

Das Realisationsprinzip und die Aufdeckung stiller Lasten

Mundfortz

2019

ISBN 978-3-406-73735-0

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

folgerichtig um⁷⁸⁶. Indes mutieren derartige Bilanzierungsvorschriften aufgrund der Ausschüttungssperren selbst nicht zu abweichenden Grundscheidungen. Der Gesetzgeber sichert seine getroffene Grundscheidung also lediglich durch das Mittel der Ausschüttungssperre ab.

II. Zweite Stufe: Steuerbilanz, § 60 Abs. 2 EStDV

Auf zweiter Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung knüpft der Gesetzgeber nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG an die handelsrechtlichen GoB, also konkret an die zutreffend in der Handelsbilanz ausgewiesenen Bilanzposten an. Somit hat der Gesetzgeber zum einen den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG als steuerlich maßgebliche Gewinnermittlungsart etabliert und damit eine das Subsystem konstituierende Belastungsentscheidung getroffen⁷⁸⁷. Zum anderen hat er durch die Adaption der handelsrechtlichen Vorschriften zu Ansatz und Bewertung von Bilanzposten diese Belastungsentscheidung konkretisiert und somit die handelsrechtlichen Prinzipien zur zeitlichen Zuordnung von Betriebs-einnahmen und ausgaben in die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich inkorporiert⁷⁸⁸.

Verfahrensrechtlich hat der bilanzierende Steuerpflichtige nach § 60 Abs. 1 S. 1 EStDV der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz beizufügen. Sofern diese Ansätze enthält, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen (§ 60 Abs. 2 S. 1 EStDV)⁷⁸⁹.

1. Grundfall der zeitlichen Zuordnung

Nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Damit werden die in der Handelsbilanz gebildeten Bilanzposten für die Bestimmung des steuerlich maßgeblichen Gewinns grundsätzlich übernommen. Aufgrund dieser Inbezugnahme durch § 5 Abs. 1 S. 1 EStG adaptiert der Gesetzgeber die durch die Bildung oder Auflösung von Bilanzposten bewirkten Gewinnauswirkungen auch in die steuerbilanzielle Gewinnermittlung. Somit entspricht der maßgebliche Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen – vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften – im Grundsatz dem Zeitpunkt der handelsrechtlichen Erfassung derselben⁷⁹⁰. Mit der Systementscheidung für eine grundsätzliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und der konkreten Ausgestaltung durch grundsätzliche Geltung der handelsrechtlichen

⁷⁸⁶ Siehe dazu Abschnitt § 7E.III.1.a)ee).

⁷⁸⁷ *Schlatter* Teilwertabschreibung, 2005, 251.

⁷⁸⁸ *Weber-Grellet* DB 1994, 288; s.a. *Crezelius* DB 1994, 689 (690), wonach die Handelsbilanz auch deshalb für die Berechnung des gewerblichen Einkommens zugrunde zu legen ist, „weil die Steuerveranlagung bei Einkommen aus Handel und Gewerbe in der ordentlichen Geschäftsbilanz die relativ sicherste Grundlage habe“.

⁷⁸⁹ Zum „abgestuften Verpflichtungskanon“ des § 60 Abs. 2 EStDV: *Prinz* DStJG 34, 2011, 135 (143 f.).

⁷⁹⁰ *Weber-Grellet* DB 1994, 288: „Dem Maßgeblichkeitsgrundsatz ist in rechtlicher Hinsicht ‚allein‘ noch die zeitliche Komponente der Erfassung von Ertrag und Aufwand geblieben sowie – in Grenzen – auch die subjektive Zurechnung, also das ‚wer‘ und ‚wann‘ (...).“.

GoB hat der Gesetzgeber die handelsrechtlichen Wertungen übernommen und somit Belastungsentscheidungen zweiter Ebene getroffen⁷⁹¹. Demnach sind nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Korrespondierend hat er die Belastungsentscheidung getroffen, dass Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Mittelzuflusses oder -abflusses kommt es nicht an (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

2. Steuerliche Abweichungen bei Betriebseinnahmen

In der handels- und steuerbilanziellen Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich eine zeitgleiche Erfassung von Betriebseinnahmen, sofern die steuerrechtliche Gewinnermittlung nichts anderes statuiert (identische zeitliche Zuordnung). Fehlt es an speziellen steuerrechtlichen Vorschriften, verbleibt es mithin bei der zeitlichen Zuordnung von Betriebseinnahmen nach handelsrechtlichen Maßstäben.

a) Allgemeines

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind Gewinne erst zu erfassen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Das erfordert einen tatsächlichen am Markt erzielten Umsatzakt⁷⁹² (sog. „Markttest“⁷⁹³), welcher Erträge generiert, die hinreichend sicher entstanden sind und somit im Ergebnis eine Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bewirken. Zur Absicherung des Realisationsprinzips ist in § 253 Abs. 1 S. 1 HGB das Anschaffungskostenprinzip normiert⁷⁹⁴. Demnach sind Vermögensgegenstände höchstens mit den historischen Anschaffungskosten vermindert um Abschreibungen anzusetzen. Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Für das Steuerrecht ordnet § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG ebenfalls die Geltung des Anschaffungskostenprinzips als Obergrenze für die Bewertung von Wirtschaftsgütern an. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG statuiert, dass Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, also dem Anschaffungskostenprinzip, anzusetzen sind. Demnach sind Verbindlichkeiten – vorbehaltlich eines höheren Teilwerts – im Regelfall mit dem Nennwert auszuweisen⁷⁹⁵. Somit findet das Anschaffungskostenprinzip sowohl in der handels- als auch in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung Anwendung. Das Anschaffungskostenprinzip stellt eine folgerichtige Umsetzung der Entscheidung zur Bilanzierung nach dem Realisationsprinzip⁷⁹⁶ dar und dient gleichsam Objektivierungserfor-

⁷⁹¹ Dabei konkretisieren Belastungsentscheidungen der zweiten Ebene freilich nicht nur eine Belastungsgrundentscheidung erster Ebene, weil die Belastungsgrundentscheidungen selbst nur durch ihr Zusammen- und Gegeneinanderwirken den Einkommensteuertatbestand konkretisieren, siehe dazu § 8 A.IV.6.

⁷⁹² Großkommentar HGB/*Kleindiek* HGB § 252 Rn. 30; *Leffson* GoB, 250ff.; *Moxter* StuW 1983, 300 (304).

⁷⁹³ *Schön* StuW 1995, 366 (373); *Ekkenga* FS Hopt, 2010, 1733 (1744).

⁷⁹⁴ *Adler/Dürig/Schmaltz* HGB § 252 Rn. 63; *Baetge/Kirsch/Thiele* Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 131 ff.; *Lang* DStJG 4, 1981, 45 (84f.); *Wendt* FS Kirchhof, 2013, 1961 (1967).

⁷⁹⁵ *Schmidt/Kulosa* EStG § 6 Rn. 441.

⁷⁹⁶ Großkommentar HGB/*Drüen* § 255 Rn. 2; *KK-RLR/Ekkenga* HGB § 253 Rn. 3.

dernissen⁷⁹⁷. Erst im Falle der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes wird dieses ausgebucht und das durch die Veräußerung erzielte Ergebnis findet Eingang in die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung. Entsprechend der Zielsetzung des Vorsichtsprinzips sieht das Handelsrecht und unter engeren Voraussetzungen auch das Steuerrecht eine Bewertung von Wirtschaftsgütern mit einem geringeren Betrag als den Anschaffungskosten vor, sofern der beizulegende Wert im Handelsrecht (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB) bzw. der Teilwert im Steuerrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG) unter den ansonsten zu bilanzierenden Wert gesunken ist⁷⁹⁸. Hat sich der Wert der nämlichen Wirtschaftsgüter nach dem Abschlussstichtag wieder erholt, besteht nach § 253 Abs. 5 HGB und nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG ein Wertaufholungsgebot.

b) Begünstigende Abweichungen

Zugunsten des Steuerpflichtigen existieren lediglich Abweichungen aufgrund der Regelung des § 6 EStG sowie mit gleicher Wirkung die gewohnheitsrechtlich anerkannte Rückstellung für Ersatzbeschaffung⁷⁹⁹. In diesen Fällen kommt es *trotz einer Realisation* in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Buchwert und Verkaufspreis/Versicherungsleistung aufgrund wirtschaftspolitischer Erwägungen nicht zu einer Besteuerung⁸⁰⁰.

c) Finanzinstrumente im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG

Demgegenüber statuiert eine steuerrechtliche Vorschrift trotz tatsächlich nicht erfolgter Realisation (also einem am Markt erzielten Umsatzakt) eine über den historischen Anschaffungskosten liegende Bewertung von Aktivposten, welche im Ergebnis zu einem Ertrag und somit zu einer Erhöhung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses führen. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG haben Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert (§ 255 Abs. 4 HGB)⁸⁰¹ abzüglich eines Risikoabschlages zu bewerten. Dies kann dazu führen, dass die Finanzinstrumente über den Betrag ihrer historischen Anschaffungskosten hinaus zu aktivieren sind und in dieser Höhe ein nicht realisierter, steuerlich zu erfassender Gewinn entsteht⁸⁰². Indes stimmt diese Bilanzierung mit den handelsrechtlichen Wertansätzen überein, so dass zwar das Anschaffungskostenprinzip durchbrochen wird, aber keine Divergenz zur handelsrechtlichen Gewinnermittlung besteht. Gleichwohl ist nach § 340e Abs. 4 HGB in der Handelsbilanz dem Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ nach § 340g HGB in jedem Geschäftsjahr ein Betrag, der mindestens 10 vom Hundert der Nettoerträge des Handelsbestands entspricht, zuzuführen und dort gesondert auszuweisen. Diese

⁷⁹⁷ Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 104; KK-RLR/Ekkenga HGB § 253 Rn. 15.

⁷⁹⁸ Zu den Einzelheiten siehe für das Handelsrecht: KK-RLR/Ekkenga HGB § 253 Rn. 88, 115 ff. und für das Steuerrecht Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 231 ff.

⁷⁹⁹ R 6.6 EStR 2012; BFH 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. 2014, 443 (445).

⁸⁰⁰ BT-Drs. IV/2400, 62; Herrmann/Heuer/Raupach/Marchal EStG § 6b Rn. 1 (April 2016); Schmidt/Loschelder EStG § 6b Rn. 1.

⁸⁰¹ Dazu: Großkommentar HGB/Drüen § 255 Rn. 43 ff.; KK-RLR/Ekkenga HGB § 255 Rn. 153 ff.

⁸⁰² Großkommentar HGB/Drüen § 255 Rn. 44, 58; Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 428.

Zuführung ist eine faktische Ausschüttungssperre⁸⁰³. Die sich aus der Besteuerung unrealisierter Gewinne ergebenden verfassungsrechtlichen Fragen können an dieser Stelle nicht erörtert werden⁸⁰⁴.

d) Realisationsfiktionen

Nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der Unterschiedsbetrag des Betriebsvermögens zum Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die grds. nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertenden Entnahmen zu erhöhen. Obwohl tatsächlich kein Umsatzakt vorliegt, wird aufgrund der gegenwärtigen Struktur der Leistungsfähigkeitsbemessung durch Trennung von Betriebs- und Privatvermögen bei einer Überführung eines Wirtschaftsgutes aus der betrieblichen in die private Sphäre systemgerecht ein Umsatzakt fingiert⁸⁰⁵. Die im Betrieb gebildeten stillen Reserven unterliegen somit ebenfalls der ertragsteuerlichen Erfassung.

Schließlich statuieren zwei Normen eine Abwertung von Schulden, die im Zeitpunkt ihres Zugangs mit ihren höheren „Anschaffungskosten“ erfasst wurden. Die betroffenen Schulden sind also im Rahmen der Bilanzaufstellung mit einem niedrigeren Wert als ihrem Zugangswert zu bewerten, wodurch ein Ertrag entsteht. Dieser Ertrag ist nicht durch einen Umsatzakt verursacht worden, sondern lediglich aufgrund der gesetzgeberischen Anordnung zur (Neu-)Bewertung der nämlichen Schuld.

Zum einen ist dies die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind, sofern ein Ausnahmetatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wie insbesondere die Verzinslichkeit der nämlichen Verbindlichkeit, nicht vorliegt⁸⁰⁶. Zum anderen sieht die hier untersuchte Vorschrift des § 5 Abs. 7 EStG die Bewertung von übernommenen Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, mit dem Betrag vor, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne eine Übernahme zu bilanzieren gewesen wären. Auch bei dieser Norm entsteht im Jahr der erstmaligen Abwertung ein Gewinn, der jedoch nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG durch die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage auf das Jahr der Übernahme und die folgenden vierzehn Wirtschaftsjahre verteilt werden kann. Die Vorschrift bewirkt aufgrund der Neubewertung der Schuld einen Gewinnausweis, ohne dass ein Realisationsakt zu einer Vermögenmehrung geführt hat.

e) Ergebnis: Realisationsprinzip als bilanzsteuerrechtliches Subprinzip

Aufgrund der Entscheidung für den Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsart ist das Realisationsprinzip als handelsrechtlicher GoB für die Erfassung von Betriebseinnahmen auch steuerrechtlich anerkannt. Die Fiktion einer

⁸⁰³ MüköBilR/Löw HGB § 340e Rn. 30.

⁸⁰⁴ Kritisch Helios/Schlotter DStR 2009, 547 (551 f.); Prinz DStJG 34, 2011, 135 (152 f.); Wendt FS Kirchhof, 2013, 1961 (1969); ohne verfassungsrechtliche Bedenken: Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 428, der jedoch davon ausgeht, dass der gesamte Betrag auch handelsbilanziell „regulär ausschüttungsfähig ist“.

⁸⁰⁵ Lang DStJG 4, 1981, 45 (67); Tipke/Lang/Hennrichs § 9 Rn. 460 ff.

⁸⁰⁶ Nach BFH 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177 ist die Vorschrift verfassungskonform.

Realisation bei einer Entnahme ist systemkonform und sichert die grundsätzliche Entscheidung zur Besteuerung bei einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ab⁸⁰⁷. Die begünstigenden Abweichungen sehen aus wirtschaftspolitischen Gründen von einer sofortigen Erfassung des Gewinns nach Maßgabe des Realisationsprinzips ab. Ihr Anwendungsbereich ist eng begrenzt und strukturell nicht geeignet, die grundsätzliche Geltung des Realisationsprinzips in Frage zu stellen. Gleiches gilt für die belastenden Abweichungen vom Realisationsprinzip. Sowohl die Abwertung unverzinslicher Verbindlichkeiten als auch die Regelung des § 5 Abs. 7 EStG haben insgesamt einen überschaubaren Anwendungsbereich. Daher bestimmt sich die steuerliche Erfassung von Betriebseinnahmen in ganz überwiegendem Umfang nach dem Realisationsprinzip. Es konkretisiert in sachgerechter Weise die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

3. Steuerliche Abweichungen bei Betriebsausgaben

In der handels- und steuerbilanziellen Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich eine zeitgleiche Erfassung von Betriebsausgaben, sofern die steuerrechtliche Gewinnermittlung nichts anderes vorsieht (identische zeitliche Zuordnung). Fehlt es mithin an speziellen steuerrechtlichen Vorschriften, verbleibt es bei der zeitlichen Zuordnung von Betriebsausgaben nach handelsrechtlichen Maßstäben.

a) Grundfall: Mit handelsrechtlichen Vorschriften kompatible zeitliche Zuordnung von Aufwendungen

Nach § 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Dabei muss der Plan die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Aus diesen gesetzlichen Anforderungen lässt sich nicht auf *eine* vorgegebene Abschreibungsmethode schließen. Vielmehr sind mehrere Abschreibungsmethoden zulässig, solange diese *planmäßig* die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer verteilen, also nicht willkürlich sind⁸⁰⁸. Somit ist sowohl die lineare als auch die degressive Abschreibungsmethode handelsrechtlich gestattet⁸⁰⁹. Diese handelsrechtlich nur in einem weiten Rahmen vorgegebene Abschreibung ist vom Steuergesetzgeber derzeit für den Regelfall auf die lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 1 S. 1 EStG reduziert⁸¹⁰. Solange steuerrechtliche Vorschriften innerhalb des handelsrechtlich vorgegebenen Rahmens verbleiben, kommt es schon strukturell nicht zu einer Abweichung von der einmal im Handelsrecht getroffenen Entscheidung. Insoweit entspricht die Reduzierung der steuerbilanziellen Abschreibungswahlrechte dem Gebot einer unausweichlichen

⁸⁰⁷ Siehe Nachweise in Fn. 805.

⁸⁰⁸ Großkommentar HGB/Kleindiek § 253 Rn. 81 ff., 88; KK-RLR/Ekkenga § 253 Rn. 95.

⁸⁰⁹ Die progressive Abschreibung ist auf wenige Ausnahmefälle begrenzt, siehe dazu Großkommentar HGB/Kleindiek § 253 Rn. 95.

⁸¹⁰ Nach § 7 Abs. 2 EStG ist eine degressive AfA nur für Wirtschaftsgüter möglich, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden.

Steuerbemessungsgrundlage⁸¹¹, sofern Sozial- oder Vereinfachungszwecknormen etwaige Abweichungen nicht rechtfertigen⁸¹².

b) Antizipation steuerlicher Betriebsausgaben

Das Einkommensteuergesetz lässt im Vergleich zum Handelsrecht in einigen Fällen eine Minderung der Einkünfte zu, obwohl zu diesem Zeitpunkt nach handelsrechtlichen Maßstäben noch keine Aufwendungen entstanden sind. Derartige Normen dienen meist der Wirtschaftsförderung und verfolgen somit einen Lenkungszweck. Für den Bereich des Bilanzsteuerrechts sind insbesondere zwei Vorschriften relevant, die ein Vorziehen von Betriebsausgaben gestatten. Vergleichsmaßstab ist hier grundsätzlich die zeitliche Erfassung nach handelsrechtlichen Grundsätzen, welche ohne die jeweilige spezielle steuerliche Norm Anwendung finden würde.

§ 7g EStG enthält zwei Tatbestände, welche im Vergleich zum Handelsrecht ein Vorziehen von Betriebsausgaben ermöglichen. Nach § 7g Abs. 1 S. 1 EStG können Steuerpflichtige 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens als Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd abziehen und dadurch eine Steuerstundung erlangen⁸¹³. Diese Möglichkeit steht für Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln nach § 7g Abs. 1 S. 2 EStG unter dem Vorbehalt, dass das Betriebsvermögen den Betrag von 235.000 € nicht überschreitet. Dadurch soll eine Beschränkung dieser Begünstigung auf kleine und mittlere Unternehmen sichergestellt werden⁸¹⁴. Der Investitionsabzugsbetrag bleibt nur bestehen, wenn der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb von drei Wirtschaftsjahren anschafft oder herstellt und für eine in § 7g Abs. 1 S. 2 Buchst. b EStG näher genannte Zeit ausschließlich oder fast ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte nutzt. Der Tatbestand des § 7g EStG ermöglicht damit eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage aufgrund der gegenüber dem Finanzamt erklärten Absicht, innerhalb von drei Jahren seit der Bildung des Investitionsabzugsbetrages das begünstigte Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen. In diesem Moment hat der Steuerpflichtige außer der Absichtserklärung und einer unternehmensinternen Planung zur Anschaffung des näher bestimmten Wirtschaftsgutes⁸¹⁵ noch nichts getan. Insbesondere hat er noch keine ihn verbindlich treffende Dispositionsentscheidung getroffen. Mangels einer Auswirkung auf die Vermögenssituation des Steuerpflichtigen modifiziert der Investitionsabzugsbetrag die Einkünfte auf der dritten Stufe⁸¹⁶, also als außerbilanzielle Korrektur⁸¹⁷.

⁸¹¹ Siehe dazu Abschnitt § 10C.IV.1.

⁸¹² *Wendt* FS Kirchhof, 2013, 1961 (1969).

⁸¹³ BT-Drs. 16/4841, 51.

⁸¹⁴ Bereits zu der durch das StEntG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14) eingeführten Vorgängernorm des heutigen § 7g EStG: BT-Drs. 10/336, 26; BT-Drs. 16/4841, 52.

⁸¹⁵ Das Erfordernis einer näheren Bestimmung des Wirtschaftsgutes nach § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG in der bis zum 31.12.2015 geltenden Fassung besteht nicht mehr für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 S. 1 EStG 2016).

⁸¹⁶ Siehe dazu Abschnitt § 8C.III.

⁸¹⁷ *Schmidt/Kulosa* EStG § 7g Rn. 1, 45; *Herrmann/Heuer/Raupach/B. Meyer* EStG § 7g Rn. 39 (Okt. 2017).

Diese außerbilanzielle Minderung der Einkünfte wird im Jahr der Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsgutes nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG korrigiert. In diesem Jahr kann der Steuerpflichtige wählen, ob die außerbilanzielle Hinzurechnung durch eine bilanzielle Abschreibung nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG kompensiert wird. Bei Ausübung des Wahlrechts kann der Steuerpflichtige somit höchstens den Betrag, welcher zuvor außerbilanziell die Einkünfte gemindert hat, von den Anschaffungskosten absetzen⁸¹⁸.

Neben dem auf der dritten Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag ermöglicht § 7g Abs. 5 EStG bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung und den vier folgenden Jahren eine Sonderabschreibung von bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Insofern ist jedoch zu beachten, dass der Referenzmaßstab für das Vorziehen der Abschreibung hier nicht im Handelsrecht liegt. Vielmehr ermöglicht die Sonderabschreibung eine schnellere steuerliche Geltendmachung der Anschaffungskosten, als dies nach der Vorschrift des § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG, welche den handelsrechtlichen Abschreibungsrahmen auf eine zulässige Abschreibungsmethode verringert hat, möglich wäre. Die Ausübung des Wahlrechts zur Sonderabschreibung ist nicht davon abhängig, dass zuvor ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wurde⁸¹⁹. Insgesamt ermöglicht die Sonderabschreibung bei Wirtschaftsgütern, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von unter fünf Jahren haben, eine um mindestens ein Jahr verkürzte Abschreibungsdauer. Die Abschreibung im Anschluss an eine Sonderabschreibung richtet sich nach § 7a Abs. 9 EStG⁸²⁰. Somit können die Anschaffungskosten schon steuerlich vollständig als Aufwand berücksichtigt worden sein, während nach handelsrechtlichen Maßstäben das Wirtschaftsgut noch nicht abgeschrieben ist.

c) Späterer Betriebsausgabenabzug aufgrund steuerrechtlicher Passivierungsbeschränkungen, jedoch vor endgültiger wirtschaftlicher Belastung

In Abweichung zu handelsrechtlichen Vorschriften existieren im Steuerrecht diverse Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte. Diese bewirken, dass Schulden mit einem niedrigeren Betrag als in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ausgewiesen werden. Der Zeitpunkt der steuerlichen Effektivierung von Aufwendungen wird also im Vergleich zum handelsrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt in spätere Rechnungslegungsperioden verlagert und somit tendenziell dem Zeitpunkt der Erfüllung der nämlichen Verpflichtung angenähert⁸²¹. Diese steuerlichen Passivierungsbeschränkungen sind die von den Tatbeständen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG in Bezug genommenen Normen⁸²².

⁸¹⁸ Schmidt/*Kulosa* EStG § 7g Rn. 53; Herrmann/Heuer/Raupach/*B. Meyer* EStG § 7g Rn. 66 (Okt. 2017).

⁸¹⁹ Schmidt/*Kulosa* EStG § 7g Rn. 71.

⁸²⁰ Schmidt/*Kulosa* EStG § 7a Rn. 16.

⁸²¹ *U. Prinz* DB 2016, 9 (13) weist zutreffend auf einen Entwicklungstrend hin, wonach auf der Passivseite der Steuerbilanz „die Grundsätze kaufmännischen Betriebsvermögensvergleichs zunehmend in Richtung Abflussprinzip verlagert“ werden; s.a. *Hoffmann* StuB 2013, 237; *Schlottter/Pinkernell* FR 2011, 689 (690).

⁸²² Siehe bereits Abschnitt § 4 A.IV.

Hauptsächlich erfassen die Passivierungsbeschränkungen den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Während für den Ansatz von Jubiläumsrückstellungen zusätzliche Voraussetzungen wie beispielsweise eine Mindestdienstzeit statuiert werden⁸²³, wirken die Vorschriften des § 6a EStG und des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG „nur“ auf die Bewertung der nämlichen Verpflichtungen ein⁸²⁴. Von besonderer Bedeutung für die Bewertung von Rückstellungen ist die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG) sowie die grundsätzliche Abzinsung von Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG)⁸²⁵.

Indes ist allen für die bilanzielle Abbildung der Verpflichtungssituation maßgeblichen Normen der zweiten Ebene steuerlicher Gewinnermittlung gemein, dass sie selbst⁸²⁶ keine Verlagerung von Betriebsausgaben über den Zeitpunkt des tatsächlichen oder wirtschaftlichen Wegfalls der Verpflichtung hinaus bewirken. Somit entstehen auf zweiter Ebene steuerlicher Gewinnermittlung (also steuerbilanziell) die Betriebsausgaben für wirtschaftlich in der Vergangenheit verursachte Verpflichtungen in dem Moment der Erfüllung der betroffenen Verpflichtung. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn eine Rückstellung zu einer Verbindlichkeit erstarkt ist, also die Ungewissheit hinsichtlich des Grundes und/oder der Höhe der nämlichen Verpflichtung weggefallen ist. In einem solchen Fall vermag lediglich die durch Urteil vom 6.10.2009⁸²⁷ als verfassungskonform erkannte Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG passivierungsbeschränkend wirken.

Auf *steuerbilanzieller* Ebene unterliegen die aus der Erfüllung einer Verpflichtung resultierenden Betriebsausgaben keinerlei Beschränkungen. Erstarkt eine passivierungsbeschränkte Verpflichtung aufgrund zukünftiger Fälligkeit „nur“ zu einer Verbindlichkeit, ist diese nach § 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Lediglich im Fall der Unverzinslichkeit und einer Laufzeit von wenigstens zwölf Monaten ist die nämliche Verbindlichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen.

III. Dritte Stufe: Außerbilanzielle Korrektur

An die bilanzielle Gewinnermittlung knüpfen außerbilanzielle Korrekturen an, welche sich in drei Gruppen unterteilen lassen. Es existieren Normen, die den Betriebsausgabenabzug endgültig ausschließen. Andere Vorschriften verzögern den Betriebsausgabenabzug auf bestimmte sowie unbestimmte Zeit. Schließlich existiert die Vorschrift des § 7g Abs. 1 EStG, welche ein Vorziehen von Betriebsausgaben aus wirtschaftspolitischen Gründen gestattet. Diese Vorschrift ist bereits im vorherigen Abschnitt aufgrund des dortigen Sachzusammenhangs erörtert worden⁸²⁸. Daher werden nunmehr lediglich diejenigen Normkomplexe behandelt, welche einen Nichtabzug bzw. eine verzögerte Erfassung von Betriebsausgaben bewirken.

⁸²³ Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 415; Kirchhof/Reddig EStG § 5 Rn. 196.

⁸²⁴ Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 470ff.; Kirchhof/Schindler EStG § 6 Rn. 154ff.

⁸²⁵ Kritisch hierzu: Prinz DStJG 34, 2011, 135 (172f.); U. Prinz FR 2011, 1015 (1017ff.).

⁸²⁶ Also ungeachtet der Wirkungen des § 4f EStG.

⁸²⁷ BFH 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177.

⁸²⁸ Siehe dazu Abschnitt § 8C.II.3.b).