überlegungen ein:

- Es besteht ein Zusammenhang zwischen der Instandhaltungsrückstellung und der Kapitalintensität der Produktion. Als Indikator hierfür wird das Nettoanlagevermögen zu Wiederbeschaffungspreisen¹⁶⁸² verwendet. Abgestellt wird auf den Nachweis der Ausrüstungen und Sonstigen Anlagen, da die Einbeziehung von Bauten das Verhältnis zu Gunsten des WZ Grundstücks- und Wohnungswesen erheblich verzerren würde.

¹⁶⁸² Siehe StatBa, Fachserie 18, Reihe 1.3, Tabelle 3.2.16.

- Das oben genannte empirische Material beleuchtet fast ausschließlich die Situation in Großbetrieben. Für kleine und mittlere Unternehmen wird die Instandhaltungsrückstellung durch folgende Aspekte beeinflusst:
 - Die Kapitalintensität ist zumeist geringer, da sich Großinvestitionen erst ab einer gewissen Betriebsgröße rechnen.¹⁶⁸³
 - Der Prüfungsturnus in kleinen und mittleren Unternehmen ist deutlich größer als in Großunternehmen¹⁶⁸⁴, wodurch von einer verstärkten Bildung und einem mäßig höheren Volumen der Rückstellung auszugehen ist. Zudem kann angenommen werden, dass bei Prüfungen in Kleinbetrieben die Belege über ausgeführte Instandhaltungen in den ersten drei Monaten zur Anerkennung der Rückstellung ausreichen und dass weder die Außerplanmäßigkeit der Maßnahme¹⁶⁸⁵ noch ihr Unterlassen zum Bilanzstichtag eingehend untersucht werden.
- Für Großunternehmen spielen dagegen andere Überlegungen eine Rolle:
 - Mehrere Interviewpartner betonten, dass die Instandhaltungsrückstellung nicht zuletzt deshalb von untergeordneter bilanzpolitischer Bedeutung sei, weil der Aufwand, der zu ihrer (testierfähigen) Ermittlung nötig sei, in keinem Verhältnis zur dadurch erreichbaren Manövriermasse stünde.¹⁶⁸⁶
 - Ebenso wurde angeführt, dass auf die Passivierung von Aufwandsrückstellungen tendenziell verzichtet würde, um die handelsrechtlichen Abschlüsse an die Konzernrechnungslegung nach internationalen Standards anzugleichen.
- In welchem Maße die Aufwendungen für Instandhaltung nach einem Wegfall der Rückstellungsmöglichkeit gerade nicht unterlassen, sondern im Rechnungszeitraum erfolgswirksam durchgeführt werden, ist kaum abzuschätzen. Dies hängt letztlich davon ab, wie das Verhältnis eines bilanzpolitischen Einsatzes der Rückstellung zum tatsächlich notwendigen (aber unterlassenen) Instandhaltungsaufwand zu beurteilen ist.

5.2.2 Aufkommensberechnung

Unter Berücksichtigung der Annahmen und unter Geltung der Ergebnisse aus den Abschnitten 0, 0 und 0 ergibt sich die folgende Aufkommenswirkung für alternative Zeitpunkte der Rechtsänderung.

¹⁶⁸³ So auch: Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2002/03, Tz. 279.

¹⁶⁸⁴ Vgl. Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2002, veröffentlicht auf www.bundesfinanzministerium.de.

¹⁶⁸⁵ Gefordert in H 31c Abs. 11 EStH.

¹⁶⁸⁶ Zur Prüfung der Aufwandsrückstellungen vgl. *Selchert*, Rückstellungen, in *Handw. der Revision* 1992, Sp. 1689 ff.

Rechtsänderung im Jahr	ESt	KSt	GewSt KapG	GewS PerG	SolZ	Gesamt
2003	332	891	622	141	67	2.050
2004	321	840	622	141	64	1.990
ab 2005	290	840	622	141	62	1.955

Tabelle 34: Aufkommenswirkung des Verbots der Instandhaltungsrückstellung in Mio. EUR

6 Berücksichtigung von Lohn-, Renten- und Preistrends bei der Ermittlung der Pensionsrückstellung

6.1 Vorbemerkungen

- Ziel ist die Ermittlung einer Größenordnung der Aufkommenswirkung sowie das Aufzeigen von weiterem Forschungsbedarf.
- Im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge ist die Direktzusage und ihre innerbetriebliche Finanzierung über Pensionsrückstellungen mit einem Anteil von rund 60 v.H. der bei weitem Beliebteste der fünf möglichen Durchführungswege.
- Trotz der Liquiditäts- / Innenfinanzierungsvorteile ist bei kapitalmarktorientierten Unternehmen u.U. mit einer Ausfinanzierung der Pensionsverpflichtung auf externe Träger zu rechnen. Dies wird durch die Abflachung des mittelfristigen Wachstumstrends in Tabelle 35 berücksichtigt.

6.2 Berechnung

6.2.1 Ermittlung des Gesamtbestandes an Pensionsrückstellungen

- Nach § 7 BetrAVG sind Unternehmen, die ihren Mitarbeitern direkt eine Altersversorgung zusagen, verpflichtet, die Zahlungen aus der Zusage gegen die eigene Insolvenz zu versichern. Für Deutschland¹⁶⁸⁷ übernimmt die Aufgabe der Insolvenzsicherung der betrieblichen Altersvorsorge der Pensionssicherungsverein auf Gegenseitigkeit (PSVaG)¹⁶⁸⁸. Die nach § 10 Abs. 3 BetrAVG in Selbstveranlagung zu berechnende Beitragsbemessungsgrundlage entspricht für die Direktzusage dem nach § 6a Abs. 3 EStG ermittelten Teilwert der Pensi-

¹⁶⁸⁷ Seit 2002 ebenso für 302 luxemburgische Unternehmen, siehe Geschäftsbericht des PSVaG 2002, S. 8.

¹⁶⁸⁸ Über die Einzelheiten der Insolvenzsicherungspflicht informieren die Merkblätter des PSVaG (insbesondere Merkblatt 300/M1) abzurufen unter <http://www.psvag.de>.

onsverpflichtung¹⁶⁸⁹. Aus den in den Geschäftsberichten des PSVaG veröffentlichten Gesamtbemessungsgrundlagen und den angegebenen Quoten der insolvenzicherungspflichtigen Durchführungswege lässt sich also direkt auf die Höhe der Pensionsrückstellungen nach EStG schließen. Zu beachten ist, dass der so ermittelte Betrag nicht den Gesamtbestand wiedergibt, da z.B. die Zusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht insolvenzicherungspflichtig ist.¹⁶⁹⁰ Dies wird durch eine Aufschätzung von 3 v.H. berücksichtigt.

Jahr	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Pensionsrückstellungen	192,5	200,7	208,1	216,0	224,0	232,1	240,2	248,4	256,6
Veränderung zum Vorjahr		4,3%	4,0%*	3,8%*	3,7%*	3,6%*	3,5%*	3,4%*	3,3%*

* Fortschreibung auf Basis des mittelfristigen Trends unter Schätzung zukünftiger Ausfinanzierungen

Tabelle 35: Entwicklung der Pensionsverpflichtungen gem. § 6a Abs. 3 EStG in Mrd. EUR

6.2.2 Schätzung der relativen Veränderung¹⁶⁹¹

Die Veränderung der zurückgestellten Pensionsverpflichtungen ist sowohl einzel- als auch gesamtwirtschaftlich abhängig von drei Faktoren.

- Die *Höhe der Veränderungsraten* von Lohn-, Renten- und Preisniveau richtet sich sowohl nach gesamtwirtschaftlichen Trendlinien als auch nach unternehmens- bzw. branchenspezifischen Einflussfaktoren.¹⁶⁹² Die Trends sollen im Gegensatz zum derzeitigen Vorgehen nach § 6a EStG nicht erst berücksichtigt werden, wenn sie eingetreten oder rechtlich verbindlich geworden sind¹⁶⁹³. Dies kann mit Blick auf den Objektivierungsgedanken problematisch sein, ist aber nicht zu vermeiden, wenn die wirtschaftliche Situation des Unternehmens korrekt abgebildet werden soll. Allzu großem unternehmensseitigem Ermessensspielraum kann beispielsweise durch die Standardisierung der Parameterberechnung oder durch die Umkehr der Beweislast beim Abweichen von allgemeinen Parametervorgaben entgegengewirkt werden. Die Auswertung von Geschäftsberichten durch die Literatur ergab relativ enge Bandbreiten der verwendeten Rechnungsgrößen in Abschlüssen nach internationalen Standards.¹⁶⁹⁴

¹⁶⁸⁹ Siehe PSVaG, Erläuterungen zum Erhebungsbogen 2003, Abschn. B I, abzurufen unter <http://www.psvag.de>.
¹⁶⁹⁰ Vgl. Merkblatt 300/M1, Tz. 3.3.1 f.; steuerlich ist dagegen eine Rückstellung zu bilden (siehe R 41 Abs. 9 EStR).
¹⁶⁹¹ Vergleichende Beispielrechnungen finden sich bei *Wolz*, Pensionsverpflichtungen, in *ZfB* 2000, S. 1375 ff.
¹⁶⁹² Vgl. auch *Bode/Thurnes*, Altersversorgung, in *DB* 2002, S. 1390 ff.
¹⁶⁹³ Vgl. H 41 Abs. 17 EStH.
¹⁶⁹⁴ Siehe hierzu die Aufstellungen bei *Bode/Thurnes*, Altersversorgung, in *DB* 2002, S. 1391.

- Die *Ausgestaltung der Pensionszusagen* in den Unternehmen trägt wesentlich zum Ausmaß der Veränderung der Verpflichtungshöhe bei. So erhöht sich der Anpassungsbedarf mit dem Grad an Dynamik, der in den Pensionsvereinbarungen zu Tage tritt. So hat beispielsweise eine Festzusage¹⁶⁹⁵ oder ein Kapitalversprechen keinerlei Veränderung der Pensionsrückstellung zur Folge, sie führt im Gegenteil zu einer niedrigeren Rückstellung, wenn nach dem international üblichen Anwartschaftsbarwertverfahren gerechnet wird¹⁶⁹⁶. Bei einer vollauf dynamischen Ausgestaltung¹⁶⁹⁷ des Programms hingegen kommt es zu einer erheblichen Erhöhung. Zur Erfassung der gesamtwirtschaftlichen Auswirkung müsste die betriebliche Praxis einer hinreichend großen Zahl an Pensionsvereinbarungen bekannt sein, die dann auf ihren Grad an Dynamik überprüft werden könnten.
- Die *Altersstruktur der Mitarbeiter*, die in den Genuss einer (unverfallbaren) Direktzusage kommen, und derjenigen, die sich bereits im Ruhestand befinden, beeinflussen ebenfalls Höhe der Pensionsrückstellung maßgeblich.
- Wegen der zunehmenden Erstellung von Abschlüssen nach internationalen Grundsätzen durch viele kapitalmarktorientierte Unternehmen gibt es eine Vielzahl versicherungsmathematischer Gutachten, die die Veränderung der zurückzustellenden Beträge dokumentieren. Ein gangbarer Weg zu gesicherten empirischen Ergebnissen könnte in der Ausweisung der größten Beitragszahler durch den PSVaG und der anschließenden Auswertung der in diesen Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit vorliegenden Gutachten bestehen. Eine solche Untersuchung bei einer hinreichend großen Anzahl Unternehmen aus verschiedenen Branchen durchzuführen, ist im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich. Mit der Aussicht auf befriedigende Genauigkeit könnte diese Aufgabe von einem der großen auf diesen Bereich spezialisierten Sachverständigenbüros bewältigt werden.
- Um trotzdem eine Aussage zu treffen, werden unter Berufung auf die Literatur¹⁶⁹⁸ und auf die Erkenntnisse aus Interviews mit versicherungstechnischen Gutachtern folgende Werte geschätzt
 - Unternehmensspezifische Veränderung der Pensionsverpflichtung: +0 – +30 v.H.
 - Durchschnittliche Veränderung der Pensionsverpflichtung: +13 – +18 v.H.

¹⁶⁹⁵ Eine Festzusage wäre z.B.: „Für jedes Jahr der Betriebszugehörigkeit entsteht ein Pensionsanspruch von x EUR.“

¹⁶⁹⁶ Vgl. Höfer, Rechnungslegung, in BetrAV 2003, S. 423.

¹⁶⁹⁷ Als dynamisch werden Zusagen bezeichnet, bei denen die Anspruchshöhe an die Entwicklung des Gehaltes und/oder die Pensionshöhe an die Entwicklung der Renten geknüpft sind. Offensichtlich ist, dass hier vielfältige Ausgestaltungen und Zwischenformen denkbar sind und praktiziert werden.

¹⁶⁹⁸ Für eine Zusammenstellung aus Geschäftsberichten siehe Müller, Altersversorgung, in WPg 2003, S. 166.

6.2.3 Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige

- Betrachtet man die Verteilung der Beitragsbemessungsgrundlage des PSVaG auf die Mitgliedsunternehmen, so wird deutlich, dass knapp 90 v.H. der Bemessungsgrundlage auf diejenigen zehn Prozent der Unternehmen entfällt, die fünf Millionen Euro oder mehr an betrieblichen Vorsorgeverpflichtungen eingegangen sind. Dies legt den Schluss nahe, dass kleinere Unternehmen tendenziell weniger betriebliche Altersvorsorge betreiben (z.B. nur für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH) oder andere, nicht insolvenzversicherungspflichtige Durchführungswege wie z.B. die Direktversicherung wählen. Ebenso kann hieraus aufgrund des weit unterdurchschnittlichen Vorkommens von Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Kreis der Großunternehmen auf den Anteil der ESt-Pflichtigen geschlossen werden.
- Einen weiteren Hinweis liefert die Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik, die im Drei-Jahres-Turnus Daten zur Bildung der Pensionsrückstellung erhebt. Allerdings beschränkt sich der Rücklauf der hierfür eigentlich verpflichtend auszufüllenden Anlage St auf 1.598 ESt-Pflichtige im Jahr 1995 und nur 795 im Jahr 1998. Angegeben wurden 221 Mio. EUR (1995) bzw. 60 Mio. EUR (1998). Vergleicht man diese Zahlen mit den ca. 100 Mrd. EUR, die von KSt-Pflichtigen angegeben wurden¹⁶⁹⁹, ergibt sich ein Anteil der ESt-Pflichtigen von ca. 0,2 v.H. (1995) bzw. 0,06 v.H. (1998).
- Exakte Ergebnisse könnte hier eine Auswertung der Datenbank des PSVaG liefern, wobei das Vorkommen von hybriden Rechtsformen berücksichtigt und bewertet werden muss. Für die folgende Aufkommensschätzung wird ein Anteil der ESt-Pflichtigen von 5 v.H. angenommen.

6.2.4 Aufkommensberechnung

- Tabelle 36 zeigt die Aufkommenswirkung unter Berücksichtigung der oben getroffenen Annahmen und unter Geltung der Ergebnisse aus den Abschnitten 0, 0 und 0. Die Berechnungen sind als Alternativen in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Rechtsänderung zu verstehen.

¹⁶⁹⁹ Vgl. StatBa, Fachserie 14, Reihe 7.2, Tab. 2.12 sowie zusätzliche Angaben des StatBa.

Rechtsänderung im Jahr	ESt	KSt	GewSt KapG	GewSt PerG	SolZ	Gesamt
2003	-421	-6.898	-5.002	-179	-403	-12.905
2004	-423	-6.749	-5.187	-186	-394	-12.940
2005	-396	-6.992	-5.373	-192	-406	-13.360
2006	-410	-7.236	-5.561	-199	-421	-13.825
2007	-424	-7.482	-5.750	-206	-435	-14.295

Tabelle 36: Aufkommenswirkung nach Steuerarten in Mio. EUR

- Dabei verursacht eine Änderung der Schätzung aus Abschnitt 0 von einem Prozentpunkt in der Berechnung für 2005 eine Aufkommensänderung von knapp 900 Mio. EUR.
- Tabelle 37 stellt *nachrichtlich* die Aufteilung der Gesamtaufkommensänderung unter analoger Anwendung der in Abschnitt 0 getroffenen Annahmen dar.

Rechtsänderung im Jahr	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
2003	-7.096	-3.226	-1.290	-1.290				
2004		-7.116	-3.235	-1.294	-1.294			
2005			-7.348	-3.340	-1.336	-1.336		
2006				-7.605	-3.457	-1.383	-1.383	
2007					-7.863	-3.574	-1.430	-1.430

Tabelle 37: Aufkommensänderung unter Berücksichtigung der Verlustfälle in Mio. EUR

7 Fazit

7.1 Gesamtaufkommensänderung

Würden alle Maßnahmen wie beschrieben im VZ 2005 wirksam, so ergäbe sich die folgende Gesamtaufkommensänderung. Angenommen wird hierfür, dass die Bestände an Drohverlustrückstellungen mit Wiedereinführung derselben sofort steuerlich wirksam, die Aufwandsrückstellungen zum Stichtag vollständig abgeschafft und die Pensionsrückstellungen ohne Übergangsphase mit dem (nach Anwartschaftsbarwertverfahren ermittelten) Erfüllungsbetrag angesetzt werden.

Jahr	ESt	KSt	GewSt KapG	GewSt PerG	SolZ	Gesamt
2005	-292	-7.435	-5.726	-129	-425	-14.005
2006	700	1.522	1.103	372	122	3.820
2007	955	2.118	1.536	506	169	5.285
2008	1.065	2.362	1.714	564	189	5.895
2009	1.041	2.309	1.675	551	184	5.760
2010	989	2.194	1.591	524	175	5.475

Tabelle 38: Gesamtaufkommenswirkung in Mio. EUR

Zu den ermittelten Werten lassen sich weiterhin folgende qualitative Aussagen treffen:

- Nur bei der Berechnung der Modifikation der AfA-Methode wurde eine teilweise zahlungsorientierte Perspektive eingenommen (vgl. Abschnitt 0), da die Verlustunternehmen die Verteilung des mehrjährigen Effektes wesentlich beeinflussen. Bei den übrigen Maßnahmen, insbesondere bei der veränderten Berechnung der Pensionsrückstellung, werden die zu erarbeitenden *Übergangsregelungen* maßgeblichen Einfluss auf die Zahlungswirkung haben, so dass es sinnvoll erscheint, hier eine reine Entstehungsjahrbetrachtung vorzunehmen. Kassemäßig kann über ein entsprechendes Verfahren eine weitgehende Verteilung der Mindereinnahmen (hier kumuliert für den VZ 2005 ausgewiesen) erreicht werden.
- Mittelfristig werden die Mehreinnahmen aus dem Verbot der *degressiven AfA* sinken und langfristig nur dann auf einem geringen positiven Niveau verharren, wenn ein Wachstum der Ausrüstungsinvestitionen zu beobachten ist und sich keine wesentliche Veränderung in der Nutzungsdauerstruktur ergibt. Dabei sind - wie bereits in Abschnitt 0 dargelegt - investitionsfördernde oder -hemmende Effekte in das Kalkül einzubeziehen. Dies gilt im Übrigen für alle hier behandelten Maßnahmen.
- Ob sich der aufkommensmindernde Effekt der Aufstockung der *Pensionsrückstellung* langfristig mit Verwendung derselben für Rentenzahlungen umkehren wird, hängt im Wesentlichen von den Entwicklungen in der betrieblichen Altersvorsorge ab. Derzeit ist davon auszugehen, dass die Direktzusage weiterhin die bestimmende Rolle unter den möglichen Durchführungswegen einnehmen wird. Unterstellt man ein weiteres Wachstum der betrieblichen Altersvorsorge (und damit auch der direkt zugesagten Ansprüche), so ist für die VZ ab 2006 mit weiteren, leichten Mindereinnahmen zu rechnen, die in Tabelle 38 nicht berücksichtigt sind.
- Für die *übrigen Maßnahmen* kann von einer Einmaligkeit der Aufkommenswirkung ausgegangen werden, wenn die Annahme gilt, dass sich die Neubildung und Auflösung der betrachteten Rückstellungen auf gesamtwirtschaftlicher Ebene in etwa die Waage halten. Für

die *Drohverlustrückstellung* mögen abweichend hiervon gewisse Verschiebungen in Abhängigkeit von der konjunkturellen Situation zu beobachten sein, diese sind aber kaum zu prognostizieren.

7.2 Überblick über die Belastungswirkungen

- Belastungen entstehen
 - bei allen Unternehmen unabhängig von Größe und Rechtsform durch die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen und das Verbot der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung,
 - dabei tragen kapitalintensiv produzierende Unternehmen die Hauptlast aus beiden Maßnahmen. Nicht berücksichtigt wurde bei der Berechnung der Aufkommensänderung die Möglichkeit der Unternehmen, Investitionen im Ausland statt in der Bundesrepublik zu tätigen. Zur Beurteilung einer solchen Reaktion ist eine umfassende Analyse der Abschreibungsbedingungen in den infrage kommenden Investitionsstandorten unter Beachtung der jeweiligen sonstigen Rahmenbedingungen notwendig. Die resultierende Schätzung fände ihren Niederschlag in einer Minderung der Ausgangsgrößen aus Tabelle 23.
- Entlastungen entstehen
 - bei der Mehrzahl der Unternehmen, denen Verluste aus schwebenden Geschäften drohen. Wirtschaftszweige, in denen schwebende Geschäfte eine große Rolle spielen, werden überdurchschnittlich entlastet.
 - bei solchen Unternehmen, die die Altersvorsorge ihrer Mitarbeiter über Direktzusagen sichern, durch die Einbeziehung von Lohn-, Renten und Preistrends in die Berechnung der Pensionsrückstellung. Dies sind vorzugsweise mittelgroße bis sehr große Kapitalgesellschaften.

Literaturverzeichnis

- Achleitner, Ann-Kristin* (Konzeption): Konzeption der IAS-Rechnungslegung, in: Achleitner, Ann-Kristin; Behr, Giorgio: International Accounting Standards, Berlin 2000, S. 83-119.
- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt* (Rechnungslegung): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Auflage, Stuttgart.
- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt* (Rechnungslegung): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Stuttgart.
- Ahrend, Peter* (Altersversorgung): Die betriebliche Altersversorgung und das Bilanzrichtlinien-Gesetz - Veränderungen und Auswirkungen der neuen Gesetzgebung -, in: WPg 1986, S. 577 - 588.
- Ahrend, Peter/Förster, Wolfgang/Rößler, Norbert* (Altersversorgung): Die Auswirkungen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes auf die betriebliche Altersversorgung, in: DB 1986, S. 1 - 12.
- Alvarez, Manuel/Wotschofsky, Stefan/Miethig, Michaela* (Leasingverhältnisse): Leasingverhältnisse nach IAS 17 -Zurechnung, Bilanzierung, Konsolidierung-, in: WPg 2001, S. 933 - 947.
- Amman, Helmut/Wulf, Inge* (Leasingbilanzierung): Leasingbilanzierung gemäß HGB, US-GAAP sowie IAS, in: StuB 2000, S. 909 - 917.
- Anstett, Christof Werner and Husmann, Rainer* (Bewertungseinheiten): Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Derivategeschäften, in: BB 1998, S. 1523 - 1530.
- Arbeitsgruppe Normierung der Rechnungslegung* (Stellungnahme): Stellungnahme Nr.3: Zum Entwurf der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung des DRSC, in: BB 2002, S. 2595 - 2599.

Arbeitskreis "Externe Unternehmensrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Finanzinstrumente): Grundsätze der Bilanzierung von Finanzinstrumenten im Währungs- und Zinsbereich auf der Grundlage des HGB, in: DB 1997, S. 637 - 642.

Arbeitskreis "Externe Unternehmensrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Zukunft): Die Zukunft der Rechnungslegung aus Sicht von Wissenschaft und Praxis, in: DB 2001, S. 160 - 161.

Arbeitskreis "Externe Unternehmensrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Einzelabschluss): International Financial Reporting Standards im Einzel- und Konzernabschluss unter der Prämisse eines Einheitsabschlusses für unter Anderem steuerliche Zwecke, in: DB 2003, S. 1585 - 1588.

Arbeitskreis "Steuern und Revision" im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V. (Rechnungsabgrenzungsposten): Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens - Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, in: DStR 1999, S. 2135 - 2142.

Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Kategorisierung): Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, in: DB 2001, S. 989 - 995.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (Fortentwicklung): Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, in: BB 2002, S. 2372 - 2381.

Bach, Stefan (Cash-flow-Steuer): Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, Berlin

Baetge, Jörg/Beermann, Thomas (Neubewertung): Die Neubewertung des Sachanlagevermögens nach International Accounting Standards (IAS), in: StuB 1999, S. 341 - 348.

Baetge, Jörg/Dörner, Dietrich/Kleekämper, Heinz/Wollmert, Peter (Rechnungslegung nach IAS): Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS), Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, Stuttgart 1997.

Baetge, Jörg/Dörner, Dietrich/Kleekämper, Heinz/Wollmert, Peter/Kirsch, Hans-Jürgen (Rechnungslegung): Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS), 2. Aufl. Stuttgart 2002.

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Bilanzen): Bilanzen, 5. Auflage, Düsseldorf 2001.

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Bilanzrecht): Bilanzrecht Bonn 2002.

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Konzernbilanzen): Konzernbilanzen, 6. Auflage, Düsseldorf 2002.

Baetge, Jörg/Krumnow, Jürgen/Noelle, Jennifer (DRSC): Das "Deutsche Rechnungslegungs-Standard Committee" (DRSC), in: DB 2001, S. 769 - 774.

Baetge, Jörg/Zülch, Henning (Accounting): Fair Value-Accounting, in: BFuP 2001, S. 543 - 562.

Baetge, Jörg/Zülch, Henning/Matena, Sonja (Accounting): Fair Value-Accounting, in: StuB 2002, S. 365 - 372.

Ballwieser, Wolfgang (Konzernrechnungslegung): Konzernrechnungslegung und Wettbewerb, in: ZfB-Ergänzungsheft 2002, S. 131 - 135.

Ballwieser, Wolfgang (Maßgeblichkeitsprinzip): Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? in: BFuP 1990, S. 477 - 498.

Ballwieser, Wolfgang (Passivierung): Zur Passivierung von Verpflichtungen zum Schutz und zur Wiederherstellung der Umwelt, in: Bericht über die Fachtagung 1991, Düsseldorf 1992, S. 131-151.

Bareis, Peter (Kritik): Zur Kritik am "Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG", in: StuW 2002, S. 135 - 147.

Bartels, Peter (Meinungsspiegel): Realisationsprinzip und Rückstellungsbildung, in: BFuP 1994, S. 48 - 49.

- Beck, Hans-Joachim* (Aufwand): Anschaffungsnaher Aufwand und das BMF-Schreiben vom 18.7.2003, in: DStR 2003, S. 1462 - 1469.
- Beck'scher Bilanzkommentar* (Beck Bil Kom): Berger, Axel/Ellrott, Helmut/Förschle, Gerhart/Hense, Burkhard, (Hrsg.) München.
- Beine, Frank* (Abschreibungsgrenzen): Abschreibungsgrenzen im Vorratsvermögen, in: BB 1995, S. 2415 - 2421.
- Beine, Frank/Porstmann, Mark* (Überleitung): Überleitung vom HGB-Abschluß zu US-GAAP Statements, in: BB 1998, S. 995 - 1001.
- Beiser, Reinhold* (Abzinsung): Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzip, in: DB 2001, S. 296 - 298.
- Beiser, Reinhold* (Teilwert): Der Teilwert im Wechsel zwischen Substanz- und Ertragswert, in: DStR 2002, S. 1777 - 1782.
- Beisse, Heinrich* (Bilanzrecht): Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in: StuW 1984, S. 1 - 14.
- Beisse, Heinrich* (Grundsatzfragen): Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts, in: BB 1990, S. 2007 - 2012.
- Beisse, Heinrich* (Handelsbilanzrecht): Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in: BB 1980, S. 637 - 646.
- Beisse, Heinrich* (Wesen): Über Wesen und Tragweite des Nominalwertprinzips, in: FR 1975, S. 472 - 477.
- Beisse, Heinrich* (wirtschaftliche Betrachtungsweise): Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, in: StuW 1981, S. 1 - 14.

- Beisse, Heinrich* (Bilanzauffassung): Zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofs, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1978/79, Herne, Berlin 1978, S. 186-196.
- Beker, Manfred* (Geschäftswert): Der Geschäftswert bei der Aufgabe eines verpachteten Betriebes, in: FR 1978, S. 552 - 554.
- Bender, H. J.* (Leasing Standards): Vergleich der Leasing Standards nach deutschem Recht, IAS und US-GAAP, in: EWS 2002, S. 20 - 26.
- Benne, Jürgen* (Einzelbewertung): Einzelbewertung und Bewertungseinheiten, in: DB 1991, S. 2602 - 2610.
- Benne, Jürgen* (Gewinnerwartungen): Die Bedeutung von Gewinnerwartungen aus schwebenden Geschäften für die Bewertung der Aktiva und Passiva, in: BB 1979, S. 1653 - 1656.
- Bertsch, Andreas/Kärcher, Ralph* (Steuerbilanz): Derivative Instrumente im Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, in: Eller, Roland, Handbuch Derivativer Instrumente, Stuttgart 1999, S. 731-771.
- Beye, Claus-Jürgen, Bode, Joachim, and Stein, Markus* (Altersvermögensgesetz): Wirtschaftliche Auswirkung der Änderungen bei der Unverfallbarkeit durch das Altersvermögensgesetz, in: DB 2001, S. 9 - 12.
- Bieg, Hartmut* (Financial Futures): Bilanzierung und Bewertung von Financial Futures - Teil I, in: StB 2003, S. 92 - 96.
- Bieg, Hartmut* (Grundlagen II): Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung von Derivaten - Teil II, in: BB 2002, S. 472 - 477.
- Bieg, Hartmut* (Grundlagen): Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung von Derivaten - Teil I, in: StB 2002, S. 429 - 433.
- Bieg, Hartmut* (Rückstellung): Die Fremdfinanzierung aus Rückstellungen, in: StB 1998, S. 225 - 233.

- Bieker, Marcus and Esser, Maik* (Goodwill-Bilanzierung): Goodwill-Bilanzierung nach ED 3 "Business Combinations", in: KOR 2003, S. 75 - 84.
- Biener, Herbert* (Internationalisierung): Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts - Was wird auf uns zukommen?, in: DStZ 1997, S. 345 - 356.
- Biergans, Enno* (Überlegungen): Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, in: FR 1984, S. 297 - 305.
- Birett, Barbara* (Maßgeblichkeitsprinzip): Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in: StWa 2002, S. 151 - 157.
- Birk, Dieter* (Gleichheit): Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, in: StuW 1989, S. 212 - 218.
- Birk, Dieter* (Leistungsfähigkeitsprinzip): Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, in: StuW 2000, S. 328 - 336.
- Birk, Dieter* (Steuerrechtswissenschaft): Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, in: StuW 1983, S. 293 - 299.
- Birk, Dieter* (Steuerrecht): Steuerrecht, 3. Auflage, Heidelberg 2000.
- Blümich, Walter* (EStG/KStG/GewStG): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Kommentar, München 2003.
- Böckem, Hanne and Schurbohm, Hanne* (Bilanzierung): Die Bilanzierung von Immobilien nach den International Accounting Standards, in: KOR 2002, S. 38 - 51.
- Böcking, Hans-Joachim* (Einzelabschluss): IAS für Konzern- und Einzelabschluss!, in: WPg 2002, S. 925 - 928.
- Böcking, Hans-Joachim* (IAS): IAS für Konzern- und Einzelabschluss?, in: WPg 2001, S. 1433 - 1440.

- Böcking, Hans-Joachim*, (Anpassungsverpflichtungen): Anpassungsverpflichtungen und Rückstellungsbildung, in: Herzig, Norbert, Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, S. 124-146.
- Böcking, Hans-Joachim/Herold, Christian/ Wiederhold, Philipp* (Modernisierung): Modernisierung des HGB in Richtung IAS/IFRS, in: Der Konzern 2003, S. 394 - 409.
- Böcking, Hans-Joachim/Sittmann-Haury, Caroline* (Forderungsbewertung): Forderungsbewertung - Anschaffungskosten versus Fair Value, in: BB 2003, S. 195 - 200.
- Bodarwé, E.* (Bewertung): Bewertung und Darstellung nicht abgerechneter Leistungen bei "langfristiger Fertigung" im Jahresabschluß, in: DB 1971, S. 1973 - 1977.
- Bode, Joachim and Thurnes, Georg* (Altersversorgung): Betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss, in: DB 2002, S. 1390 - 1392.
- Bordewin, Arno* (Einzelfragen): Einzelfragen der Bewertung von Rückstellungen, in: DB 1992, S. 1533 - 1537.
- Bordewin, Arno* (Fremdwährungsdarlehen): Das Fremdwährungsdarlehen in der Überschußrechnung, in: DStR 1992, S. 244 - 245.
- Bordewin, Arno* (Maßgeblichkeit): Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: DStR 1988, S. 668 - 670.
- Bornhaupt, von Kurt Joachim* (Begriff): Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG, Köln 1980, S. 149-199.
- Braun, Norbert* (Unternehmensfinanzierung): Folgen bilanzsteuerrechtlicher Änderungen für die Unternehmensfinanzierung, in: StB 2002, S. 350 - 351.
- Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf/Passé, Jens* (Steuerbilanzpolitik): Modelle zur Steuerbilanzpolitik - Theorie ohne praktische Anwendung?, in: StuW 2002, S. 36 - 47.

- Breker, Norbert/Gebhardt, Günther/Pape, Jochen* (Fair-Value-Projekt): Das Fair-Value-Projekt für Finanzinstrumente, in: WPg 2000, S. 729 - 744.
- Brezing, Klaus* (Lifo-Verfahren): Lifo-Verfahren im Steuerrecht, in: Herzig, Norbert, Curtius-Hartung, R., and Niemann, Ursula, Steuerberater-Jahrbuch 1990/91, Köln 1991, S. 51-65.
- Brown, E. C.* (Taxation): Business-Income Taxation and Investment Incentives, in: Metzler, L. A., Income, Employment and Public Policy, 1948.
- Brücks, Michael/Wiederhold, Philipp* (Ansatz): Ansatz und Bewertung des Goodwills, in: Der Konzern 2003, S. 219 - 226.
- Bruns, Hans-Georg* (Rechnungslegung): Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung im europäischen und internationalen Kontext, in: WPg-Sonderheft 2001, S. 67 - 114.
- Buchholz, Rainer* (Neubewertungsrücklagen): Neubewertungsrücklagen nach IAS im Jahresabschluss mittelständischer Unternehmen, in: StuB 2003, S. 577 - 582.
- Buchholz, Rainer* (Rechnungslegungsvorschriften): IAS für mittelständische Unternehmen? - Vor- und Nachteile neuer Rechnungslegungsvorschriften in Deutschland, in: DStR 2002, S. 1280 - 1284.
- Buchholz, Rainer* (Sachanlagen): Gemischt-genutzte Sachanlagen, Entnahmen und Einlagen bei IAS, in: DStR 2003, S. 1219 - 1223.
- Buchholz, Rainer/Weis, Regina* (Maßgeblichkeitsprinzip): Maßgeblichkeitsprinzip ade?, in: DStR 2002, S. 512 - 517.
- Budde, Dieter/Steuber, Elgin* (Transformation): Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, in: DStR 1998, S. 504 - 508.
- Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin* (Spannungsfeld): Rechnungslegung im Spannungsfeld zwischen Gläubigerschutz und Information vder Gesellschafter, in: Die Aktiengesellschaft 1996, S. 542 - 550.
- Burkhalter, Roland* (Massgeblichkeitsgrundsatz): Massgeblichkeitsgrundsatz, Bern 2003.

Busse von Colbe, Walther (Anpassung): Anpassung der EG-Bilanzrichtlinien an die IAS, in: KOR 2001, S. 199 - 205.

Busse von Colbe, Walther (Anpassung): Vorschlag der EG-Kommission zur Anpassung der Bilanzrichtlinien an die IAS - Abschied von der Harmonisierung?, in: BB 2002, S. 1530 - 1536.

C & L Deutsche Revision (Hrsg.) (Konzernabschlüsse `95): Konzernabschlüsse `95: Ausweis, Gestaltung, Berichterstattung; Ergebnisse einer Untersuchung von 100 großen Konzernen, Düsseldorf 1997.

Cansier, Dieter (Ersatz): Ersatz der Gewerbesteuer durch die Cash-flow-Steuer?, in: BB 1990, S. 253 - 256.

Cattelaens, Heiner (Steuerentlastungsgesetz): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, in: DB 1999, S. 1185 - 1187.

Christiansen, Alfred (Einzelbewertung): Der Grundsatz der Einzelbewertung, in: DStZ 1995, S. 385 - 397.

Christiansen, Alfred (Einzelbewertung): Zum Grundsatz der Einzelbewertung - insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, in: DStR 2003, S. 264 - 268.

Christiansen, Alfred (Erfordernis): Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung ungewisser Verbindlichkeiten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: BFuP 1994, S. 25 - 39.

Christiansen, Alfred (Passivierung): Kurskorrekturen bei der Passivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen?, in: DStZ 2002, S. 163 - 169.

Christiansen, Alfred (Urteilsanmerkung): Rückstellung für sog. Anpassungsverpflichtung, in: HFR 2001, S. 958 - 961.

Christiansen, Alfred (Versuch): Ergänzender Versuch zur "Entziehbarkeit" von Mißverständnissen, in: DStR 2002, S. 1637 - 1638.

Clemm, Hermann (Meinung): Die Meinung, in: StB 2002, S. 321 - 321.

- Clemm, Hermann* (Verzinslichkeit): Der Einfluß der Verzinslichkeit auf die Bewertung der Aktiva und Passiva, in: Raupach, Arndt, DStJG 1984, Köln 1984, S. 219-243.
- Clemm, Hermann* (Abzinsung): Abzinsung von Passiva?, in: Curtius-Hartung, Rudolf/Herzig, Norbert/ Niemann, Ursula, StBJb 1987/88, Köln 1988, S. 67-86.
- Clemm, Hermann* (Bilanzrecht): Grenzen der zivilrechtlichen Betrachtungsweise für das Bilanzrecht - Kritische Würdigung der neueren BFH-Rechtsprechung, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V, JbFSt. 1979/1980, Herne, Berlin 1979, S. 173-194.
- Coenenberg, Adolf G.* (Jahresabschluss): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 19. Auflage, Stuttgart 2003.
- Costede, Jürgen* (Aktivierung): Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, in: StuW 1995, S. 115 - 123.
- Costede, Jürgen* (Grundfragen): Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung, in: StuW 1986, S. 44 - 52.
- Crezelius, Georg* (Maßgeblichkeitsgrundsatz): Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation?, in: DB 1994, S. 689 - 691.
- Crezelius, Georg* (Rückstellungen): Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, in: DB 1992, S. 1353 - 1363.
- Dangel, Peter/Hofstetter, Ulrich/Otto, Patrick* (Analyse): Analyse von Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IAS, Stuttgart 2001.
- Dehmer, Hans* (UmwStG): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, München 2001.
- Deutsche Bundesbank* (Kapitalmarktstatistik Juni 2003): Kapitalmarktstatistik Juni 2003, Frankfurt am Main 2003.
- Dexheimer, Sigrid* (Gewinngliederungsgrundsätze): Gewinngliederungsgrundsätze im internationalen Vergleich: HGB, US-GAAP und IAS, in: BB 2002, S. 451 - 457.

- Dietrich, Jörg* (Teilwertabschreibung): Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und "voraussichtlich dauernde Wertminderung" im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, in: DStR 2000, S. 1629 - 1635.
- Dinter, Hans* (Pensionsverpflichtungen): Die Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: Die Aktiengesellschaft 1986, S. 218 - 223.
- Döllerer, Georg* (Aktivierungswelle): Droht eine neue Aktivierungswelle?, in: BB 1980, S. 1333 - 1337.
- Döllerer, Georg* (Ansatz): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: DStR 1987, S. 67 - 72.
- Döllerer, Georg* (Bilanzierung): Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrages, in: BB 1974, S. 1541 - 1548.
- Döllerer, Georg* (Grundsätze): Grundsätze ordnungswidriger Bilanzierung, in: BB 1982, S. 777 - 781.
- Döllerer, Georg* (Handelsbilanz): Handelsbilanz und Steuerbilanz, in: BB 1987, S. 1 - 16.
- Döllerer, Georg* (Leasing): Leasing - wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, in: BB 1971, S. 535 - 540.
- Döllerer, Georg* (Maßgeblichkeit): Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, in: BB 1971, S. 1333 - 1335.
- Döllerer, Georg* (Rechtsprechung): Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, in: ZGR 1975, S. 294 - 318.
- Döllerer, Georg* (Rückstellungen): Rückstellungen in der Steuerbilanz, in: DStR 1979, S. 3 - 7.
- Döllerer, Georg* (Steuerbilanz): Steuerbilanz und Beutesymbol, in: BB 1988, S. 238 -
- Döllerer, Georg* (Wirtschaftsgut): Die Bedeutung des Begriffes "Wirtschaftsgut" bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, in: BB 1965, S. 326 - 329.

- Döllerer, Georg* (Gedanken): Gedanken zur "Bilanz im Rechtssinne", in: JbFAStR 1979/71980, Bochum 1979, S. 195-205.
- Döllerer, Georg* (Imparitätsprinzip): Die Grenzen des Imparitätsprinzips, in: Hörstmann, Franz/Niemann, Ursula/Rose, Gerd, StbJb. 1977/78, Köln 1978, S. 129-139.
- Doralt, Werner* (Rückstellungen): Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, in: DB 1998, S. 1357 - 1358.
- Doralt, Werner* (Teilwert): Der Teilwert als Anwendungsfall des Going-Concern-Prinzips, in: Raupach, Arndt, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 141-153.
- Dreissig, Hildegard* (Einheitsbilanz): Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, in: DStR 2000, S. 1365 - 1372.
- Drensek, Walter* (Betriebsausgaben): Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, in: DB 1987, S. 2483 - 2487.
- Drescher, Sebastian* (Maßgeblichkeitsgrundsatzes): Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Düsseldorf 2002.
- Drüen, Klaus-Dieter* (Gewinnermittlungsart): Zur Wahl der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsart, in: DStR 1999, S. 1589 - 1595.
- Drüen, Klaus-Dieter* (Totalgewinn): Über den Totalgewinn, in: FR 1999, S. 1097 - 1108.
- Dücker, Reinhard* (Entwicklungen): Aktuelle Entwicklungen des europäischen Bilanzrechts, in: StuB 2002, S. 70 - 74.
- Dziadkowski, Dieter* (Diskussion): Die Diskussion über das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz- Alter Wein in neuen Schläuchen?, in: DStZ 2001, S. 9 - 16.
- Dziadkowski, Dieter* (Überschussrechnung): Die Überschußrechnung - eine Alternative zur Steuerbilanz?, in: BB 2000, S. 399 - 401.

- Dziadkowski, Dieter* (Verankerung): Die steuergesetzliche Verankerung der umgekehrten Maßgeblichkeit im Rahmen der Bilanzrechtsreform. Kritische Anmerkung zur verstärkten Dominanz der Steuerbilanz, in: BB 1986, S. 329 - 334.
- Eberhard, Rudolf et al.* (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung, in: Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Steuerreformkommission, Bonn 1971, S. 421-567.
- Eberhartinger, Eva* (Konsequenzen): Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Wien 2000.
- Ehrhardt-Rauch, Andrea* (Einnahmen-Überschuss-Rechnung): Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als einheitliche Gewinnermittlungsart?, in: DStZ 2001, S. 423 - 428.
- Eibelshäuser, Manfred* (Betrachtungsweise): Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht - Herkunft und Bedeutung, in: DStR 2002, S. 1426 - 1432.
- Eibelshäuser, Manfred* (Rückstellungsbildung): Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, in: BB 1987, S. 860 - 866.
- Eibelshäuser, Manfred* (Realisationsprinzip): Abschreibungen und Realisationsprinzip, in: Budde, Dieter, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, S. 153-168.
- Elschen, Rainer* (Leistungsfähigkeit): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: StuW 1991, S. 99 - 115.
- Engel-Ciric, Dejan* (Interpretationen): Die Interpretation des Abschlußstichtagsprinzips in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: DStR 1996, S. 1298 - 1304.
- Engel-Ciric, Dejan* (Spielräume): Einschränkung der Aussagekraft des Jahresabschlusses nach IAS durch bilanzpolitische Spielräume, in: DStR 2002, S. 780 - 784.
- Ernst, Christoph* (Verordnungsentwurf): EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Europäisches Bilanzrecht vor weitreichenden Änderungen, in: BB 2001, S. 823 - 825.

- Ernst, Christoph* (Zukunft): Die Zukunft des Einzelabschlusses und der Maßgeblichkeit im Licht der Internationalisierung der Rechnungslegung, in: StbJb 2002/2003, Köln 2003, S. 229-240.
- Ernsting, Ingo* (Abzinsungsgebot): StEntlG: Zur Ausdehnung des Abzinsungsgebots auf Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, in: StuB 1999, S. 457 - 463.
- Ernsting, Ingo/Keitz von, Isabel* (Bilanzierung): Bilanzierung von Rückstellungen nach IAS 37, in: DB 1998, S. 2477 - 2484.
- Euler, Roland* (Konsequenzen): Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung, in: StuW 1998, S. 15 - 24.
- Euler, Roland* (Paradigmenwechsel): Paradigmenwechsel im handelsrechtlichen Einzelabschluss: Von den GoB zu den IAS?, in: BB 2002, S. 875 - 880.
- Euler, Roland* (Stellungnahme): Immaterielle Vermögenswerte - Stellungnahme zum E-DRS 14, in: BB 2001, S. 2631 - 2636.
- Europäische Kommission* (Steuerbemessungsgrundlage): Konsultationspapier, Die Anwendung der "International Accounting Standards" (IAS) ab 2005 und ihre Implikationen für die Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit, Brüssel 2003.
- Ewertowski, Thomas* (Behandlung): Die Behandlung von erhaltenen Investitionszuschüssen in Handels- und Steuerbilanz, in: BB 1984, S. 1015 - 1024.
- Farny, Dieter* (Rückstellungen): Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in den Jahresabschlüssen 1982 der großen deutschen Kompositversicherungsunternehmen, in: VW 1983, S. 1581 - 1583.
- Feld, Klaus-Peter* (Bilanzierung): Die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen nach HGB und IAS, in: WPg 2003, S. 573 - 586.
- Feldhoff, Michael* (Cash-flow-Besteuerung): Die Cash-flow-Besteuerung und ihre Problematik, in: StuW 1989, S. 53 - 63.

- Fick, H.-Peter* (Überblick II): Ein vergleichender Überblick über Internationale Rechnungslegungsvorschriften aus deutscher und europäischer Sicht mit Ausblick auf Auswirkungen auf das deutsche Handels- und Bilanzsteuerrecht - Teil II, in: StBp 2001, S. 318 - 328.
- Fick, H.-Peter* (Überblick): Ein vergleichender Überblick über Internationale Rechnungslegungsvorschriften aus deutscher und europäischer Sicht mit Ausblick auf Auswirkungen auf das deutsche Handels- und Bilanzsteuerrecht - Teil I, in: StBp 2001, S. 287 - 294.
- Findeisen, Klaus-Dieter* (Asset-Backed Securities): Asset-Backed Securities im Vergleich zwischen US-GAAP und HGB, in: DB 1998, S. 481 - 488.
- Findeisen, Klaus-Dieter/Roß, Norbert* (Transaktionen): Asset-Backed Securities-Transaktionen im Einzel- und Konzernabschluß des Veräußerers nach International Accounting Standards, in: DB 1999, S. 2224 - 2227.
- Finne, Thomas* (Kurssicherungen): Bilanzielle Berücksichtigung von Kurssicherungen, in: BB 1991, S. 1295 - 1301.
- Fischer, Lothar* (Abschied): Abschied vom anschaffungsnahen (Herstellungs-)Aufwand, in: DStZ 2002, S. 860 - 864.
- Fischer, Peter* (Steuervereinfachung): Steuervereinfachung, Köln 1998.
- Fischer, Thomas M./Wenzel, Julia* (Wertaufholung): Wertaufholung nach handels-, steuerrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, in: WPg 2001, S. 597 - 606.
- Fischer, Thomas/Vielmeyer, Uwe* (Internetauftritt): Bilanzierung der Aufwendungen für die Erstellung von Internetauftritten nach US-GAAP, IAS und HGB, in: BB 2001, S. 1294 - 1301.
- Fladung, Hans-Dieter* (Bilanzrecht): Das Vorsichts- und Objektivierungsprinzip im deutschen Bilanzrecht, Wiesbaden
- Focken, Elke* (Reporting): Reporting Unit vs. Cash-Generating Unit, in: RIW 2003, S. 437 - 444.
- Förschle, Gerhart/Holland, Bettina/Kroner, Matthias* (Rechnungslegung): Internationale Rechnungslegung, Heidelberg 2001.

- Förschle, Gerhart/Klein, Hans-Georg* (Altersversorgungsverpflichtungen): Zur handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung der betrieblichen Altersversorgungsverpflichtungen, in: DB 1987, S. 341 - 348.
- Förschle, Gerhart/Kroner, Matthias/Heddäus, Birgit* (Verpflichtungen): Ungewisse Verpflichtungen nach IAS 37 im Vergleich zum HGB, in: WPg 1999, S. 41 - 54.
- Förschle, Gerhart/Scheffels, Rolf* (Bilanzierung): Die Bilanzierung von Zuschüssen, insbesondere für Werkzeugkosten, in: DB 1993, S. 2393 - 2399.
- Franke, Günter/Menichetti, Marco* (Risikomanagement): Die Bilanzierung von Terminkontrakten und Optionen bei Einsatz im Risikomanagement, in: Die Betriebswirtschaft 1994, S. 193 - 209.
- Friauf, Karl Heinrich* (Nichtabzugsfähigkeit): Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht, in: StuW 1973, S. 97 - 118.
- Frotscher, Gerrit (EStG): Einkommensteuergesetz., Kommentar, Freiburg 1999.
- Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim* (Maßgeblichkeit): Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, in: DB 1999, S. 1511 - 1516.
- Fülbier, Rolf Uwe/Honold, Dirk/Klar, Alexander* (Vermögenswerte): Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, in: RIW 2000, S. 833 - 844.
- Gassner, Wolfgang/Lang, Michael* (Leistungsfähigkeitsprinzip): Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2000.
- Gebhardt, Günther* (Finanzinstrumente): Probleme der bilanziellen Abbildung von Finanzinstrumenten, in: BFuP 1996, S. 557 - 584.
- Gebhardt, Günther/Breker, Norbert* (Einzelabschluss): Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluss - unter Berücksichtigung von § 340 HGB, in: DB 1991, S. 1529 - 1538.

- Gebhardt, Günther/Naumann, Thomas K. (Grundzüge):* Grundzüge der Bilanzierung von Financial Instruments und von Absicherungszusammenhängen nach IAS 39, in: DB 1999, S. 1461 - 1469.
- Geiger, Thomas (Besteuerung):* IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung, in: StuB 2001, S. 914 - 918.
- Gelhausen, Wolf/Frey, Gerd (Rückstellungen):* Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, in: DB 1993, S. 593 - 597.
- Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V. (Möglichkeiten):* Möglichkeiten und Grenzen der Anpassung deutscher Konzernabschlüsse an die Rechnungslegungsgrundsätze des International Accounting Standard Committee (IASC) (Teil I), in: DB 9-6-1995, S. 1137 - 1143.
- Glade, Anton (Rückstellung):* Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als "Steuerschupflöcher", in: DB 1999, S. 400 - 405.
- Glaum, Martin/Förschle, Gerhart (Finanzinstrumente):* Rechnungslegung für Finanzinstrumente und Risikomanagement: Ergebnis einer empirischen Untersuchung, in: DB 2000, S. 1525 - 1534.
- Göbes, Christian (Unternehmensbesteuerung):* Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Großbritannien vor dem Hintergrund des europäischen Integrationsprozesses, Frankfurt am Main 1996.
- Goebel, Andrea/Fuchs, Markus (Anwendung):* Die Anwendung der International Accounting Standards in den Konzernabschlüssen deutscher Kapitalgesellschaften, in: DB 1995, S. 1521 - 1527.
- Goebel, Andrea/Fuchs, Markus (Rechnungslegung):* Rechnungslegung nach den International Accounting Standards vor dem Hintergrund des deutschen Rechnungslegungsrechts für Kapitalgesellschaften, in: DStR 1994, S. 874 - 880.
- Gosch, Dietmar (bilanzsteuerrechtliche Rechtsprechung):* Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, in: DStR 2002, S. 977 - 984.

- Gosch, Dietmar* (Entwicklungen): Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung des BFH, in: WPg 1994, S. 73 - 81.
- Gosch, Dietmar* (Rechtsprechung): Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, in: StBp 1992, S. 24 - 27.
- Göthel, Stephan* (Umbruch): Europäisches Bilanzrecht im Umbruch, in: DB 2001, S. 2057 - 2061.
- Göttgens, Michael* (Accounting): Hedge Accounting, in: BFuP 1995, S. 146 - 165.
- Göttgens, Michael/Prahl, Reinhard* (Bilanzierung): Bilanzierung und Prüfung von Financial Futures und Forward Rate Agreements, in: WPg 1993, S. 503 - 513.
- Graumann, Mathias* (Auswirkungen): Auswirkungen und Entwicklungstendenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Loseblattsammlung) 2002, S. 535 - 546.
- Graumann, Mathias* (Rechnungslegungsstrategie): Die neue Rechnungslegungsstrategie der EU, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Loseblattsammlung) 2002, S. 403 - 414.
- Groh, Manfred* (Abzinsung): Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen?, in: BB 1988, S. 1919 - 1921.
- Groh, Manfred* (Betätigung): Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne, in: StuW 1989, S. 227 - 231.
- Groh, Manfred* (Darlehen): Unverzinsliche Darlehen in der Handels- und Steuerbilanz, in: StuW 1991, S. 297 - 305.
- Groh, Manfred* (Fremdwährungsgeschäfte): Zur Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften, in: DB 1986, S. 869 - 877.
- Groh, Manfred* (Rechtsprechung): Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: StuW 1994, S. 90 - 96.

- Groh, Manfred* (Steuerentlastungsgesetz): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, in: DB 1999, S. 978 - 984.
- Groh, Manfred* (Struktur): Zur Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, in: FR 1986, S. 393 - 397.
- Groh, Manfred* (Verbindlichkeitsrückstellung): Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, in: BB 1988, S. 27 - 33.
- Groh, Manfred* (Bilanztheorie): Zur Bilanztheorie des BFH, in: Horstmann, Franz/Niemann, Ursula/Rose, Gerd, StbJB 1979/80, Köln 1979, S. 121-139.
- Grotherr, Siegfried* (Scheingewinnbesteuerung): Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich, Baden-Baden 1987.
- Gübbels, Bernhard* (Schrottwert): Der Altmaterial- bzw. Schrottwert im Rahmen der Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG, in: FR 1961, S. 44 - 46.
- Günkel, Manfred* (Rückstellungen): Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen, in: Curtius-Hartung, Rudolf/Herzig, Norbert/Niemann, Ursula, StbJb. 1990/91, Köln 1991, S. 93-102.
- Günkel, Manfred/Fenzel, Barbara* (Fragen): Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, in: DStR 1999, S. 649 - 660.
- Haase, Dittmar* (Steuerpolitik): Steuerpolitik einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft, in: DB 1986, S. 1 - 6.
- Hahn, Hartmut* (Begriff): Zum Begriff "wirtschaftlicher Verschleiß", in: DStZ 1999, S. 845 - 853.
- Hahn, Hartmut* (Rückstellung): Zur Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (2. Teil), in: DStZ 1994, S. 353 - 358.
- Hahn, Hartmut* (Rückstellung): Zur Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (1. Teil), in: DStZ 1994, S. 321 - 331.
- Hahn, Klaus* (Umbruch): Deutsche Rechnungslegung im Umbruch, in: DStR 2001, S. 1267 - 1272.

- Haller, Axel* (Grundsatz): Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, in: RIW 1992, S. 43 - 48.
- Haller, Axel* (principles): Die "Generally accepted accounting principles", in: Zfbf 1990, S. 751 - 777.
- Haller, Axel* (Vermögenswerte): Immaterielle Vermögenswerte - Wesentliche Herausforderung für die Zukunft der Unternehmensrechnung, in: Möller, Hans Peter and Schmidt, Franz, Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen, Stuttgart 1998, S. 561-596.
- Haller, Heinz* (Leistungsfähigkeitsprinzip): Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Neumark, Fritz, Finanzarchiv, Tübingen 1972, S. 461-494.
- Haller, Heinz* (Vermögensbesteuerung): Gedanken zur Vermögensbesteuerung, in: Andel, Norbert/Neumark, Fritz, Finanzarchiv, Berlin 1977, S. 232-248.
- Hanraths, J.* (Bilanzsteuerrecht): Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht 2001, in: Beilage Nr.5/2002 zu DB 2002, S. 1 - 31.
- Hansen, Herbert* (Vertrauenskrise): Vertrauenskrise durch kreative Rechnungslegung, in: AG-Report 2002, S. R303 - R310.
- Happe, Rüdiger* (Rückstellungen): Rückstellungen im internationalen Vergleich HGB - US-GAAP - IAS (IFRS), in: Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht 2002, S. 365 - 367.
- Hartung, Werner* (Verlustrückstellung): Verlustrückstellung und Ganzheitsbetrachtung, in: BB 1988, S. 376 - 377.
- Hauber, Bruno/Kiesel, Hanno* (Abzinsungsgebot): Abzinsungsgebot nach § 6 Abs.1 Nr.3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, in: BB 2000, S. 1511 - 1515.
- Häuselmann, Holger* (Wertpapierhandel): Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertpapierhandels, Frankfurt am Main 1997.

- Havermann, Hans* (Konvergenz): Konvergenz nationaler und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen, in: WPg Sonderheft 2001, S. 95 - 104.
- Hayn, Sven/Graf Waldersee, Georg* (Vergleich): IAS/ US-GAAP/ HGB im Vergleich, Stuttgart 2002.
- Heddäus, Birgit* (Grenzen): Grenzen der Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach geltendem Recht und nach dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, in: BB 1998, S. 1463 - 1470.
- Heinhold, Michael/Pasch, Helmut* (Gewinnermittlung): Steuerliche Gewinnermittlung, steuerliches Eigenkapital und IAS-Bilanzierung, in: Möller, Hans Peter and Schmidt, Franz, Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen, Stuttgart 1998, S. 393-413.
- Heintges, Sebastian* (Best Practice): Best Practice bei der Umstellung auf internationale Rechnungslegung, in: DB 21-3-0003, S. 621 - 627.
- Heintzen, Markus* (EU-Verordnungsentwurf): EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Kein Verstoß gegen Unionsverfassungsrecht, in: BB 2001, S. 825 - 829.
- Hellemann von, Johan/Slomp, Saskia* (Changeover): The Changeover to International Accounting Standards in Europe, in: BFuP 2002, S. 213 - 229.
- Helmschrott, Harald* (Einfluss): Zum Einfluss von SIC 12 und IAS 39 auf die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingvermögen nach IAS 37, in: WPg 2000, S. 426 - 429.
- Hennrichs, Joachim* (Maßgeblichkeitsgrundsatz): Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG, in: StuW 1999, S. 138 - 153.
- Hennrichs, Joachim* (Steuerbilanz): Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in: DSStJG 24, Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 301-328.
- Herdman, Robert K.* (Globalization): Moving towards the globalization of accounting standards, speech 2002 by SEC staff.

- Hermann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (EStG/KStG): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln.
- Herzig, Norbert* (Drohverlustrückstellungen): Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte?, in: DB 1994, S. 1429 - 1432.
- Herzig, Norbert* (Ganzheitsbetrachtung): Bilanzrechtliche Ganzheitsbetrachtung und Rückstellung bei Dauerrechtsverhältnissen, in: ZfB 1988, S. 212 - 223.
- Herzig, Norbert* (Maßgeblichkeit): Diagonale Maßgeblichkeit bei Umwandlungsvorgängen?, in: FR 1997, S. 123 - 129.
- Herzig, Norbert* (Notwendigkeit): Notwendigkeit und Umsetzungsmöglichkeiten eines gespaltenen Rechnungslegungsrechts (Handels- und Steuerbilanz), in: KOR 2001, S. 154 - 159.
- Herzig, Norbert* (Rechnungslegung): Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg 2000, S. 104 - 119.
- Herzig, Norbert* (Rückstellung): Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, in: DB 1990, S. 1341 - 1354.
- Herzig, Norbert* (Verlustprodukte): Verlustprodukte und Verlustaufträge in der Steuerbilanz, in: Herzig, Norbert/Günkel, Manfred/Niemann, Ursula, StbJb 2000/2001, Köln 2001, S. 281-310.
- Herzig, Norbert* (Derivatebilanzierung): Derivatebilanzierung und GoB-System, in: Fischer, Thomas/ Hömberg, Reinhold, Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung: Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse; FS zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, S. 37-63.
- Herzig, Norbert* (Dreieck): Das Magische Dreieck der Umweltschutzbilanzierung, in: Ballwieser, Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Drukarczyk, Jochen/Schmidt, Reinhard H., Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter zum 65. Geburtstag, Düsseldorf 1994, S. 229-255.

- Herzig, Norbert* (Konkurrenz): Konkurrenz zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung, in: 2002, S. 599-612.
- Herzig, Norbert* (Maßgeblichkeit): Maßgeblichkeit und Umkehrmaßgeblichkeit, in: 2000, S. 1536-1546.
- Herzig, Norbert* (Maßgeblichkeitsgrundsatz): Maßgeblichkeitsgrundsatz (Verhältnis Handels-/Steuerbilanz), in: 2002, S. 109-134.
- Herzig, Norbert* (Maßgeblichkeitsprinzip): Das Maßgeblichkeitsprinzip - eine zukunftssträchtige Konzeption?, in: 2002, S. 57-89.
- Herzig, Norbert* (Realisationsprinzip): Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in: Raupach, Arndt/Uelner, Adalbert, Ertragbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, S. 209-226.
- Herzig, Norbert* (Risikovorsorge): Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz - Ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Rückstellungen, in: DStJG 14, Probleme des Steuerbilanzrechts, Köln 1991, S. 199-230.
- Herzig, Norbert* (Rückstellungen): Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, in: Curtius-Hartung, Rudolf/Herzig, Norbert/Niemann, Ursula, StbJb. 1985/86, Köln 1986, S. 63-111.
- Herzig, Norbert* (Zukunft): Hat das Maßgeblichkeitsprinzip eine Zukunft?, in: 2002, S. 779-780.
- Herzig, Norbert/Bär, Michaela* (Zukunft): Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, in: DB 2003, S. 1 - 8.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone* (Optionsgeschäfte): Steuerbilanzielle Abbildung von Optionsgeschäften beim Stillhalter, in: DB 2002, S. 1570 - 1579.
- Herzig, Norbert/Dautzenberg, Norbert* (Auswirkungen): Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung auf die Steuerbilanz, in: BFuP 1998, S. 23 - 37.

Herzig, Norbert/Esser, Klaus (Erfüllungsrückstände): Erfüllungsrückstände und drohende Verluste bei Arbeitsverhältnissen, in: DB 1985, S. 1301 - 1306.

Herzig, Norbert/Gasper, Richard (Lifo-Methode): Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, in: DB 1991, S. 557 - 564.

Herzig, Norbert/Gasper, Richard (Zwischenbilanz): Eine Zwischenbilanz zur Lifo-Diskussion, in: DB 1992, S. 1301 - 1307.

Herzig, Norbert/Mauritz, Peter (Analyse): Ökonomische Analyse von Konzepten zur Bildung von Bewertungseinheiten: Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfoliohedges, in: Zfbf 1998, S. 99 - 128.

Herzig, Norbert/Mauritz, Peter (Hedges): Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, in: WPg 1997, S. 141 - 155.

Herzig, Norbert/Mauritz, Peter (Marktbewertungspflicht): Grundkonzeption einer bilanziellen Marktbewertungspflicht für originäre und derivative Finanzinstrumente, in: BB, Beilage 5 1997, S. 1 - 16.

Herzig, Norbert/Rieck, Ulrich (Abgrenzung): Abgrenzung des Saldierungsbereiches bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in: Stbg 1995, S. 529 - 541.

Herzig, Norbert/Rieck, Ulrich (Aspekte): Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im Steuerentlastungsgesetz, in: WPg 1999, S. 305 - 318.

Herzig, Norbert/Rieck, Ulrich (Saldierungsbereich): Saldierungsbereich bei Drohverlustrückstellungen im Gefolge der Apothekerentscheidung, in: DB 1997, S. 1881 - 1885.

Herzig, Norbert/Rieck, Ulrich (Verluste): Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht, in: BB 1998, S. 311 - 315.

Herzig, Norbert/Söffing, Andreas (Abschreibung): Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten (Teil I), in: WPg 1994, S. 601 - 608.

- Herzig, Norbert/Söffing, Andreas* (Rechnungsabgrenzungsposten): Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, in: BB 1993, S. 465 - 470.
- Herzig, Norbert/Wagner, Thomas* (Einschränkung): Einschränkung der Verlustberücksichtigung bei Kapitalgesellschaften, in: DStR 2003, S. 225 - 233.
- Heubeck, Klaus* (Pensionsrückstellungen): Pensionsrückstellungen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in: BFuP 1987, S. 332 - 360.
- Heubeck, Klaus* (Versorgungsverpflichtungen): Betriebliche Versorgungsverpflichtungen nach dem neuen Bilanzrecht (Teil I), in: WPg 1986, S. 317 - 328.
- Heurung, Rainer* (Erosion): Führt die Internationalisierung der Rechnungslegung zu einer Erosion der steuerlichen Gewinnermittlung, in: RIW 2000, S. 421 - 431.
- Heuser, Paul J./Theile, Carsten* (IAS-Handbuch): IAS-Handbuch, Köln 2003.
- Heyd, Reinhard* (Rechnungslegungsnormen): Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland - erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, in: ZfB 2001, S. 371 - 392.
- Heyd, Reinhard* (Rechnungslegung): Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 2003.
- Hirte, Erich* (Stichtagsprinzip): Was bedeutet Stichtagsprinzip?, in: DB 1975, S. 522 - 524.
- Hitz, Jörg-Markus/Kuhner, Christoph* (Neuregelung): Die Neuregelung zur Bilanzierung des derivativen Goodwill nach SFAS 141 und 142 auf dem Prüfstand, in: WPg 2002, S. 273 - 287.
- Hofbauer, Max/Kupsch, Peter* (Rechnungslegung): Bonner Handbuch Rechnungslegung, Bonn / Berlin 2003.
- Höfer, Reinhold* (Rechnungslegung): Die neue Rechnungslegung für Pensionsverpflichtungen und gleichartige Verpflichtungen, in: BetrAV 2003, S. 422 - 425.
- Höfer, Reinhold/Oppermann, Dieter* (Betriebsrenten): Änderungen des IAS 19 für den Bilanzausweis von Betriebsrenten, in: DB 2000, S. 1039 - 1040.

- Hoffmann, Wolf Dieter* (Rückstellungen): Rückstellungen für betriebliche Schadenersatzverpflichtungen, in: DStR 1993, S. 124 - 125.
- Hoffmann, Wolf-Dieter* (Halbfertige Bauten): Bilanzierung und Bewertung der "Halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden" bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, in: DStR 2000, S. 1338 - 1340.
- Hoffmann, Wolf-Dieter* (Wesentlichkeit): Gibt es einen Grundsatz der Wesentlichkeit bei der steuerlichen Gewinnermittlung?, in: BB 1995, S. 1688ff.
- Hoffmann, Wolf-Dieter/Lüdenbach, Norbert* (Internationalisierung): Beschreiten wir bei der Internationalisierung der Rechnungslegung den Königsweg?, in: DStR 2002, S. 871 - 878.
- Hoffmann, Wolf-Dieter/Lüdenbach, Norbert* (Praxisprobleme): Praxisprobleme der Neubewertungskonzeption nach IAS, in: DStR 2003, S. 565 - 570.
- Homburg, Stefan* (Steuerlehre): Allgemeine Steuerlehre, München 2000.
- Hommel, Michael* (Abschreibungsfristen): Neue Abschreibungsfristen in der Steuerbilanz, in: BB 2001, S. 247 - 252.
- Hommel, Michael* (Bilanzrechtskonzeptionen): Internationale Bilanzrechtskonzeptionen und immaterielle Vermögensgegenstände, in: Zfbf 1997, S. 345 - 369.
- Hommel, Michael* (Entwicklungen): Neue Entwicklungen in der Jahresabschlussrichtlinie: Bewertung zum Fair Value, in: BB 2000, S. 1184 - 1189.
- Hommel, Michael* (Goodwill): Bilanzierung von Goodwill und Badwill im internationalen Vergleich, in: RIW 2001, S. 801 - 809.
- Hommel, Michael* (Anlagewerte): Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Stuttgart 1998.
- Hommel, Michael* (Grundsätze): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, Frankfurt/Main 1992.

- Hommel, Michael/Berndt, Thomas* (Wertaufhellung): Wertaufhellung und funktionales Abschlussstichtagsprinzip, in: DStR 2000, S. 1745 - 1752.
- Hommelhoff, Peter/Schwab, Martin* (Privatgremien): Staatsersetzende Privatgremien im Unternehmensrecht, in: Dresek, Walter/Seer, Roman, Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 693-718.
- Honert, Jürgen/Neumayer, Jochen* (Probleme): Neue und alte Probleme nach dem "Tausch-Erlaß", in: GmbHR 1998, S. 1101 - 1108.
- Hörger, Helmut/Mentel, Thomas/Schulz, Andreas* (Steuerentlastungsgesetz): Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, in: DStR 1999, S. 565 - 576.
- Horschitz, Harald/Gross, Walter/Weidner, Werner* (Bilanzsteuerrecht): Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 9. Auflage, Stuttgart 2002.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (AO/FGO): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln 2003.
- Hüttche, Tobias* (IAS): IAS für den Mittelstand: light, little oder gar nicht?, in: BB 2002, S. 1804 - 1806.
- Hüttemann, Rainer* (Verlustverrechnung): Gewinnermittlung und Verlustverrechnung, in: StBJb 2002/2003, Köln 2003, S. 37-48.
- IDW* (Bilanzierung): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Kreditderivaten (IDW RS BFA 1), in: WPg 2002, S. 195 - 198.
- IDW* (Einzelfragen): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IAS 39, in: WPg 2002, S. 819 - 822.
- IDW* (Entwurf): Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IAS 39, in: WPg 2001, S. 1184 - 1188.

IDW (HFA 1/1985): *IDW* Stellungnahme HFA 1/1985: "Zur Behandlung der Umsatzsteuer im Jahresabschluß", in: *WPg* 1985, S. 257 - 258.

IDW (*IDW S 1*): *IDW* Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (*IDW S 1*), in: *WPg* 2000, S. 825 - 842.

IDW (Konsultationspapier): *IDW* Stellungnahme: Konsultationspapier der EU- Kommission vom 27.06.2002, in: *WPg* 2002, S. 776 - 777.

IDW (Pensionsverpflichtungen): *IDW* Stellungnahme HFA 2/1988: Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluß, in: *WPg* 1988, S. 403 - 405.

IDW (Rahmenkonzept): *IDW* Stellungnahme: Entwurf DRS-Rahmenkonzept, in: *WPg* 2002, S. 109 - 113.

IDW (Rechnungslegungsgrundsätze): Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, in: *Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Loseblattsammlung)* 2001, S. 593 - 600.

IDW (Sicherungsgeschäfte): *IDW*-Stellungnahme: Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nach IAS 39, in: *WPg* 2001, S. 346 - 351.

IDW (Stellungnahme): *IDW* Stellungnahme: EU Verordnung zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: *WPg* 2002, S. 983 - 991.

IDW (Verlautbarung): Aus der Facharbeit des *IDW*: Verlautbarung des HFA, in: *WPg* 1998, S. 427 - 428.

IDW (Zweifelsfragen): *IDW* Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (*IDW RS HFA 4*), in: *WPg* 2000, S. 716 - 721.

IDW (Zweifelsfragen): Klärung von Zweifelsfragen zum hedge accounting nach IAS 39 bei der Absicherung von Zinsrisiken durch Kreditinstitute, in: *WPg* 2001, S. 1499 - 1500.

IDW (Handbuch): *WP-Handbuch* 2000, Düsseldorf 2000.

- IDW (Rechnungslegung)*: Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Düsseldorf 1995.
- Jacobs, Otto H. (Bilanzierungsproblem)*: Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971.
- Jacobs, Otto H. (Konzeption)*: Ziele und Zielkonflikte in der Konzeption der steuerlichen Bilanzierung, in: Jacobs, Otto H., Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971, S. 10-29.
- Jacobs, Otto H. (Unternehmensbesteuerung)*: Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, München 2002.
- Jäger, Bernd (Abzinsungsproblematik)*: Zur Abzinsungsproblematik im Falle erwarteter Verpflichtungsüberschüsse aus Dauerschuldverhältnissen, in: WPg 1992, S. 557 - 570.
- Jäger, Bernd (Rückstellungen)*: Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in den Bilanzen von Versicherungsunternehmen, Schriftenreihe Versicherung und Risikoforschung; Bd. 4, Wiesbaden 1991.
- Jakob, Wolfgang/Jüpner, Roland (Drittaufwand)*: Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschussbeinkünfte, in: FR 23-3-1988, S. 141 - 152.
- Jakob, Wolfgang/Wittmann, Rolf (Wesen)*: Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, in: FR 1988, S. 540 - 553.
- Janke, Madeleine (Periodisierung)*: Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, in: StuW 1994, S. 214 - 231.
- Janssen, Bernhard (Disagio)*: Hauptprobleme des Disagios (Damnums) im Einkommensteuerrecht, in: DSStZ 1992, S. 430 - 434.
- Johannson (Income)*: Income Taxes and Investment Decisions, in: Swedish Journal of Economics 1969, S. 104 - 110.

- Kadel, Jürgen* (Einkommensermittlung): Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht, in: Internationales Steuerrecht 2001, S. 419 - 424.
- Kahle, Holger* (Auftragsfertigung): Bilanzierung der langfristigen Auftragsfertigung nach HGB und US-GAAP, in: StuB 2001, S. 1201 - 1210.
- Kahle, Holger* (Einflüsse): Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in: StuW 2001, S. 126 - 136.
- Kahle, Holger* (Gläubigerschutz): Bilanzieller Gläubigerschutz und internationale Rechnungslegungsstandards, in: ZfB 2002, S. 695 - 711.
- Kahle, Holger* (Informationsversorgung): Informationsversorgung des Kapitalmarkts über internationale Rechnungslegungsstandards, in: KOR 2002, S. 95 - 107.
- Kahle, Holger* (Konsequenzen): Steuerliche Konsequenzen der Trennung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, in: StuW 1997, S. 323 - 332.
- Kahle, Holger* (Maßgeblichkeitsgrundsatz): Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, in: WPg 2002, S. 178 - 188.
- Kahle, Holger* (Steuerbemessungsgrundlage): Der kapitaltheoretische Gewinn als entscheidungsneutrale Steuerbemessungsgrundlage, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 2003, S. 214 - 218.
- Kahle, Holger* (Zukunft): Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- Konzernabschluß?, in: WPg 2003, S. 262 - 275.
- Kählert, Jens-Peter/Lange, Sabine* (Abgrenzung): Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, in: BB 1993, S. 613 - 618.
- Kalb-Arnold, Marie-Luise* (Gewinnermittlung): Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG - Ihre Darstellung und die Problematik beim Übergang zum und vom Vermögensvergleich, Würzburg 1969.

Kallmeyer, Harald (Überseering-Urteil): Tragweite des Überseering-Urteils des EuGH vom 5.11.2002 zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung, in: DB 2002, S. 2521 - 2522.

Kämpf, Luise (Abschreibungen): Abschreibungen im internationalen Vergleich, in: StuB 2002, S. 681 - 687.

Kanzler, Hans-Joachim (Gewinnermittlung): Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, in: FR 1998, S. 233 - 247.

Karrenbrock, Holger (Drohverlustrückstellung): Zum Saldierungsbereich und zur Abzinsung von Drohverlustrückstellungen, in: WPg 1994, S. 97 - 103.

Kaus-Grünewald, Marion (Bilanzierung): Aktuelle Fragen der Bilanzierung bei Altlasten auf Grund und Boden, in: BFuP 1997, S. 173 - 186.

Keitz, Isabel von (Immaterielle Güter): Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997.

Kessler, Harald (Bilanzrecht): Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, in: DStR 2001, S. 1903 - 1912.

Kessler, Harald (Bundesfinanzhof): Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip?, in: DStR 1994, S. 1289 - 1296.

Kessler, Harald (Drohverlustrückstellung): Die Drohverlustrückstellung auf dem höchstrichterlichen Prüfstand, in: DStR 1994, S. 567 - 575.

Kessler, Harald (Kehrtwende): Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung?, in: DStR 1996, S. 1430 - 1438.

Kessler, Harald (Teilwertabschreibung): Teilwertabschreibung und Wertaufholung in der Kreditwirtschaft nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, in: DB 1999, S. 2577 - 2589.

Kessler, Manfred/Suchan, Stefan Wilhelm (Lifo-Urteil): Das "Lifo-Urteil" des BFH und seine Bedeutung für das Handelsrecht, in: DStR 2003, S. 345 - 347.

Kirchhof, Ferdinand (Besteuerung): Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung, in: *StuW* 2002, S. 185 - 200.

Kirchhof, Paul (Besteuerung): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: *StuW* 1985, S. 319 - 329.

Kirchhof, Paul (Entwurf): Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, in: *StuW* 2002, S. 3 - 22.

Kirchhof, Paul (Reform): Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetz, in: *DStR* 2001, S. 913 - 924.

Kirchhof, Paul (Steuergleichheit): Steuergleichheit, in: *Steuer und Wirtschaft* 1984, S. 297 - 314.

Kirchhof, Paul et al. (Karlsruher Entwurf): Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.

Kirchhof, Paul (Besteuerung): Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000.

Kirchhof, Paul (Besteuerung): Besteuerung und Eigentum - 1. Bericht, in: *Besteuerung und Eigentum*, Berlin 1981, S. 211-285.

Kirchhof, Paul (Steuervereinfachung): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: *Bühler, Wilhelm/Kirchhof, Paul/Klein, Franz, Steuervereinfachung, FS für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag*, Heidelberg 1994, S. 3-20.

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, München 2003.

Kirsch, Hanno (Abschreibungen): Außerplanmäßige Abschreibungen von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten nach IAS 36 und § 6 Abs. 1 EStG, in: *DStR* 2002, S. 645 - 650.

Kirsch, Hanno (Gestaltungspotenzial): Gestaltungspotenzial durch verdeckte Bilanzierungswahlrechte nach IAS/IFRS, in: *BB* 2003, S. 1111 - 1116.

- Kirsch, Hanno* (Prognosen): Einfluss unternehmerischer Prognosen und Planungen auf den IAS-Jahresabschluss, in: *StuB* 2003, S. 241 - 247.
- Kirsch, Hanno* (Schätzungen): Schätzungen und Absichten des Managements als wesentliche Einflussgrößen der internationalen Rechnungslegung, in: *BuW* 2002, S. 1013 - 1019.
- Kirsch, Hans-Jürgen* (Publizitätsgesetz): Vom Bilanzrichtlinien-Gesetz zum Transparenz- und Publizitätsgesetz, in: *WPg* 2002, S. 743 - 755.
- Kirsch, Hans-Jürgen* (Umsetzung): Zur Frage der Umsetzung der Mitgliedstaatenwahlrechte der EU-Verordnung zur Anwendung der IAS/IFRS, in: *WPg* 2003, S. 275 - 278.
- Kirsch, Hans-Jürgen/Dohrn, Matthias/Wirth, Jörn* (Prüfungspraxis): Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis der DAX-100-Unternehmen, in: *WPg* 2002, S. 1217 - 1231.
- Klein, Hartmut* (Abschreibungsfähigkeit): Abschreibungsfähigkeit von antiken Möbeln, in: *FR* 1986, S. 249 - 254.
- Klein, Klaus-Günter* (Konvergenz): Konvergenz nationaler und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen, in: *WPg-Sonderheft* 2001, S. S95 - S104.
- Kleindiek, Detlef* (Bilanzrecht): Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000.
- Kleindiek, Detlef/Oehler, Wolfgang* (Bilanzrecht): Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, Köln 2000.
- Kleinmanns, Hermann* (Bilanzierung): Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IAS, in: *StuB* 2003, S. 101 - 107.
- Kley, Karl-Ludwig* (Rechnungslegung): Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS), in: *DB* 2001, S. 2257 - 2262.
- Knepper, Karl Heinz* (Anmerkungen): Anmerkung zum steuerlichen Nettoprinzip, in: *Crezelius, Georg/Raupach, Arndt/Schmidt, Ludwig, and Uelner, Adalbert*, *Festschrift für Franz Josef Haas*, Köln 1996, S. 201-211.

- Knobbe-Keuk, Brigitte* (Einkommensbesteuerung): Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, in: DB 1985, S. 144 - 149.
- Knobbe-Keuk, Brigitte* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln 1993.
- Knorr, Liesel* (Rechnungslegung): Rechnungslegung Aktuell: Neue Ära der Rechnungslegung, in: Der Konzern 2003, S. 79 - 80.
- Koch, Helmut* (Problematik): Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg 1957, S. 31 - 35.
- Koller, Werner/Eitler, Josef* (Einnahmen-Ausgabenrechnung): Praktische Einnahmen-Ausgabenrechnung, 6.Auflage, Wien 1996.
- Korn, Klaus* (EStG): Einkommensteuergesetz, Bonn 2003.
- Kossak, Eberhard* (Bilanz): Die immateriellen Wirtschaftsgüter und ihre Behandlung in der Bilanz, Wiesbaden 1960.
- Koths, Daniel* (Rückstellung): Recht so: Der I. BFH-Senat schafft Ordnung im ungewissen Rückstellungs-Terrain für öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen, in: DB 2001, S. 1849 - 1851.
- Koths, Daniel* (Abzinsung): Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, in: StbJb. 2000/2001, Köln 2001, S. 267-280.
- Koths, Daniel* (Rückstellungsrecht): Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, in: StbJb. 1999/2000, Köln 2000, S. 249-266.
- Kraft, Cornelia* (Steuerberechtigung): Steuerberechtigung und Gewinnermittlung, Wiesbaden 1991.
- Krämer, Günther* (Rückstellungen): Rückstellungen für die Abraumbeseitigung und ihre Bedeutung für den Braunkohlebergbau, in: BFuP 1987, S. 348 - 360.
- Kraus-Grünwald, Marion* (Bilanzierung): Aktuelle Fragen der Bilanzierung bei Altlasten auf Grund und Boden, in: BFuP 1997, S. 173 - 186.

- Krawitz, Norbert* (Auftragsfertigung): Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, in: DStR 1997, S. 886 - 894.
- Krawitz, Norbert* (Rechnungslegungsvorschriften II): Die Rechnungslegungsvorschriften nach HGB, IAS und US-GAAP im kritischen Vergleich (Teil II), in: StuB 2001, S. 733 - 744.
- Krawitz, Norbert* (Rechnungslegungsvorschriften): Die Rechnungslegungsvorschriften nach HGB, IAS und US-GAAP im kritischen Vergleich, in: StuB 2001, S. 629 - 633.
- Kröner, Michael* (Betrachtungen): Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, in: StuW 1985, S. 115 - 131.
- Kropff, Bruno* (Wertaufhellungszeitraum): Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, in: WPg 2002, S. 1137 - 1147.
- Kropp, Matthias/Klotzbach, Daniela* (Exposure Draft): Der Exposure Draft zu IAS 39 "Financial Instruments" - Darstellung und kritische Würdigung der geplanten Änderungen des IAS 39, in: WPg 2002, S. 1010 - 1031.
- Kuhner, Christoph* (Spannungsverhältnis): Das Spannungsverhältnis zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Willkürfreiheit, in: BFuP 2001, S. 523 - 542.
- Kümpel, Thomas* (Änderungen): Geplante Änderungen der bilanziellen Behandlung von Wertminderungen bei Vermögenswerten nach ED-IAS 36, in: BB 2003, S. 1491 - 1494.
- Kümpel, Thomas* (Bewertungsmaßstäbe): Die Anschaffungs- und Herstellungskosten als ursprüngliche Bewertungsmaßstäbe für Vermögenswerte nach IAS, in: bilanz & buchhaltung 2002, S. 130 - 134.
- Kümpel, Thomas* (Fertigungsaufträge): Gewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungsaufträgen im Konzernabschluss im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung - eine informationsökonomische Betrachtung, in: ZfB 2002, S. 1007 - 1024.
- Kümpel, Thomas* (Wertminderungen): Bilanzielle Behandlung von Wertminderung bei Vermögenswerten nach IAS 36, in: BB 2002, S. 983 - 988.

Kupsch, Peter (Bilanzierung): Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, in: WPg 1992, S. 2320 - 2329.

Kupsch, Peter (Entwicklungen): Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, in: DB 1989, S. 53 - 62.

Kupsch, Peter (Entwicklungen): Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen?, in: DB 1989, S. 53 - 62.

Kupsch, Peter (Investitionszulagen): Die Behandlung steuerfreier Investitionszulagen im Jahresabschluß, in: DB 1979, S. 365 - 372.

Kupsch, Peter (Rückstellungen): Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über die Bilanzpolitik von Aktiengesellschaften, Herne/Berlin 1975.

Kußmann, Michael (Droverlustrückstellung): Die Abzinsung von Drohverlustrückstellungen bei Mietverhältnissen, in: DB 1997, S. 1525 - 1529.

Kußmaul, Heinz (Rechnungslegungssysteme): Internationale Rechnungslegungssysteme im Vergleich, in: StB 2000, S. 424 - 432.

Kußmaul, Heinz (Wirtschaftsgut): Ertragsteuerliche Bedeutung des Begriffs "Wirtschaftsgut", in: Besteuerung und Unternehmenspolitik, Festschrift für Günter Wöhe, München 1989, S. 254-276.

Kußmaul, Heinz/Klein, Nicole (Überlegungen): Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, in: DStR 2001, S. 546 - 550.

Küting Karlheinz/Kessler, Harald (Grundsätze): Grundsätze ordnungswidriger Verlustrückstellungsbildung, in: DStR 1993, S. 1045 - 1053.

Küting Karlheinz/Kessler, Harald (Rückstellungsbildung): Handels- und steuerbilanzielle Rückstellungsbildung: Fragen zur Abzinsung von Rückstellungen, in: DStR 1989, S. 723 - 729.

- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald* (Rückstellungsbildung): Rückstellungsbildung nach der Entscheidung um "Apotheker-Fall", in: DStR 1997, S. 1665 - 1673.
- Küting, Karlheinz/Dawo, Sascha* (Anwendungsfälle): Anwendungsfälle der fair value-Bewertung bei nicht finanziellen Vermögenswerten im Rahmen der International Financial Reporting Standards (IFRS), in: KOR 2003, S. 228 - 241.
- Küting, Karlheinz/Dawo, Sascha* (Bilanzierung): Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte nach IAS 38 - gegenwärtige Regelung und geplante Änderungen, in: BFuP 2003, S. 397 - 417.
- Küting, Karlheinz/Dawo, Sascha* (Gestaltungspotenziale): Bilanzpolitische Gestaltungspotenziale im Rahmen der International Financial Reporting Standards (IFRS), in: StuB 2002, S. 1205 - 1208.
- Küting, Karlheinz/Dawo, Sascha/Wirth, Johannes* (Konzeption): Konzeption der außerplanmäßigen Abschreibung im Reformprojekt des IASB, in: KOR 2003, S. 177 - 190.
- Küting, Karlheinz/Harth, Hans-Jörg* (Herstellungskosten): Herstellungskosten von Inventories und Self-Constructed Assets nach IAS und US-GAAP (Teil II), in: BB 1999, S. 2393 - 2399.
- Küting, Karlheinz/Hayn, Sven* (Aussagewert): Der Aussagewert eines angelsächsischen Konzernabschlusses im Vergleich zum HGB-Abschluß, in: Die Aktiengesellschaft 1996, S. 49 - 71.
- Küting, Karlheinz/Hellen, Heinz-Hermann/Brakensiek, Sonja* (Leasing): Leasing in der nationalen und internationalen Bilanzierung, in: BB 1998, S. 1465 - 1473.
- Küting, Karlheinz/Hellen, Heinz-Hermann/Brakensiek, Sonja* (Leasinggeschäfte): Die Bilanzierung von Leasinggeschäften nach IAS und US-GAAP, in: DStR 1999, S. 39 - 44.
- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald* (Bemerkungen): Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: StuB 2000, S. 21 - 29.
- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald* (Rückstellung): Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, in: DStR 1998, S. 1938 - 1946.

- Küting, Karlheinz/Nardmann, Benita* (Pensionsverpflichtungen): Pensionsverpflichtungen im Lichte der Bilanzpolitik und Bilanzanalyse, in: DStR 1993, S. 1834 - 1840.
- Küting, Karlheinz/Pilhofer, Jochen/Kirchhof, Jürgen* (Software): Die Bilanzierung von Software aus der Sicht des Herstellers nach US-GAAP und IAS, in: WPg 2002, S. 73 - 85.
- Küting, Karlheinz/Ulrich, Andreas* (Steuerung): Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände (Teil I), in: DStR 2001, S. 953 - 960.
- Küting, Karlheinz/Ulrich, Andreas* (Steuerung): Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögenswerte (Teil II), in: DStR 2001, S. 1000 - 1004.
- Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter* (HdR): Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, Stuttgart 2003.
- Lachnit, Laurenz/Amman, Helmut/Müller, Stefan/Wulf, Inge* (Probleme): Probleme einer international ausgerichteten Jahresabschlußanalyse, in: DB 1998, S. 2177 - 2184.
- Lademann, Fitz* (EStG): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart.
- Laicher, Armin* (Behandlung): Zur bilanziellen Behandlung von Investitionszuschüssen und Investitionszulagen in Steuer- und Handelsbilanz, in: DStR 1993, S. 292 - 297.
- Lamers, Alfons* (Aktivierung): Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, München 1981.
- Lang, Joachim* (Reform): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, in: StuW 1990, S. 107 - 129.
- Lang, Joachim* (Verfassungsmäßigkeit): Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Steuerabzugsverbote für Geldstrafen und Geldbußen, in: StuW 1985, S. 10 - 32.
- Lang, Joachim* (Bemessungsgrundlage): Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.

- Lang, Joachim* (Prinzipien): Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling, Iris, Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 49-133.
- Langenbeck, Jochen* (Rechnungslegung): Grundzüge der IAS und US-GAAP - Vergleich mit der Rechnungslegung nach HGB, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Loseblattsammlung) 2001, S. 581 - 586.
- Lankau, Uwe* (Tauschgeschäfte): Tauschgeschäfte bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: FR 1981, S. 563 - 565.
- Larenz, Karl* (Lehrbuch): Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, München 1977.
- Lauth, Bernd* (Einheitsbilanz): Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz, in: DStR 2000, S. 1365 - 1372.
- Leffson, Ulrich* (GoB): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf 1987.
- Lehmann, Matthias* (Teilwert-Konzept): Das Teilwert-Konzept und das Bilanzieren von Änderungen zwischen Entscheidungszeitpunkt und Bilanzstichtag, in: DB 1990, S. 2481 - 2486.
- Lehwald, Klaus-Jürgen* (IAS): Jahresabschlüsse nach IAS?, in: Stbg 2001, S. 376 - 385.
- Leibfried, Peter* (Problemfelder): Ausgewählte Problemfelder der Internationalen Rechnungslegung nach IAS, in: Stbg 2003, S. 211 - 228.
- Lenz, Hansrudi/Bauer, Michael* (Rechnungslegungsnorm): Die Durchsetzung von Rechnungslegungsnormen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen, in: BFuP 2002, S. 246 - 262.
- Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Pust, Hartmut* (EStG): Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Stuttgart 2003.
- Lück, Volker/Schult, Eberhard* (Gewinnnivellierung): Steuerbilanzpolitik - eine Renaissance der Gewinnnivellierung?, in: Steuer und Studium 2003, S. 314 - 320.

- Lüdenbach, Norbert* (Neuerung): Geplante Neuerung bei Bilanzierung und Ausweis von Finanzinstrumenten nach IAS 32 und IAS 39, in: BB 2002, S. 2113 - 2119.
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter* (Enron): Enron und die Umkehrung der Kausalität bei der Rechnungslegung, in: DB 2002, S. 1169 - 1175.
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter* (Wahrscheinlichkeit): Imparitätische Wahrscheinlichkeit, in: KOR 2003, S. 1 - 14.
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter* (IAS): IAS, Kommentar, Freiburg 2003.
- Luik, Hans* (Pensionsverpflichtungen): Aktuelle Fragen zur Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Jahres- und Konzernabschluß, in: WPg 1987, S. 733 - 744.
- Maiterth, Ralf* (Reform): Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, in: BB 7-6-2001, S. 1172 - 1175.
- Marten, Kai-Uwe/Köhler, Annette G.* (Marktstruktur): Einfluss der Marktstruktur auf die Bewertung von Vermögensgegenständen, in: BB 2001, S. 2520 - 2525.
- Marx, Franz Jürgen* (Objektivierungserfordernisse): Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, in: BB 1994, S. 2379 - 2388.
- Mathiak, Walter* (Bilanzsteuerrecht): Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: StuW 1984, S. 270 - 276.
- Mathiak, Walter* (Meinungsspiegel): Meinungsspiegel zum Thema: GoB in Handels- und Steuerbilanz in der Diskussion, in: BFuP 1990, S. 547 - 560.
- Mathiak, Walter* (Rechtsprechung): Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: DStR 1992, S. 449 - 458.
- Maus, Günter* (Abschreibungen): Abschreibungen bei Gebäudeabbruch, in: StBp 1997, S. 38 - 43.
- Mayer, Stefan* (Eigentum): Wirtschaftliches Eigentum in der Steuerbilanz, in: WPg 2003, S. 925 - 937.

Mayer-Wegelin, Eberhard (Regelungszweck): Die Lifo-Bewertung: Regelungszweck einerseits und Ausgestaltung andererseits, in: DB 2001, S. 54 - 55.

Mayer-Wegelin, Eberhard (Verursachung): Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, in: DB 1995, S. 1241 - 1245.

Mayr, Gunter (Anpassungsverpflichtungen): Anpassungsverpflichtungen: Handels- und Steuerbilanz auf Distanz, in: BB 2002, S. 2323 - 2329.

Mayr, Gunter (Fragen): Beantwortung vermeintlich offener Fragen, in: BB 2003, S. 305 - 305.

Meade Committee (Structure): The Structure and Reform of the Direct Taxation, London 1978.

Mellwig, Winfried (Leasingverträge): Die bilanzielle Darstellung von Leasingverträgen nach den Grundsätzen des IASC, in: DB 1998, S. 1 - 16.

Mellwig, Winfried (Teilwertverständnis): Für ein bilanzzweckadäquates Teilwertverständnis, in: Ballwieser, Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Drukarczyk, Jochen/ Schmidt, Reinhard H., Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift Moxter, Düsseldorf 1994, S. 1069-1088.

Mellwig, Winfried/Weinstock, Marc (Leasingobjekte): Die Zurechnung von mobilen Leasingobjekten nach deutschem Handelsrecht und den Vorschriften des IASC, in: DB 1996, S. 2345 - 2352.

Merkert, Hubert/Kothes, Daniel (Rückstellungen): Rückstellungen - Keine Spielwiese für "kreative" Steuerpolitik!, in: DB 1998, S. 1937 - 1939.

Mitschke, Joachim (Analyse): Ökonomische Analyse einkommensteuerlicher Einkunftsermittlung und Alternativen steuerlicher Einkommensperiodisierung, in: StuW 1988, S. 111 - 132.

Mohr, Heinrich (Gewinnermittlung): Läßt sich die Gewinnermittlung durch Überschubrechnung gefahrlos verbessern?, in: StB 1977, S. 97 - 104.

Mohr, Heinrich (Verlustvortrag): Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags, in: BB 1987, S. 1326 - 1331.

- Mössner, Jörg Manfred* (Beschränkungen): Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs, in: DStJG, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, 1994, S. 231-265.
- Moxter, Adolf* (Aktivierungsvoraussetzung): Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne von § 5 Abs. 2 EStG, in: DB 1978, S. 1804 - 1809.
- Moxter, Adolf* (Aktivierungsgrenzen): Aktivierungsgrenzen bei "immateriellen Anlagewerten", in: BB 1978, S. 821 - 825.
- Moxter, Adolf* (Aufbruch): Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, in: DStZ 2002, S. 243 - 248.
- Moxter, Adolf* (Bewertbarkeit): Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung, in: BB 1987, S. 1846 - 1851.
- Moxter, Adolf* (Bilanzrecht): Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: StuW 1989, S. 232 - 241.
- Moxter, Adolf* (Bilanzsteuerrecht): Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, in: StuW 1983, S. 300 - 307.
- Moxter, Adolf* (Drohverlustrückstellung): Saldierungs- und Abzinsungsprobleme bei Drohverlustrückstellungen, in: BB 1993, S. 2481 - 2485.
- Moxter, Adolf* (Immaterielle Anlagewerte): Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in: BB 1979, S. 1102 - 1109.
- Moxter, Adolf* (Missverständnisse): Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip, in: DStZ 2000, S. 157 - 161.
- Moxter, Adolf* (Rahmenkonzeptentwurf): Rahmenkonzeptentwurf des DRSC: "Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung"?, in: BB 2002, S. 1.
- Moxter, Adolf* (Realisationsprinzip): Das Realisationsprinzip, in: BB 1984, S. 1780 - 1786.
- Moxter, Adolf* (Rechnungslegungsmythen): Rechnungslegungsmythen, in: BB 2000, S. 2143 - 2149.

Moxter, Adolf (Rückstellungen): Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, in: BB 1999, S. 519 - 525.

Moxter, Adolf (Rückstellungskriterien): Rückstellungskriterien im Streit, in: Zfbf 1995, S. 311 - 326.

Moxter, Adolf (Unternehmensbesteuerung): Integration der "Grundzüge der Unternehmensbesteuerung" in den Pflichtfächerkatalog?, in: ZfB 1976, S. 289 - 292.

Moxter, Adolf (Vereinfachungszweck): Lifo-Methode: Durch Vereinfachungszweck eingeschränkter Geltungsbereich in der Steuerbilanz?, in: DB 2001, S. 157 - 159.

Moxter, Adolf (Verhältnis): Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, in: BB 1997, S. 195 - 199.

Moxter, Adolf (Verluste): Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, in: DStR 1998, S. 509 - 515.

Moxter, Adolf (Auskunftsverweigerungsrecht): Verletzt das Auskunftsverweigerungsrecht des § 131 Abs. 3 Nr. 3 AktG die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes?, in: Meffert, Herbert/Krawitz, Norbert, Unternehmensrechnung und -besteuerung: Festschrift Börner, Wiesbaden 1998, S. 305-321.

Moxter, Adolf (Bilanzrechtsprechung): Bilanzrechtsprechung, 5. Auflage, Tübingen 1999.

Moxter, Adolf (Firmenwert): Bilanzrechtliche Probleme beim Geschäfts- oder Firmenwert, in: Bie-rich, Marcus, Unternehmen und Unternehmensführung im Recht -, Festschrift Semler, Berlin, New York 1993, S. 853-861.

Moxter, Adolf (Geschäftswert): Probleme des Geschäfts- oder Firmenwerts in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: Matschke, Manfred Jürgen/Schildbach, Thomas, Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung - Festschrift Sieben, Stuttgart 1998, S. 473-481.

Moxter, Adolf (Gewinnermittlung): Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: Handelsrecht und Steuerrecht, FS für Georg Döllerer, 2003, S. 447-458.

- Moxter, Adolf* (Grundsätze): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.
- Moxter, Adolf* (Integration): Das "Matching principle" - Zur Integration eines internationalen Rechnungslegungsgrundsatzes in das deutsche Recht, in: Lanfermann, Josef, Internationale Wirtschaftsprüfung -, FS Havermann, Düsseldorf 1995, S. 487-504.
- Moxter, Adolf* (Passivierungszeitpunkt): Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in: Moxter, Adolf/Müller, Hans-Peter/Windmüller, Rolf/Wysocki, Klaus, Rechnungslegung - Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift Forster, Düsseldorf 1992, S. 428-437.
- Moxter, Adolf* (Teilwertkonzeption): Zur Klärung der Teilwertkonzeption, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift Klein:, Köln 1994, S. 827-839.
- Mujkanovic, R.* (Teilwertermittlung): Teilwertermittlung - ein betriebswirtschaftlich lösbares Problem, in: DB 1995, S. 837 - 843.
- Mujkanovic, Robin* (Financial): Fair Value im Financial Statement nach International Accounting Standards, Stuttgart 2002.
- Müller, Andres/Müller, Dieter* (Anforderungen): Die Anforderungen des § 18 KWG an die Einnahmen-Überschußrechnung und die Vermögensaufstellung, in: Stbg 2000, S. 530 - 537.
- Müller, Jürgen R.* (Zinsen): Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO (Vollverzinsung), in: Steuer und Studium 2003, S. 192 - 197.
- Müller, Stefan* (Altersversorgung): Probleme bei der Abbildung der betrieblichen Altersversorgung in Rechnungslegungssystemen, in: WPg 2003, S. 163 - 174.
- Müller, Welf* (Ausnahme): Die Ausnahme und die Regel - ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Maßgeblichkeitsprinzip, in: DStR 2001, S. 1858 - 1864.

- Müller, Welf* (Gedanken): Gedanken zum Rückstellungsbegriff, in: ZGR 1981, S. 126 - 144.
- Müller-Dott, J. P.* (Teilwertabschreibung): Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen, in: StbJb 1988/1989, Köln 1988, S. 163-186.
- Naumann, Klaus-Peter* (Voraussetzung): Rechtliches Entstehen und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzung der Rückstellungsbilanzierung, in: WPg 1991, S. 529 - 536.
- Naumann, Klaus-Peter* (Rückstellungen): Die Bewertung von Rückstellungen, Düsseldorf 1989.
- Naumann, Thomas K.* (Drohverlustrückstellungen): Zur Abgrenzung von künftig nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, in: BB 1998, S. 527 - 531.
- Nehm, Hilmar* (Rückstellungen): Rückstellungen für Sozialverpflichtungen, in: DB 1984, S. 949 - 954.
- Neumark, Fritz* (Grundsätze): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.
- Nguyen-Thanh, David/Rose, Manfred/Thalmeier, Bernd* (Kassenrechnung): Die zinsbereinigt modifizierte Kassenrechnung als einheitliche Gewinnermittlungsmethode, in: StuW 2003, S. 169 - 175.
- Niehus, Rudolf* (Einzelabschlüsse): Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS?, in: WPg 2001, S. 737 - 752.
- Niehus, Rudolf J.* (Einzelabschluss): "Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS"? - Ein Beitrag zu den (möglichen) Grenzen einer "Internationalisierung" der Rechnungslegung im Einzelabschluss -, in: WPg 2001, S. 737 - 752.
- Nieland, Hubert* (Zuschüsse): Zuschüsse im Einkommensteuerrecht, in: DStZ 1986, S. 183 - 187.
- Niemann, Ursula* (Abzinsung): Zur Abzinsung von Rekultivierungsrückstellungen, in: StB 2000, S. 213 - 217.

- Niemeyer, Kai* (Bilanzierung): Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach International Accounting Standards (IAS) - eine kritische Analyse aus kapitalmarktorientierter Sicht, Düsseldorf 2003.
- Oestreicher, Andreas* (Konzernbesteuerung): Konzernbesteuerung in Europa, in: *StuW* 2002, S. 342 - 356.
- Oestreicher, Andreas* (Grundsätze): Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung von Zinsterminkontrakten, Düsseldorf 1992.
- Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph* (Abschreibung): Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, in: *Schriftenreihe des ZEW* 2003, S. 1 - 165.
- Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph* (Anwendung): Anwendung von IAS in der EU - Zukunft des Maßgeblichkeit und Steuerbelastung, in: *RIW* 2001, S. 889 - 902.
- Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph* (IAS): International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung, in: *DB* 1999, S. 593 - 599.
- Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph* (Reform): Zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs, in: *BB* 2003, S. 926 - 936.
- Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph* (Maßgeblichkeit): Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, Baden-Baden 1999.
- Offerhaus, Klaus* (Abgrenzung): Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, in: *BB* 1979, S. 617 - 622.
- Offerhaus, Klaus* (Einzelfragen): Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschußrechnung, in: *BB* 1977, S. 1493 - 1501.
- Olbrich, Michael* (Bilanzierung): Zur Bilanzierung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach IAS 40, in: *BFuP* 2003, S. 346 - 357.

- Paus, Bernhard* (Rückstellungsbildung): Probleme der Rückstellungsbildung, in: BB 1988, S. 1419 - 1421.
- Peemöller, Volker/Spanier, Günter/Weller, Heino* (Internationalisierung): Internationalisierung der externen Rechnungslegung: Auswirkungen auf nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: BB 2002, S. 1799 - 1803.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe* (Differenzierung): Differenzierung der Rechnungslegungsregulierung nach Börsenzulassung, in: ZGR 2000, S. 573 - 593.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe* (Ansätze): Ansätze zur Erfassung immaterieller Werte in der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung, in: Baetge, Jörg, Zur Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Düsseldorf 2000, S. 35-77.
- Pellens, Bernhard/Gassen, Joachim* (EU-Verordnungsentwurf): EU-Verordnungsentwurf zur IAS-Konzernrechnungslegung, in: KOR 2001, S. 137 - 142.
- Pellens, Bernhard/Sellhorn, Thorsten* (Minderheitenproblematik): Minderheitenproblematik beim Goodwill Impairment Test nach geplanten IFRS und geltenden US-GAAP, in: DB 2003, S. 401 - 408.
- Peters, Lars* (Objektivierung): Objektivierung der Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung und Beurteilung der 7. EG Richtlinie der IAS und der US-GAAP, Frankfurt am Main 2001.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* (Instandsetzung): Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, in: DB 1996, S. 849 - 856.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* (Bilanzierungsprinzipien): Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: DStJG, Probleme des Steuerbilanzrechts, Köln 1991, S. 3-27.
- Pflegler, Günter* (Bilanzierungsprobleme): Bilanzierungsprobleme bei der Bildung von Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen, in: DB 1981, S. 1686 - 1691.
- Pflegler, Günter* (Konsequenzen): Drohverlustrückstellungen: Konsequenzen der neuesten Rechtsentwicklung für die Praxis, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft 1997, S. 673 - 677.

- Philipps, Holger* (Umweltschutzverpflichtungen): Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: Baetge, Jörg/Börner, Dietrich/Forster, Karl-Heinz/Schruff, Lothar, Rechnungslegung, Prüfung und Beratung: Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, Festschrift Ludewig, Düsseldorf 1996, S. 781-829.
- Pickert, Gisela* (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschußrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, in: DB 1994, S. 1581 - 1587.
- Pilhofer, Jochen* (Rückstellungen): Rückstellungen im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1997.
- Piller, Siegfried* (Cash-flow-Steuern): Cash-flow-Steuern - eine Alternative ?, Wien 1997.
- Piltz, Detlev* (Drohverlust): Verbindlichkeit versus Drohverlust - welche Rückstellung ist erlaubt?, in: StbJb 1999/2000, Köln 2000, S. 221-248.
- Postert, Andreas/Wolz, Matthias* (Bilanzierung): Bilanzierung von Pensionsrückstellungen nach HGB und US-GAAP, in: DB 1999, S. 2173 - 2178.
- Pougin, Erwin* (Abgrenzung): Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, in: DB 1983, S. 241 - 245.
- Prahl, Reinhard/Naumann, Klaus-Peter* (Finanzinstrumente): Moderne Finanzinstrumente im Spannungsfeld zu traditionellen Rechnungslegungsvorschriften: Barwertansatz, Hedge-Accounting und Portfolio-Approach, in: WPg 1992, S. 709 - 719.
- Preißler, Gerald* (Prinzipienbasierung): "Prinzipienbasierung" der IAS?, in: DB 2002, S. 2389 - 2395.
- Pyszka, Tillmann* (Fremdkapitalzinsen): Steuerliche Aspekte des handelsbilanziellen Aktivierungswahlrechtes für Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, in: DStR 1996, S. 809 - 813.
- Radau, Hans* (Abschreibung): Die Abschreibung von Fernsehrechten nach dem Medienerlass, in: DStR 2003, S. 1278 - 1282.

Radau, Hans (Abschreibung): Abschreibung von Filmrechten, in: Schwarz, Mathias, Pro Produzent - Pro Filmwirtschaft, Maßnahmenpaket führender Medienkanzleien zur Verbesserung der rechtlichen Rahmenbedingungen für die deutsche Filmwirtschaft, Berlin 2003, S. 21-27.

Rahlf, Stefan (IAS-Bilanzierung): IAS-Bilanzierung und Besteuerung, Berlin 2000.

Rau, Stephan (Optionsgeschäfte): Bilanzierung und Bewertung von Optionsgeschäften in der Steuerbilanz, in: BB 2002, S. 928 - 933.

Raupach, Arndt/Böckstiegel, Martin (Verlustregelungen): Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (Teil I), in: FR 1999, S. 487 - 503.

Raupach, Arndt/Böckstiegel, Martin (Verlustregelungen): Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (Teil II), in: FR 1999, S. 557 - 573.

Raupach, Arndt/Böckstiegel, Martin (Verlustregelungen): Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (Teil III), in: FR 1999, S. 617 - 628.

Rehkugler, Heinz (Aufwandsrückstellungen): Aufwandsrückstellungen und Bilanzanalyse (II), in: WISU 1993, S. 438 - 443.

Reichert, Gudrun/Rabenbeck, Jasmin (Latente Steuern II): Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil II), in: DStR 2002, S. 1409 - 1416.

Reichert, Gudrun/Rabenbeck, Jasmin (Latente Steuern): Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil I), in: DStR 2002, S. 1366 - 1372.

Reiff, Gunter (Verlustabzug): Der Verlustabzug im Lichte des Gleichheitsgrundrechts, in: DStZ 1998, S. 858 - 863.

Reinhart, Alexander (Rückstellungen): Rückstellungen, Contingent Liabilities sowie Contingent Assets nach der neuen Richtlinie IAS 37, in: BB 1998, S. 2514 - 2520.

Reuleaux, Susanne (Jahresabschluss): Immaterielle Wirtschaftsgüter - Begriff, Arten, und Darstellung im Jahresabschluss, Wiesbaden 1987.

- Reusch, Kai* (Bilanzsteuerrecht): Das Bilanzsteuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, Wiesbaden 2001.
- Rhiel, Raimund* (Pensionsrückstellungen): Zur Diskussion gestellt: Ist die Einrichtung künftiger Rentenanpassungen in eine Pensionsrückstellung nach IAS oder US-GAAP nicht doch ein Denkfehler?, in: DB 2000, S. 685 - 686.
- Richter, Martin* (Pensionsverpflichtungen): Der Wertansatz von Pensionsverpflichtungen nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: BB 1986, S. 2162 - 2166.
- Richter, Martin* (Gewinnrealisierung): Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, in: Ballwieser, Wolfgang, US-amerikanische Rechnungslegung, Stuttgart 2000, S. 139-168.
- Riebel, Paul* (Abschreibungen): Die Problematik der Normung von Abschreibungen, in: Veröffentlichungen der Wirtschaftshochschule Mannheim 1963, S. 1 - 20.
- Ringwald, Rudolf* (Entwicklungen): Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft 2000, S. 417 - 422.
- Risthaus, Anne/Plenker, Jürgen* (Verlustverrechnungsmöglichkeiten): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 - Geänderte Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung, in: DB 1999, S. 605 - 610.
- Ritzer, Claus J./Stangl, Ingo* (Mindestbesteuerung II): Die Mindestbesteuerung nach §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 - Teil II, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft 1999, S. 393 - 396.
- Ritzer, Claus J./Stangl, Ingo* (Mindestbesteuerung): Die Mindestbesteuerung nach §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 - Teil I, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft 1999, S. 358 - 362.
- Ritzrow, Manfred* (Besonderheiten): Besonderheiten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: StWa 1995, S. 201 - 208.
- Ritzrow, Manfred* (Betriebsausgaben): Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: StWa 1995, S. 126 - 132.

- Ritzrow, Manfred* (Betriebseinnahmen): Betriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: StWa 1995, S. 164 - 168.
- Ritzrow, Manfred* (Gewinnermittlung): Durchlaufende Posten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG und bei der Umsatzsteuer, in: Die Steuerwarte 1994, S. 147 - 149.
- Ritzrow, Manfred* (Herstellungskosten): Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, in: Steuer und Studium 2003, S. 261 - 270.
- Ritzrow, Manfred* (Personenkreis): Berechtigter Personenkreis für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: StBp 1988, S. 96 - 98.
- Ritzrow, Manfred* (Rechnungsabgrenzungsposten): Rechnungsabgrenzungsposten - Teil I, in: StBp 1998, S. 10 - 16.
- Ritzrow, Manfred* (Rechnungsabgrenzungsposten): Rechnungsabgrenzungsposten - Teil II, in: StBp 1998, S. 39 - 46.
- Ritzrow, Manfred* (Überschussrechnung): Überschußrechnung in erster Linie eine IST-Rechnung, in: bilanz & buchhaltung 1996, S. 200 - 204.
- Robisch, Martin/Treibsch, Corinna* (Entwicklungen): Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz - Anhaltspunkte für eine Trendwende?, in: WPg 1997, S. 156 - 169.
- Rogall, Matthias/Spengel, Christoph* (Abzinsung): Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, in: BB 2000, S. 1234 - 1241.
- Rogler, Silvia* (Einfluß): Einfluß ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen zur Gewinnermittlung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß sowie die Bilanzpolitik, in: BFuP 2001, S. 413 - 425.
- Rose, Gerd* (Fördermittel): Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz bei privaten Krankenhausträgern, in: DB 1984, S. 2317 - 2321.

- Rose, Gerd* (Zinsfuß'): Verachtet mir die Zinsfuß' nicht!, in: Zacharias, Otto Heinrich, Rose, Gerd, and Niemann, Ursula, StbJb 1973/1974, Köln 1974, S. 301-348.
- Rose, Gerd/Telkamp, Heinz-Jürgen* (Abbruch): Behandlung des Abbruchs erworbener Gebäude in Handels- und Steuerbilanz (I), in: DB 1977, S. 1916 - 1920.
- Rose, Manfred* (Neuordnung): Argumente zu einer "konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems", in: StuW 1989, S. 191 - 193.
- Rose, Manfred* (Entscheidungsneutralität): Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairneß und Transparenz, in: Bühler, Wilhelm/Kirchhof, Paul/Klein, Franz, Steuervereinfachung - Festschrift Meyding, Heidelberg 1994, S. 233-251.
- Roser, Frank/Tesch, Beate/Seemann, Torsten* (Abzinsung): Grundsätze der Abzinsung von Rückstellungen, in: FR 1999, S. 1345 - 1350.
- Rossmann, Jonas/Funk, Wilfried* (Unterschiede): Ergebniswirksame Unterschiede internationaler Rechnungslegungsvorschriften, in: DB 2002, S. 1225 - 1231.
- Ruppe, Georg* (Abgrenzung): Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in: DStJG, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 103-147.
- Rutishauser, Doris* (Rechnungslegung): Neue Rechnungslegung für Finanzinstrumente und deren Bewertung unter IAS 39, in: Der Schweizer Treuhänder 2000, S. 293 - 296.
- Sachs, Michael* (Auswirkungen): Die Auswirkungen des allgemeinen Gleichheitssatzes auf das Steuerrecht in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Steuerliche Vierteljahresschrift 1994, S. 75 - 86.
- Samuelson, Paul* (Depreciation): Tax deductibility of economic depreciation to insure invariant valuation, in: The Journal of political economy 1964, S. 604 - 606.
- Schanz, Thomas* (Passivierung): Passivierung von rückstellungsfinanzierten Versorgungsverpflichtungen nach dem Wechsel des Durchführungswegs, in: BB 18-12-2002, S. 2655 - 2662.

Scharpf, Paul (Bilanzierung): Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach dem Vorschlag der EG-Kommission, in: DB 2000, S. 629 - 634.

Scharpf, Paul (Financial Instruments): Bilanzierung von Financial Instruments nach IAS 39 (II), in: FB 2000, S. 208 - 217.

Scharpf, Paul (Financial Instruments): Bilanzierung von Financial Instruments nach IAS 39 (I), in: FB 2000, S. 125 - 137.

Scharpf, Paul (Financial Instruments): Bilanzierung von Financial Instruments nach IAS 39 (III), in: FB 2000, S. 284 - 292.

Scharpf, Paul (Financial Instruments): Bilanzierung von Financial Instruments nach IAS 39 (IV), in: BFuP 2001, S. 372 - 381.

Scheffler, Wolfram (Auswirkungen): Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, in: StuB 2001, S. 904 - 914.

Scheffler, Wolfram (Rückstellungen B): Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil B), in: StuB 2000, S. 541 - 548.

Scheffler, Wolfram (Rückstellungen): Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil A), in: StuB 2000, S. 489 - 494.

Schellhorn, Mathias (Rückstellungen): Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, in: BFuP 2003, S. 306 - 328.

Schildbach, Thomas (Aufwandsrückstellung): Aufwandsrückstellungen in der internationalen Rechnungslegung, in: StuB 2002, S. 791 - 797.

Schildbach, Thomas (IAS): IAS als Rechnungslegungsstandards für alle, in: BFuP 2002, S. 263 - 278.

Schildbach, Thomas (Pensionsverpflichtungen): Pensionsverpflichtungen nach US-GAAP/IAS versus HGB/GoB und die Informationsfunktion des Jahresabschlusses, in: ZfB 1999, S. 957 - 977.

Schildbach, Thomas (Prinzipienorientierung): Prinzipienorientierung - wirksamer Schutz gegen Enronitis?, in: BFuP 2003, S. 247 - 266.

Schildbach, Thomas (Zeitbewertung): Zeitbewertung, Gewinnkonzeptionen und Informationsgehalt, in: WPg 1999, S. 177 - 185.

Schildbach, Thomas (Zeitwertbilanzierung): Zeitwertbilanzierung in USA und nach IAS, in: BFuP 1998, S. 580 - 592.

Schildbach, Thomas (Jahresabschluss): Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 6. Aufl., Herne/Berlin 2000.

Schmalwasser, Oda (Anlagevermögensrechnung): Revision der Anlagevermögensrechnung, in: WiSt 2001, S. 342 - 356.

Schmidbauer, Rainer (Bewertung): Bewertung von Finanzinstrumenten, in: RIW 2003, S. 287 - 294.

Schmidt, Ludwig (EStG): Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., München 2003.

Schmidt, Matthias (Folgebewertung): Die Folgebewertung des Sachanlagevermögens nach den International Accounting Standards, in: WPg 1998, S. 808 - 816.

Schmidt, Peter-Jürgen (Maßgeblichkeit): Wie maßgeblich bleibt die Maßgeblichkeit, in: Baetge, Jörg/ Börner, Dietrich/Forster, Karl-Heinz/Schruff, Lothar, Rechnungslegung Prüfung und Beratung - Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1996, S. 903-919.

Schmidt-Liebig, Axel (AfA-Basis): Die AfA-Basis von ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern, in: DStR 1992, S. 1745 - 1750.

Schneeloch, Dieter (Abschreibungen): Abschreibungen und Zuschreibungen, in: WPg 1-12-1988, S. 661 - 672.

Schneeloch, Dieter (Bewertungsstetigkeit): Bewertungsstetigkeit in Handels- und Steuerbilanz, in: WPg 15-7-1987, S. 405 - 417.

Schneeloch, Dieter (Besteuerung): Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik; Band 2, 2. Auflage, München 2002.

Schneider, Dieter (Abschreibungsverfahren): Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: WPg 1974, S. 365 - 376.

Schneider, Dieter (Besteuerungsgrundlage): Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, in: BB 5-2-2003, S. 299 - 304.

Schneider, Dieter (Bilanzierungsproblem): Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz und dessen Stellung in der Wissenschaftsgeschichte steuerlicher Gewinnermittlung, in: DB 2000, S. 1241 - 1245.

Schneider, Dieter (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, in: Zfbf 1971, S. 353 - 395.

Schneider, Dieter (Reform): Reform der Unternehmensbesteuerung durch "Eckwerte" oder durch Cash-Flow-Besteuerung?, in: BB 1987, S. 693 - 699.

Schneider, Dieter (Betriebswirtschaftslehre): Betriebswirtschaftslehre; Band 2: Rechnungswesen, 2. Auflage, München 1997.

Schneider, Dieter (Steuerlast): Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München 2002.

Scholtz, Rolf-Detlev (Objektivierung): "Objektivierung" der Gewinnermittlung, in: DStZ 1999, S. 698 - 700.

Schön, Wolfgang (Bundesfinanzhof): Der Bundesfinanzhof und die Rückstellungen, in: BB 1994, S.

Schön, Wolfgang (Gläubigerschutz): Internationalisierung der Rechnungslegung und Gläubigerschutz, in: WPg-Sonderheft 2001, S. S74 - S90.

- Schön, Wolfgang* (Steuerbilanz): Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, in: StuW 1995, S. 366 - 377.
- Schön, Wolfgang* (Diskussion): Diskussion, in: Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 154-174.
- Schoor, Walter* (Gewinnermittlung): Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, in: FR 1982, S. 505 - 509.
- Schreiber, Ulrich* (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, in: StuW 2002, S. 105 - 115.
- Schreiber, Ulrich* (Einzelabschluß): Rechnungslegung im Einzelabschluß nach internationalen Grundsätzen?, in: Kleineidam, Hans Jochen, Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung - FS Fischer, Berlin 1999, S. 879-912.
- Schreiber, Ulrich* (Maßgeblichkeitsprinzip): Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in: Bude, Wolfgang Dieter/Moxter, Adolf/Offerhaus, Klaus, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen - FS Beisse, Düsseldorf 1994, S. 491-509.
- Schülen, Werner* (Pensionsrückstellung): Die Pensionsrückstellung, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln 1997, S. 3-62.
- Schult, Eberhard* (Steuerlehre): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage, München 1998.
- Schulze-Osterloh, Joachim* (Einzelabschluss): Internationale Rechnungslegung für den Einzelabschluss, in: ZIP 2003, S. 93 - 101.
- Schulze-Osterloh, Joachim* (Rückstellungen): Rückzahlungsbetrag und Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, in: BB 2003, S. 351 - 363.
- Schwenk, Anja* (Steuervorteile): Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts, Empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Tübingen 2001.
- Schwenke, Michael* (Zulässigkeit): Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Wertaufholungsgebotes in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1998, in: BB 1997, S. 2408 - 2411.

- Seeliger, Gerhard* (Begriff): Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962.
- Segebrecht, Helmut* (Überschussrechnung): Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs.3 EStG, 10. Auflage, Herne / Berlin 2000.
- Selchert, Friedrich Wilhelm* (Internationalisierung): Internationalisierung der Rechnungslegung und Maßgeblichkeitsprinzip, in: Kleineidam, Hans-Jochen, Festschrift Lutz Fischer, Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, Berlin 1999, S. 913-933.
- Selchert, Friedrich Wilhelm* (Rückstellungen): Prüfung der Rückstellungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung, in: Coenenberg, Adolf G./Wysocki, Klaus, Handwörterbuch der Revision, Stuttgart 1992, S. 1689-1705.
- Semmler, Ernst* (Gewinnausschüttungen): Gewinnausschüttungen beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, in: NWB 2002, S. 3323 - 3347.
- Siegel, Theodor* (Anpassungsverpflichtungen): Anpassungsverpflichtungen: Offene Fragen bei Gunter Mayr, in: BB 2003, S. 304 - 305.
- Siegel, Theodor* (Aufwandsrückstellungen): Echte Aufwandsrückstellungen und der Wandel des Gesellschafterschutzes im neuen Bilanzrecht, in: BB 1986, S. 841 - 844.
- Siegel, Theodor* (Innovation): Rückstellungsbildung nach dem Going-Concern-Prinzip - eine unzweckmäßige Innovation, in: DStR 2002, S. 1636 - 1637.
- Siegel, Theodor* (Neuregelung): Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, in: DStR 2001, S. 1674 - 1676.
- Siegel, Theodor* (Realisationsprinzip): Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, in: BFuP 1994, S. 1 - 24.
- Siegel, Theodor* (Rückstellungen): Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ausnahmefällen?, in: DB 1999, S. 857 - 858.

- Siegel, Theodor* (Rückstellungen): Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip, in: *StuB* 1999, S. 195 - 201.
- Siegel, Theodor* (Saldierungsprobleme): Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips, in: *BB* 1994, S. 2237 - 2245.
- Siegel, Theodor* (Umweltschutz): Umweltschutz um Jahresabschluß, in: *BB* 1993, S. 326 - 336.
- Siegel, Theodor* (Unentziehbarkeit): Unentziehbarkeit als zentrales Kriterium für den Ansatz von Rückstellungen, in: *DStR* 2002, S. 1192 - 1196.
- Siegel, Theodor* (Zeitwertbilanzierung): Zeitwertbilanzierung für das deutsche Bilanzrecht?, in: *BFuP* 1998, S. 593 - 603.
- Siegel, Theodor* (Herstellungskosten): Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: *Elschen, Rainer/Siegel, Theodor./Wagner, Franz W., Unternehmenstheorie und Besteuerung: Festschrift Schneider, Wiesbaden 1995*, S. 635-672d.
- Siegel, Theodor/Koths, Daniel* (Anpassungsrückstellungen): Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus der Sicht der GoB, in: *DB* 2002, S. 707 - 709.
- Sigloch, Jochen* (Maßgeblichkeitsprinzip): Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, in: *BFuP* 2000, S. 157 - 182.
- Sigloch, Jochen* (Wirkungen): Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform 1990, in: *StuW* 1990, S. 229 - 239.
- Söffing, Günter* (Absetzung): Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG, in: *DStZ* 1969, S. 161 - 172.
- Söffing, Günter* (Geschäftswert): Der Geschäftswert bei der Aufgabe eines verpachteten Betriebs, in: *FR* 1978, S. 305 - 307.
- Söffing, Günter* (Verletzung): Verletzung des Nettoprinzips, in: *StbJb* 1988/89 1989, S. 121 - 146.

- Söffing, Günter* (Betriebsvermögen): Gewillkürtes Betriebsvermögen, in: Fachinstitut StB, Steuerberater Jahrbuch 1980/81, Köln 1981, S. 451-523.
- Söhn, Hartmut* (Anschaffungskosten): Anschaffungskosten/ Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, in: StuW 1991, S. 270 - 277.
- Söhn, Hartmut* (Werbungskosten): Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner Werbungskostenbegriff, in: StuW 1983, S. 193 - 205.
- Söhn, Hartmut* (Betriebsausgaben): Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, in: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommenssteuerrecht, DStJG, Köln 1980, S. 13-102.
- Spanheimer, Jürgen* (Ausblick) in: "Internationale Rechnungslegung" Hintergründe, Entwicklungstendenzen, Folgewirkungen - Eine Bestandsaufnahme, Düsseldorf 2000, S. 345-353.
- Spengel, Christoph* (Geschäftstätigkeit): Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und effektive Steuerbelastung nach der deutschen Steuerreform, in: Zfbf 2002, S. 710 - 742.
- Spengel, Christoph* (IAS und Unternehmensbesteuerung): International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil I), in: Internationales Steuerrecht 2003, S. 29 - 36.
- Spengel, Christoph* (IAS): International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil II), in: Internationales Steuerrecht 2003, S. 67 - 72.
- Spengel, Christoph* (Gewinnermittlung): Inwieweit eignen sich die International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, ZEW Discussion Paper No. 02-51, Mannheim 2002.
- Stahlschmidt, Michael* (Maßgeblichkeit): Die Maßgeblichkeit - Glücksfall oder Störfaktor, in: DStZ 2000, S. 415 - 417.
- Steck, Dieter* (Maßgeblichkeit): Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips - Pro und Contra, in: StuB 2002, S. 487 - 493.

- Steiner, Manfred/Tebroke, Herman-Josef/Wallmeier, Martin* (Finanzderivate): Konzepte der Rechnungslegung für Finanzderivate, in: WPg 1995, S. 533 - 544.
- Stewing, Clemens* (Auftragsfertigung): Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung, in: BB 1990, S. 100 - 106.
- Stiglitz, Joseph E./Schönfelder, Bruno* (Finanzwissenschaft): Finanzwissenschaft, 2. Auflage, München 1989.
- Strahl, Martin* (Bilanzsteuerrecht): Neues zum Bilanzsteuerrecht, in: Kölner Steuerdialog 2002, S. 13241 - 13251.
- Strahl, Martin* (Gleichheit): Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung durch Typisierung?, in: BB 1997, S. 341 - 343.
- Streim, Hannes* (Vermittlung): Die Vermittlung von entscheidungsnützlichen Informationen durch Bilanz und GuV, in: BFuP 2000, S. 111 - 131.
- Streim, Hannes* (Gewinnermittlungsregeln): Internationalisierung von Gewinnermittlungsregeln zum Zwecke der Informationsvermittlung, zur Konzeptionslosigkeit der Fortentwicklung der Rechnungslegung, in: Meffert, Heribert/Krawitz, Norbert, Unternehmensrechnung und -besteuerung: Grundfragen und Entwicklungen; Festschrift Börner, Wiesbaden 1998, S. 323-340.
- Strobl, Elisabeth* (Abzinsung): Zur Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in: Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adolf: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 615-634.
- Strobl, Elisabeth* (Matching Principle): Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in: Ballwieser, Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Drukarczyk, Jochen/ Schmidt, Reinhard H., Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift Moxter, Düsseldorf 1994, S. 407-432.
- Strobl, Elisabeth* (Rückstellungen): Die Bewertung von Rückstellungen, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung, DStJG, Köln 1984, S. 195-218.

Take, Michael (Kommentar): BB-Kommentar, in: BB 2001, S. 713 - 714.

Tautorus, Günther (Bemessung): Zur Bemessung der Rückstellung für Reaktivierungsverpflichtungen, in: WPg 1977, S. 319 - 323.

Telgenbüscher, Franz R. (Rückstellungen): Rückstellungen für drohende Verluste bei Versicherungsunternehmen, in: WPg 1995, S. 582 - 589.

Thiel, Jochen (Imparitätsprinzip): Das umgekehrte Imparitätsprinzip, in: BB 1999, S. 828 - 829.

Tielmann, Sandra (Konvergenz): Konvergenz nationale und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen, in: WPg-Sonderheft 2001, S. 104 - 114.

Tipke, Klaus (Abgrenzung): Zur Abgrenzung DBs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, in: StuW 1979, S. 193 - 208.

Tipke, Klaus (Reform): Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, in: StuW 2002, S. 148 - 175.

Tipke, Klaus (Steuergesetzgebung): Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers - Kritik und Verbesserungsvorschläge, in: StuW 1976, S. 293 - 310.

Tipke, Klaus (Steuerrecht): Über "richtiges Steuerrecht", in: StuW 1988, S. 262 - 282.

Tipke, Klaus (Steuerrechtsordnung Bd. 1): Die Steuerrechtsordnung - Band 1, Köln 1993

Tipke, Klaus (Steuerrechtsordnung Bd. 2): Die Steuerrechtsordnung - Band 2, Köln 1993.

Tipke, Klaus (Themenwahl): Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung, in: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG, Köln 1980, S. 1-12.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (AO/FGO): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln.

- Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Steuerrecht): Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002.
- Treptow, Harald/Weismüller, Albert* (Bewertung): Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, in: WPg 1991, S. 571 - 581.
- Uelner, Adalbert* (Teilwertabschreibung): Zum geplanten Verbot der Teilwertabschreibung, in: StuB 1999, S. 84 - 88.
- Uelner, Adalbert/Clemm, Hermann/Thiel, Jochen/Biener, Herbert/Sarrazin, Viktor* (Gewinnermittlung): Geplante Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlung, in: JbFSt. 1997/98, Berlin 1998, S. 21-67.
- Vasel, Anke* (Maßgeblichkeit): Die Maßgeblichkeit - ein Prinzip ohne Zukunft?, in: Steuer und Studium 2003, S. 213 - 219.
- Vater, Hendrik* (Eldorado): Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IAS 17: Eldorado bilanzpolitischer Möglichkeiten, in: DStR 2002, S. 2094 - 2100.
- Vogel, Klaus* (Verfassungsgericht): Verfassungsgericht und Steuerrecht - Zur neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiet des Steuerrechts und zu einigen anderen aktuellen Problemen, in: JbFSt. 1970/1971, Köln 1970, S. 49 - 76.
- Vogel, Klaus* (Verkehrswert): Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, in: DStZ 1979, S. 29 - 38.
- Vogelsang, Horst* (anschaffungsnaher Aufwand): Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahen Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, in: DB 2003, S. 65 - 67.
- Vogt, Fritz* (Restwert): Restwert und Abschreibung für Abnutzung, in: FR 1962, S. 114 - 116.
- Voos, Christoph* (Immobilienbesteuerung, anschaffungsnaher Aufwand): Geplante Änderungen bei der Immobilienbesteuerung durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, in: NWB 2002, S. 4293 - 4301.

- Vorwold, Gerhard* (Clear Reflection): Clear Reflection of Income: der neue Maßstab für die Steuerbilanz?, in: WPg 2002, S. 499 - 510.
- Vorwold, Gerhard* (tax accounting): "Cash"- versus "accrual"- Methode - Paradigmenwechsel des US-amerikanischen "tax accounting"?, in: StuW 2002, S. 235 - 247.
- Wacker, Roland* (Ende): Vom Ende mancher Träume, in: BB 2000, S. 2355 - 2356.
- Wagenhofer, Alfred* (Standards): International Accounting Standards, 3, Wien / Frankfurt 2001.
- Wagner, Franz W.* (Aufgabe): Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung?, in: DB 16-10-2003, S. 2073 - 2079.
- Wagner, Franz W.* (Beseitigung): Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es keine Regel gibt?, in: DStR 1997, S. 517 - 521.
- Wagner, Franz W.* (Einkünftedualismus): Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus, in: StuW 2000, S. 431 - 441.
- Wagner, Franz W.* (Internationalisierung): Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung, in: DB 1998, S. 2073 - 2077.
- Wagner, Franz W.* (Kriterien): Welche Kriterien bestimmen die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Methoden steuerlicher Gewinnermittlung?, in: BFuP 2000, S. 183 - 203.
- Wagner, Franz W.* (Maßgeblichkeit): Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: StuW 1990, S. 3 - 14.
- Wagner, Franz W.* (Neuordnung): Welche Kriterien sollten Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, in: BB 2002, S. 1885 - 1892.
- Wagner, Franz W.* (Neutralität): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: StuW 1992, S. 2 - 13.

- Wagner, Franz W.* (Zeitaspekt): Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax, Herbert, Kern, Werner, and Schröder, Hans-Horst, Zeitaspekt in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 261-276.
- Wagner, Franz W./Wissel, Harald* (Entscheidungsneutralität): Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, in: WiSt 1995, S. 65 - 70.
- Waldersee, Georg Graf* (Bilanzierung): Bilanzierung von Finanzderivaten nach HGB, IAS und US-GAAP, in: Küting, Karlheinz/ Langenbucher, Günther, Internationale Rechnungslegung, Festschrift Claus-Peter Weber, Stuttgart 1999, S. 239-264.
- Walter, Norbert* (Aktivierungsfähigkeit): Zur Aktivierungsfähigkeit immaterieller Anlagewerte in der Handels- und Steuerbilanz - Eine Untersuchung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1982.
- Walzer, Klaus* (Besteuerung): Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: StuW 201, S. 201 - 209.
- Wanner, Eva* (Zurechnungszusammenhang): Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, in: StuW 1987, S. 302 - 318.
- Wassermeyer, Franz* (Anmerkung): Anmerkung zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, in: DStR 2001, S. 920 - 924.
- Wassermeyer, Franz* (Auswirkungen): Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, in: DB 18-5-2001, S. 1053 - 1057.
- Wassermeyer, Franz* (Nießbrauch): Der Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, in: FR 1983, S. 157 - 164.
- Wassermeyer, Franz* (Tatbestandsmerkmale): Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, in: StuW 1982, S. 352 - 364.

- Wassermeyer, Franz* (Abgrenzung): Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen ,
in: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommens-
steuerrecht, DStJG, Köln 1980, S. 315-337.
- Watrin, Christoph* (Regulierung): Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung,
in: DB 2001, S. 933 - 938.
- Watrin, Christoph* (Regulierungstheorie): Internationale Rechnungslegung und Regulierungstheo-
rie, Wiesbaden 2001.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Bestand): Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, in: DStR 1998, S.
1343 - 1349.
- Weber-Grellet, Heinrich* (BFH-Rechtsprechung): Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht
im Jahr 2002, in: BB 2003, S. 37 - 42.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Bilanzsteuerrecht): Das häßliche Bilanzsteuerrecht, in: DB 1998, S. 2435
- 2438.
- Weber-Grellet, Heinrich* (leistungsgerechte Besteuerung): Fairneß, Aufklärung und Transparenz, in:
StuW 1999, S. 311 - 320.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Maßgeblichkeit): Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in:
StuB 2002, S. 700 - 706.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Maßgeblichkeitsgrundsatz): Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte
aktueller Entwicklungen, in: BB 1999, S. 2659 - 2666.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Maßgeblichkeitsschutz): Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Ziel-
setzung der Steuerbilanz, in: DB 1994, S. 288 - 291.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Realisationsprinzip): Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Be-
rücksichtigung der neueren Rechtsprechung, in: DStR 1996, S. 896 - 908.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Realisationsprinzip): Realisationsprinzip und Belastungsprinzip - Zum
zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, in: DB 2002, S. 2180 - 2184.

- Weber-Grellet, Heinrich* (Rechtsprechung): Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, in: BB 2002, S. 35 - 42.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Steuerbilanzen): Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, in: StuB 1999, S. 1289 - 1306.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Vermögensteuer): Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung, in: BB 1996, S. 1415 - 1419.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Bilanzsteuerrecht (1)): Bilanzsteuerrecht, 5.Auflage, Münster 1998.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Bilanzsteuerrecht): Zeit und Zins im Bilanzsteuerrecht, in: Raupach, Arndt/ Uelner, Adalbert,: Ertragsbesteuerung, Festschrift Ludwig Schmidt, München 1993, S. 161-176.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Steuerbilanzrecht): Steuerbilanzrecht, München 1996.
- Weber-Grellet, Heinrich* (Steuerstaat): Steuerstaat und Gleichheitsrechte, in: Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Münster 2001, S. 32-37.
- Wehrheim, Michael* (Bilanzierung): Die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände („Intangible Assets“) nach IAS 38, in: DStR 2000, S. 86 - 88.
- Wehrheim, Michael/Krause, Haiko* (Optionsprämien): Steuerbilanzielle Erfassung erhaltener Optionsprämien vor und nach dem BFH-Urteil vom 18.12.2002, in: BB 2003, S. 1552 - 1556.
- Weilbach, Erich* (Steuerbilanz): Die Steuerbilanz - Bollwerk im Strudel des Steuer-Chaos?, in: StB 2002, S. 290 - 291.
- Wellisch, Dietmar/Schwinger, Reiner/Mühlberger, Melanie* (Rückstellungen): Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionszusagen nach § 6a EStG, in: DB 2003, S. 628 - 630.
- Wendland, Klaus/Vogler, Gerlinde* (Bilanzierung): Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten und Impairment-Test nach Überarbeitung von IAS 36 und IAS 38, in: KOR 2003, S. 66 - 74.

- Wengel, Torsten* (Harmonisierungsprozess): Der internationale Harmonisierungsprozess und seine Auswirkungen auf die deutsche Rechnungslegung, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Loseblattsammlung) 2001, S. 587 - 592.
- Wenger, Ekkehard* (Periodisierungsregeln): Einkommensteuerliche Periodisierungsregeln, in: ZfB 1985, S. 710 - 728.
- Wessling, Johannes* (Abschreibungen): Steuerliche Abschreibungen in Großbritannien, in: RIW 1994, S. 56 - 59.
- Westerfelhaus, Herwarth* (Vermögensgegenstand): Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, in: DB 1995, S. 885 - 889.
- Wichmann, Gerd* (Einheitlichkeit): Die Frage nach der Einheitlichkeit des Wirtschaftsgutsbegriffes im Einkommensteuerrecht, in: Stbg 1990, S. 133 - 135.
- Wiedemann, Harald* (Bewertungseinheit): Die Bewertungseinheit im Handelsrecht, in: Ballwieser, Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Drukarczyk, Jochen/Schmidt, Reinhard H.: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift Moxter, Düsseldorf 1994, S. 453-482.
- Windmüller, Rolf/Breker, Norbert* (Optionsgeschäfte): Bilanzierung von Optionsgeschäften, in: WPg 1995, S. 389 - 401.
- Wirtz, Matthias* (Umsatzsteuer): Ausweis von Zöllen und Verbrauchsteuern für Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und der Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen, in: DStR 1986, S. 749 - 750.
- Wittmann, Rolf* (Besteuerung): Besteuerung des Markteinkommens - Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, in: StuW 1993, S. 35 - 46.
- Woerner, Lothar* (Gewinnrealisierung): Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, in: BB 1988, S. 769 - 777.
- Woerner, Lothar* (Grundsatzfragen): Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: FR 1984, S. 489 - 496.

- Woerner, Lothar* (Kriterien): Kriterien zur Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei Verbindlichkeitsrückstellungen, in: BB 1994, S. 246 - 247.
- Woerner, Lothar* (Passivierung): Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen - Problematik der "wirtschaftlichen Verursachung", in: Ballwieser, Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Drukarczyk, Jochen/Schmidt, Reinhard H.: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift Moxter, Düsseldorf 1994, S. 485-506.
- Wohlgemuth, Michael/Radde, Jens* (Bewertungsmaßstab): Der Bewertungsmaßstab "Anschaffungskosten" nach HGB und IAS, in: WPg 2000, S. 903 - 911.
- Wohlgemuth, Michael/Ständer, Ute* (Herstellungskosten): Der Bewertungsmaßstab "Herstellungskosten" nach HGB und IAS, in: WPg 2003, S. 203 - 211.
- Wolff-Diepenbrock, Johannes* (AfA-Berechtigung): Zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlichem Nießbrauch, in: DStZ 1982, S. 327 - 339.
- Wolz, Matthias* (Pensionsverpflichtungen): Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach HGB versus US-GAAP/IAS, in: ZfB 2000, S. 1371 - 1390.
- Wurmsdobler, Norbert* (Zinsbereinigung): Zinsbereinigung des Einkommens in Österreich, in: StuW 2003, S. 176 - 187.
- Wüstemann, Jens/Duhr, Andreas* (Geschäftswertbilanzierung): Geschäftswertbilanzierung nach dem Exposure Draft ED 3 des IASB - Entobjektivierung auf den Spuren des FASB?, in: BB 29-1-2003, S. 247 - 253.
- Wysocki von, Klaus/Schulze-Osterloh, Joachim/Hennrichs, Joachim* (HdJ): Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln 2003.
- Zabel, Martin* (IAS): IAS zwingend für Konzern- und Einzelabschluss?, in: WPg 2002, S. 919 - 924.
- Zeimes, Markus* (Aufstellung): Die erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses nach Internationalen Bilanzierungsstandards - Handlungsbedarf für den Mittelstand, in: DStR 2002, S. 1634 - 1636.

Zeitler, Franz-Christoph (Rechtsstaat): Rechnungslegung und Rechtsstaat - Übernahme der IAS oder Reform des HGB -, in: DB 2003, S. 1529 - 1534.

Rechtsprechungsverzeichnis

Bundesfinanzhof

BFH v. 28.1.1954, Az. IV 255/53 U (V), BStBl. II 1954, S. 109 ff.

BFH v. 24.11.1955, Az. IV 231/53 U, BStBl. III 1956, S. 38 ff.

BFH v. 13.8.1957, Az. I 18/57 U, BStBl. III 1957, S. 349 ff.

BFH v. 15.4.1958, Az. I 27/57, BStBl. II 1958, S. 260 ff.

BFH v. 14.8.1958, Az. III 382/57 U (V), BStBl. III 1958, S. 400 ff.

BFH v. 5.8.1958, Az. I 70/57 U, BStBl. III 1958, S. 392 ff.

BFH v. 16.12.1958, Az. I 286/56 S (V), BStBl. III 1959, S. 77 ff.

BFH v. 17.3.1959, Az. I 207/58 U, BStBl. II 1959, S. 320 ff.

BFH v. 24.11.1959, Az. I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188 ff.

BFH v. 15.7.1960, Az. VI 10/60 S, BStBl. III 1960, S. 484 ff.

BFH v. 22.11.1960, Az. I 103/60 S, BStBl. II 1961, S. 97 ff.

BFH v. 28.2.1961, Az. I 13/61, BStBl. III 1961, S. 383 ff.

BFH v. 4.9.1962, Az. I 307/60 U, BStBl. III 1963, S. 6ff.

BFH v. 20.11.1962, Az. I 242/61 U, BStBl. III 1963, S. 113 ff.

BFH v. 17.1.1963, Az. IV 165/59 S, BStBl. III 1963, S. 237 ff.

BFH v. 27.3.1963, Az. I 201/62 U, BStBl. III 1963, S. 304 ff.

BFH v. 16.5.1963, Az. IV 379/60 U (V), BStBl. III 1963, S. 400 ff.

BFH v. 21.11.1963, Az. IV 345/61 S, BStBl. III 1964, S. 183 ff.

BFH v. 27.5.1964, Az. I 372/60, HFR 1964, S. 452 ff.

BFH v. 8.7.1964, Az. I 119/63 U, BStBl. III 1964, S. 561 ff.

BFH v. 13.3.1964, Az. IV 158/61 S, BStBl. III 1964, S. 455 ff.

BFH v. 19.2.1965, Az. III R 342/61 U, BStBl. III 1965, S. 248f.

BFH v. 6.4.1965, Az. I 23/63 U, BStBl. III 1965, S. 383 ff.

- BFH v. 27.4.1965, Az. I 324/62, BStBl. II 1965, S. 409ff.
- BFH v. 29.6.1965, Az. VI 236/64 U, BStBl. III 1965, S. 507 ff.
- BFH v. 6.7.1965, Az. I 343/62, StRK 1965, S. § 15 Rz. 617 ff.
- BFH v. 29.7.1965, Az. IV 164/63 U (V), BStBl. III 1965, S. 648 ff.
- BFH v. 2.11.1965, Az. I 51/61, BStBl. III 1966, S. 61f.
- BFH v. 6.12.1965, Az. GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, S. 144 ff.
- BFH v. 22.8.1966, Az. GrS 2/66, BStBl. III 1966, S. 672 ff.
- BFH v. 31.5.1967, Az. I 208/63, BStBl. II 1967, S. 607 ff.
- BFH v. 25.7.1968, Az. IV R 17/67, BStBl. II 1968, S. 655f.
- BFH v. 8.11.1968, Az. VI R 81/67, BStBl. II 1969, S. 76 ff.
- BFH v. 27.11.1968, Az. I 162/64, BStBl. II 1969, S. 247 ff.
- BFH v. 29.11.1968, Az. III 237/64, BStBl. III 1969, S. 228f.
- BFH v. 3.2.1969, Az. GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291 ff.
- BFH v. 22.5.1969, Az. IV 31/65, BStBl. II 1969, S. 584 ff.
- BFH v. 24.6.1969, Az. I R 15/68, BStBl. II 1969, S. 581f.
- BFH v. 23.9.1969, Az. I R 22/66, BStBl. II 1970, S. 104 ff.
- BFH v. 8.10.1969, Az. I R 94/67, BStBl. II 1970, S. 45 ff.
- BFH v. 26.1.1970, Az. IV R 144/66, BStBl. II 1970, S. 264 ff.
- BFH v. 5.8.1970, Az. I R 180/66, BStBl. II 1970, S. 804 ff.
- BFH v. 16.9.1970, Az. I R 196/67, BStBl. II 1971, S. 175 ff.
- BFH v. 16.9.1970, Az. I R 184/67 (V), BStBl. II 1971, S. 85 ff.
- BFH v. 19.10.1970, Az. GrS 2/70, BStBl. II 1971, S. 17 ff.
- BFH v. 7.5.1971, Az. III R 65/69, BStBl. II 1971, S. 696 ff.
- BFH v. 22.7.1971, Az. IV R 74/66, BStBl. II 1971, S. 800 ff.
- BFH v. 6.8.1971, Az. III R 9/71, BStBl. II 1971, S. 677 ff.
- BFH v. 2.9.1971, Az. IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334 ff.
- BFH v. 18.7.1972, Az. VIII R 16/68, BStBl. II 1972, S. 884 ff.

- BFH v. 26.7.1972, Az. I R 146/70, BStBl. II 1972, S. 937 ff.
- BFH v. 7.3.1973, Az. I R 48/69, BStBl. II 1973, S. 565 ff.
- BFH v. 11.7.1973, Az. I R 140/71 (V), BStBl. II 1973, S. 840 ff.
- BFH v. 6.12.1972, Az. IV R 4-5/72, BStBl. II 1973, S. 293 ff.
- BFH v. 14.2.1973, Az. I R 89/71, BStBl. II 1973, S. 580 ff.
- BFH v. 26.11.1973, Az. GrS 5/71 (V), BStBl. II 1974, S. 132 ff.
- BFH v. 13.12.1973, Az. I R 136/72, BStBl. II 1974, S. 210 ff.
- BFH v. 9.5.1974, Az. VI R 161/72, BStBl. II 1974, S. 547 ff.
- BFH v. 14.5.1974, Az. VIII R 95/72, BStBl. II 1974, S. 572 f.
- BFH v. 30.5.1974, Az. IV R 56/72, BStBl. II 1974, S. 520 ff.
- BFH v. 16.1.1975, Az. IV R 180/71, BStBl. II 1975, S. 526 ff.
- BFH v. 30.1.1975, Az. IV R 190/71, BStBl. II 1975, S. 776 ff.
- BFH v. 19.2.1975, Az. I R 154/73, BStBl. II 1975, S. 441 ff.
- BFH v. 25.2.1975, Az. VIII R 19/70, BStBl. II 1975, S. 648 ff.
- BFH v. 26.2.1975, Az. I R 72/73 (V), BStBl. II 1976, S. 13 ff.
- BFH v. 19.3.1975, Az. I R 182/73, BStBl. II 1975, S. 535 f.
- BFH v. 18.6.1975, Az. I R 24/73, BStBl. II 1975, S. 809 ff.
- BFH v. 12.2.1976, Az. IV R 188/74, BStBl. II 1976, S. 663 ff.
- BFH v. 4.3.1976, Az. IV R 78/72, BStBl. II 1977, S. 380 ff.
- BFH v. 11.3.1976, Az. IV R 185/71, BStBl. II 1976, S. 380 ff.
- BFH v. 31.3.1976, Az. I R 85/74, BStBl. II 1976, S. 475 ff.
- BFH v. 5.5.1976, Az. I R 121/74, BStBl. II 1976, S. 541 ff.
- BFH v. 26.5.1976, Az. I R 80/74, BStBl. II 1976, S. 622 f.
- BFH v. 24.6.1976, Az. IV R 101/75, BStBl. II 1976, S. 562 f.
- BFH v. 23.2.1977, Az. I R 104/75, BStBl. II 1977, S. 392 ff.
- BFH v. 28.4.1977, Az. IV R 163/75, BStBl. II 1977, S. 553 ff.
- BFH v. 4.5.1977, Az. I R 27/74, BStBl. II 1977, S. 802 ff.

- BFH v. 19.1.1978, Az. IV R 153/72, BStBl. II 1978, S. 262 ff.
- BFH v. 14.2.1978, Az. VIII R 158/73, BStBl. II 1979, S. 99 ff.
- BFH v. 17.5.1978, Az. I R 89/76, BStBl. II 1978, S. 497 f.
- BFH v. 31.10.1978, Az. VIII R 196/77, BStBl. II 1979, S. 403 ff.
- BFH v. 23.11.1978, Az. IV R 146/75, BStBl. II 1979, S. 109 ff.
- BFH v. 28.5.1979, Az. I R 1/76, BStBl. II 1979, S. 734 ff.
- BFH v. 22.5.1979, Az. III R 129/74, BStBl. II 1979, S. 634 ff.
- BFH v. 8.11.1979, Az. IV R 145/77, BStBl. II 1980, S. 146 ff.
- BFH v. 22.1.1980, Az. VIII R 74/77, BStBl. II 1980, S. 244 ff.
- BFH v. 20.3.1980, Az. IV R 89/79, BStBl. II 1980, S. 297 ff.
- BFH v. 3.7.1980, Az. IV R 138/76, BStBl. II 1980, S. 648 f.
- BFH v. 3.7.1980, Az. IV R 31/77, BStBl. II 1981, S. 255 ff.
- BFH v. 8.7.1980, Az. VIII R 176/78, BStBl. II 1980, S. 743 ff.
- BFH v. 17.7.1980, Az. IV R 10/76, BStBl. II 1981, S. 669 ff.
- BFH v. 4.12.1980, Az. IV B 35/80, BStBl. II 1981, S. 266 ff.
- BFH v. 5.11.1981, Az. IV R 103/79, BStBl. II 1982, S. 258 ff.
- BFH v. 25.11.1981, Az. I R 54/77, BStBl. II 1982, S. 189 ff.
- BFH v. 14.1.1982, Az. IV R 168/78, BStBl. II 1982, S. 345 ff.
- BFH v. 18.3.1982, Az. IV R 183/78, BStBl. II 1982, S. 587 ff.
- BFH v. 29.4.1982, Az. IV R 95/79, BStBl. II 1982, S. 593 ff.
- BFH v. 29.6.1982, Az. VIII R 6/79, BStBl. II 1982, S. 756 ff.
- BFH v. 4.11.1982, Az. IV R 159/79, BStBl. II 1983, S. 448 ff.
- BFH v. 16.11.1982, Az. VIII R 95/81, BStBl. II 1983, S. 361 ff.
- BFH v. 8.12.1982, Az. I R 142/81, BStBl. II 1983, S. 369 ff.
- BFH v. 14.12.1982, Az. VIII R 53/81, BStBl. II 1983, S. 303 ff.
- BFH v. 30.6.1983, Az. IV R 2/81, BStBl. II 1983, S. 715 ff.
- BFH v. 7.7.1983, Az. IV R 47/80, BStBl. II 1983, S. 753 ff.

- BFH v. 19.7.1983, Az. VIII 160/79 (V), BStBl. II 1984, S. 56 ff.
- BFH v. 2.8.1983, Az. VIII R 104/79, BStBl. II 1983, S. 728 ff.
- BFH v. 24.8.1983, Az. I R 16/79, BStBl. II 1984, S. 273 ff.
- BFH v. 13.10.1983, Az. IV R 160/78, BStBl. II 1984, S. 101 ff.
- BFH v. 3.11.1983, Az. I B 23/82 (V), BStBl. II 1983, S. 132 ff.
- BFH v. 21.11.1983, Az. GrS 2/82, BStBl. II 1984, S. 163 ff.
- BFH v. 13.12.1983, Az. VIII R 173/83, BStBl. II 1984, S. 428 ff.
- BFH v. 25.1.1984, Az. I R 7/80, BStBl. II 1984, S. 344 ff.
- BFH v. 23.2.1984, Az. IV R 128/81, BStBl. II 1984, S. 516 ff.
- BFH v. 7.6.1984, Az. IV R 79/82, BStBl. II 1984, S. 584 ff.
- BFH v. 1.8.1984, Az. I R 88/80, BStBl. II 1985, S. 44 ff.
- BFH v. 22.8.1984, Az. I R 198/80, BStBl. II 1985, S. 126 ff.
- BFH v. 4.10.1984, Az. IV R 180/82, BFH/NV 1986, S. 215 ff.
- BFH v. 31.1.1985, Az. IV R 130/82, BStBl. II 1985, S. 395 ff.
- BFH v. 27.2.1985, Az. I R 20/82, BStBl. II 1985, S. 458 ff.
- BFH v. 9.5.1985, Az. IV R 184/82, BStBl. II 1985, S. 427 ff.
- BFH v. 30.5.1985, Az. I R 146/81, BStBl. II 1984, S. 825 ff.
- BFH v. 25.6.1985, Az. VIII R 274/81, BFH/NV 1986, S. 22 ff.
- BFH v. 24.9.1985, Az. IX R 2/80, BStBl. II 1986, S. 286 ff.
- BFH v. 7.11.1985, Az. IV R 7/83, BStBl. II 1986, S. 176 ff.
- BFH v. 17.4.1986, Az. IV R 115/84, BStBl. II 1986, S. 607 ff.
- BFH v. 9.7.1986, Az. I R 218/82 (V), BStBl. II 1987, S. 14 ff.
- BFH v. 24.7.1986, Az. IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 16 ff.
- BFH v. 20.8.1986, Az. I R 29/85, BStBl. II 1986, S. 109 ff.
- BFH v. 20.8.1986, Az. I R 80/83, BStBl. II 1986, S. 904 ff.
- BFH v. 3.2.1987, Az. IX R 85/85, BStBl. II 1987, S. 492 ff.
- BFH v. 19.5.1987, Az. VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848 ff.

- BFH v. 26.10.1987, Az. GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 348 ff.
- BFH v. 2.12.1987, Az. X R 19/81, BStBl. II 1988, S. 502 ff.
- BFH v. 3.12.1987, Az. IV R 41/85, BStBl. II 1988, S. 266 ff.
- BFH v. 11.2.1988, Az. IV R 191/85, BStBl. II 1988, S. 661 ff.
- BFH v. 9.3.1988, Az. I R 262/83, BStBl. II 1988, S. 592 ff.
- BFH v. 20.5.1988, Az. III R 151/86, BStBl. II 1989, S. 269 ff.
- BFH v. 14.7.1988, Az. IV R 78/85, DB 1988, S. 2436 ff.
- BFH v. 22.7.1988, Az. III R 175/85, BStBl. II 1988, S. 995 ff.
- BFH v. 2.9.1988, Az. III R 53/84 (V), BStBl. II 1988, S. 1009 ff.
- BFH v. 8.9.1988, Az. IV R 66/87, BStBl. II 1989, S. 32 ff.
- BFH v. 22.11.1988, Az. VIII R 62/85, BStBl. II 1988, S. 359 ff.
- BFH v. 28.4.1989, Az. III R 4/87, BStBl. II 1989, S. 618 ff.
- BFH v. 25.8.1989, Az. III R 95/87, BStBl. II 1989, S. 893 ff.
- BFH v. 13.9.1989, Az. II R 121/86, BStBl. II 1989, S. 963 ff.
- BFH v. 13.10.1989, Az. III R 30-31, BStBl. II 1990, S. 287 ff.
- BFH v. 30.11.1989, Az. IV R 97/86, BFH/NV 1991, S. 432 ff.
- BFH v. 27.12.1989, Az. V B 138/88, BFH/NV 1990, S. 487 ff.
- BFH v. 24.1.1990, Az. I B 112/88, BFH/NV 1991, S. 434 f.
- BFH v. 16.2.1990, Az. III B 90/88 (V), BStBl. II 1990, S. 794 ff.
- BFH v. 4.7.1990, Az. GrS 1/89, BStBl. II 1990, S. 830 ff.
- BFH v. 4.7.1990, Az. GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, S. 823 ff.
- BFH v. 25.4.1990, Az. X R 135/87, BStBl. II 1990, S. 743 ff.
- BFH v. 28.9.1990, Az. III R 178/86, BStBl. II 1991, S. 187 ff.
- BFH v. 15.11.1990, Az. IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 229 ff.
- BFH v. 3.12.1990, Az. IV R 3/89, BStBl. II 1991, S. 346 ff.
- BFH v. 12.12.1990, Az. I R 153/86, BStBl. II 1991, S. 479 ff.
- BFH v. 12.12.1990, Az. I R 18/89, BStBl. II 1991, S. 485 ff.

- BFH v. 26.7.1991, Az. VI R 82/89, BStBl. II 1992, S. 1000 ff.
- BFH v. 30.7.1991, Az. IX R 123/90, BStBl. II 1992, S. 30 ff.
- BFH v. 12.9.1991, Az. III R 233/90, BStBl. II 1992, S. 182 ff.
- BFH v. 13.11.1991, Az. I R 102/88, BStBl. II 1992, S. 177 ff.
- BFH v. 3.12.1991, Az. VIII R 88/87, BStBl. II 1992, S. 92 ff.
- BFH v. 12.12.1991, Az. IV R 28/91, BStBl. II 1992, S. 600 ff.
- BFH v. 22.1.1992, Az. X R 23/89 (V), BStBl. II 1992, S. 488 ff.
- BFH v. 12.3.1992, Az. IV R 29/91, BStBl. II 1993, S. 36 ff.
- BFH v. 31.3.1992, Az. IX R 175/87, BStBl. II 1992, S. 808 ff.
- BFH v. 9.7.1992, Az. IV R 115/90, BStBl. II 1992, S. 948 ff.
- BFH v. 11.8.1992, Az. VII R 90/91, BFH/NV 1993, S. 346 ff.
- BFH v. 23.9.1992, Az. X R 10/92, BStBl. II 1993, S. 338 ff.
- BFH v. 10.12.1992, Az. XI R 34/91, BStBl. II 1994, S. 158 ff.
- BFH v. 17.2.1993, Az. X R 60/89, BStBl. 1993, S. 437 ff.
- BFH v. 6.4.1993, Az. VIII R 86/91, BStBl. II 1993, S. 709 ff.
- BFH v. 15.4.1993, Az. IV R 75/91, BStBl. II 1993, S. 434 ff.
- BFH v. 22.9.1993, Az. X R 37/91, BStBl. II 1994, S. 172 ff.
- BFH v. 1.10.1993, Az. III R 32/92, BStBl. II 1994, S. 179 ff.
- BFH v. 19.10.1993, Az. VIII R 14/92, BStBl. II 1993, S. 891 ff.
- BFH v. 9.12.1993, Az. IV R 130/91, BStBl. II 1995, S. 202 ff.
- BFH v. 27.1.1994, Az. IV R 101/92, BStBl. II 1994, S. 638 ff.
- BFH v. 29.3.1994, Az. VIII R 7/92, BStBl. II 1994, S. 843 ff.
- BFH v. 27.7.1994, Az. II R 122/91, BStBl. II 1995, S. 14 ff.
- BFH v. 25.10.1994, Az. VIII R 65/91 (V), BStBl. II 1995, S. 312 ff.
- BFH v. 18.1.1995, Az. I R 44/94, BStBl. II 1995, S. 742 ff.
- BFH v. 16.2.1995, Az. IV R 29/94, BStBl. II 1995, S. 636 ff.
- BFH v. 23.3.1995, Az. IV R 58/94, BStBl. II 1995, S. 702 ff.

- BFH v. 26.4.1995, Az. I R 92/94, BStBl. II 1995, S. 594 ff.
- BFH v. 9.5.1995, Az. IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632 ff.
- BFH v. 9.5.1995, Az. IX R 5/93, BStBl. II 1996, S. 588 ff.
- BFH v. 9.5.1995, Az. IX R 88/90, BStBl. II 1996, S. 628 ff.
- BFH v. 9.5.1995, Az. IX R 69/92, BStBl. II 1996, S. 630 ff.
- BFH v. 9.5.1995, Az. IX R 2/94, BStBl. II 1996, S. 637 ff.
- BFH v. 19.7.1995, Az. I R 56/94, BStBl. II 1996, S. 28 ff.
- BFH v. 19.9.1995, Az. IX R 37/93, DB 1995, S. 2575 ff.
- BFH v. 11.12.1996, Az. IV B 54/96, BFH/NV 1997, S. 290 ff.
- BFH v. 19.2.1997, Az. XI R 1/96, BStBl. II 1997, S. 399 ff.
- BFH v. 28.5.1997, Az. VIII R 59/95, BFH/NV 1998, S. 22 ff.
- BFH v. 19.6.1997, Az. IV R 16/95 (V), BStBl. II 1997, S. 808 ff.
- BFH v. 23.6.1997, Az. GrS 2/93, BStBl. II 1997, S. 735 ff.
- BFH v. 7.10.1997, Az. VIII R 84/94, BStBl. II 1997, S. 331 ff.
- BFH v. 12.11.1997, Az. XI R 30/97, BStBl. II 1998, S. 252 ff.
- BFH v. 19.11.1997, Az. X R 78/94, BStBl. II 1998, S. 59 ff.
- BFH v. 27.11.1997, Az. IV R 95/96, BStBl. II 1998, S. 375 ff.
- BFH v. 19.3.1998, Az. IV R 1/93, BStBl. II 1998, S. 352 f.
- BFH v. 15.7.1998, Az. I R 24/96, BStBl. II 1998, S. 729 f.
- BFH v. 19.8.1998, Az. XI R 8/96, BStBl. II 1999, S. 18 ff.
- BFH v. 16.12.1998, Az. II R 53/95, BStBl. II 1999, S. 160 ff.
- BFH v. 29.4.1999, Az. IV R 7/98, BStBl. II 1999, S. 488 ff.
- BFH v. 29.4.1999, Az. IV R 14/98, BStBl. II 1999, S. 681 ff.
- BFH v. 9.6.1999, Az. I R 64/97, BStBl. II 1999, S. 656 ff.
- BFH v. 17.6.1999, Az. III R 37/98, BStBl. II 1999, S. 600 ff.
- BFH v. 9.12.1999, Az. III R 74/97, BStBl. II 2001, S. 311 ff.
- BFH v. 29.3.2000, Az. I R 76/99, BStBl. II 2000, S. 622 ff.

BFH v. 27.4.2000, Az. I R 12/98, BFH/NV 2000, S. 1365 ff.

BFH v. 9.5.2000, Az. VIII R 41/99, BStBl. II 2000, S. 686 ff.

BFH v. 20.6.2000, Az. VIII R 32/98, BStBl. II 2001, S. 636 ff.

BFH v. 7.8.2000, Az. GrS 2/99, BStBl. II 2000, S. 632 ff.

BFH v. 9.11.2000, Az. IV R 18/00, BStBl. II 2001, S. 102 ff.

BFH v. 26.1.2001, Az. VI R 26/98, BStBl. II 2001, S. 194 ff.

BFH v. 27.6.2001, Az. I R 45/97, BStBl. II 2003, S. 121 ff.

BFH v. 12.9.2001, Az. IX R 52/00, DStR 2002, S. 1039 ff.

BFH v. 20.8.2002, Az. IX R 43/00, HFR 2003, S. 122 ff.

BFH v. 19.8.2002, Az. VIII R 30/01, FR 2003, S. 19 ff.

BFH v. 5.6.2002, Az. I R 23/01, HFR 2003, S. 22 ff.

BFH v. 20.8.2002, Az. IX R 70/00, INF 2003, S. 123 ff.

BFH v. 3.12.2002, Az. IX R 64/99, INF 2003, S. 203 ff.

BFH v. 18.12.2002, Az. I R 17/02, BFH/NV 2003, S. 702 ff.

Bundesgerichtshof

BGH v. 11.7.1966, Az. ZR 134/65, BB 1958, S. 915 ff.

BGH v. 30.6.1970, Az. VI ZR 242/68, NJW 1970, S. 1682f.

BGH v. 28.1.1991, Az. II ZR 20/90, NJW 1991, S. 1890 ff.

Bundesverfassungsgericht

BVerfG v. 2.10.1969, Az. 1 BvL 12/68, BVerfGE 27 1969, S. 64 ff.

BVerfG v. 09.02.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32 1972, S. 333 ff.

BVerfG v. 3.11.1982, Az. 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, 1982, S. 357 ff.

BVerfG v. 17.10.1984, Az. 1 BvR 527/80, 528/81, 441/82, BVerfGE 68 1984, S. 143 ff.

BVerfG v. 22.2.1984, Az. 1 BvL 10/80, BVerfGE 66 1984, S. 226 ff.

BVerfG v. 25.9.1992, Az. 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87 1992, S. 181 ff.

BVerfG v. 22.6.1995, Az. 2 BvL 37/91, BVerfGE 93 1995, S. 121 ff.

BVerfG v. 10.4.1997, Az. 2 BvL 77/92, BVerfGE 96 1997, S. 10 ff.

Finanzgerichte

FG Bremen v. 24.10.2002, Az. 2 K 486/02 (ohne Fundstelle 2003)

FG Hamburg v. 6.12.2001, Az. VI 227/99, EFG 2002, S. 559 ff.

FG München v. 20.4.1983, Az. I 265/78 F, EFG 1983, S. 596 ff.

FG München v. 28.11.2000, Az. 7 K 2035/98, EFG 2001, S. 274 ff.

FG München v. 6.9.2002, Az. 12 V 5377/01, EFG 2003, S. 148 ff.

FG Münster v. 28.9.1972, Az. VI 725/70 F, EFG 1973, S. 59 f.

FG Münster v. 16.1.1999, 6 K 3576/97 E, EFG 2000, S. 350 ff.

FG Nürnberg v. 24.11.1998, Az. I 248/97, EFG 1999, S. 324 ff.

FG Sachsen-Anhalt v. 18.12.2002, Az. 2 K 194/01, EFG 2003, S. 918 ff.

Niedersächsisches FG v. 4.9.1996, Az. II 97/95, DStRE 1997, S. 537 f.