

## Skript Bilanzsteuerrecht

Bearbeitet von  
Von Prof. Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D.

17. Auflage 2019. Buch. 320 S. Softcover  
ISBN 978 3 86752 671 5  
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm  
Gewicht: 873 g

[Steuern > Bilanzrecht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## 1. Abschnitt: Grundlagen

### A. Gegenstand

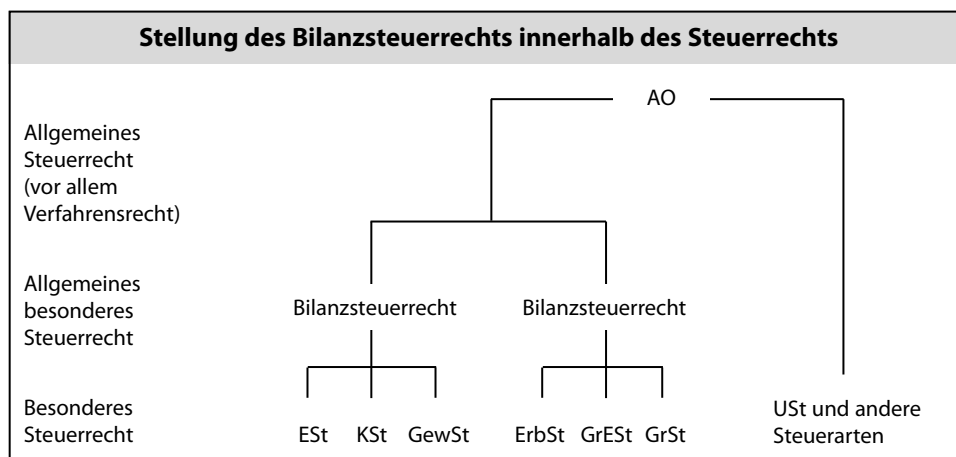
Das Bilanzsteuerrecht – nach Max Lion eines der schwierigsten, interessantesten und wichtigsten Gebiete des Steuerrechts (Lion, Vorwort) – ist der Teil des Steuerrechts, der sich mit der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung durch Bilanzierung befasst.<sup>1</sup>

1

Daraus folgt:

- Das Bilanzsteuerrecht ist eine juristische Disziplin.
- Das substanzsteuerliche Bewertungsrecht gehört nicht zum Bilanzsteuerrecht.
- Die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) und die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) stehen außerhalb des Bilanzsteuerrechts.

Zum Bilanzsteuerrecht gehören demnach die Normen, die die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (für Gewerbetreibende) und nach § 4 Abs. 1 EStG (z.B. für Land- und Forstwirte, freiwillig bilanzierende Freiberufler) regeln.



2

### B. Anwendungsbereich

Das Bilanzsteuerrecht dient der steuerlichen Gewinnermittlung. Der **Gewinn** ist Grundlage der Einkommensermittlung bzw. der Steuerfestsetzung für die

3

- Einkommensteuer (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG: bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit),
- Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 KStG) und
- Gewerbesteuer (§ 7 S. 1 GewStG).

Zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung **verpflichtet** sind

- Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 5 Abs. 1 EStG),
- Land- und Forstwirte, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 4 Abs. 1 EStG; Rückschluss aus § 13 a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 4 Abs. 3 EStG).

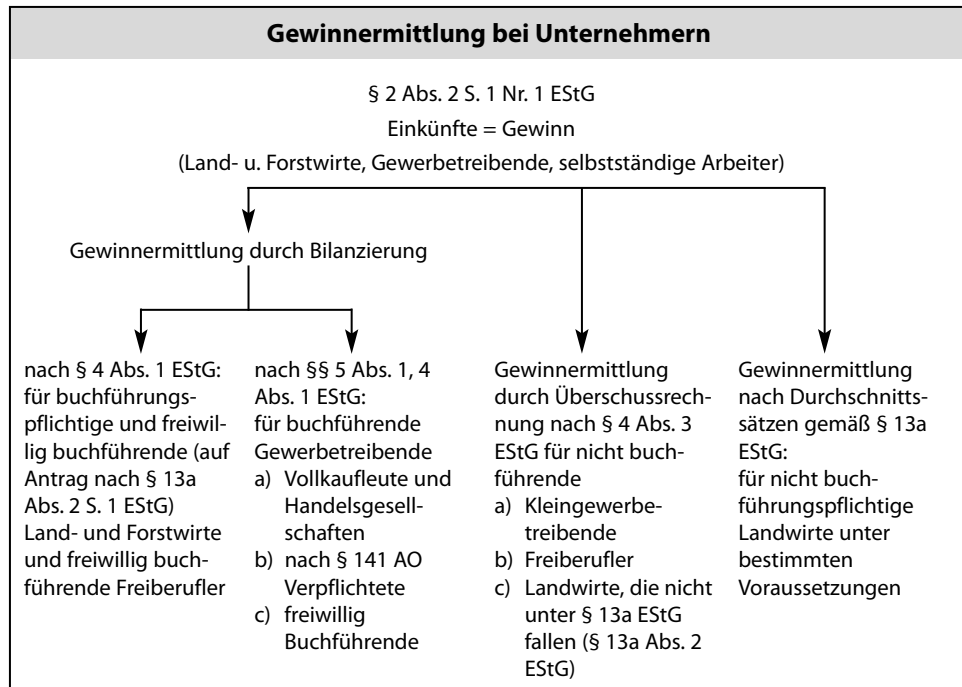
<sup>1</sup> Vgl. Mathiak/K/S/M § 5 EStG Rn. A 19; zu Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung Weber-Grellet DB 2010, 2298, DB 2016, 1279.

Klein-Gewerbetreibende können ihren Gewinn **freiwillig** nach § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, Klein-Land- und Forstwirte nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. § 13 a Abs. 2 S. 1 EStG).

Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit können zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und der nach § 4 Abs. 3 EStG wählen.

Zur Buchführungspflicht vgl. 3. Abschnitt, Rn. 116 ff.

4



Eine (unsystematische) Sonderregelung ist die sog. Tonnagebesteuerung nach § 5 a EStG, bei der der Gewinn für Handelsschiffe im internationalen Verkehr nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln ist.

### C. Rechtsgrundlagen

- 5 Das Bilanzsteuerrecht ist nicht einheitlich kodifiziert. Pläne zur Verabschiedung eines selbstständigen Steuerbilanzrechts sind gescheitert.<sup>2</sup> De lege ferenda ist – im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Steuerrechts<sup>3</sup> – ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht anzustreben.<sup>4</sup>

Grundlegende Normen sind die §§ 4–7 k EStG, die kraft Verweisung (vgl. § 8 Abs. 1 KStG; § 7 S. 1 GewStG) auch für den Bereich der KSt und der GewSt Anwendung finden (**Kernbereich des Bilanzsteuerrechts**). Diese Vorschriften definieren den Begriff des Gewinns und schreiben vor, wie der Gewinn zu ermitteln ist.

Rechtsquellen des Bilanzsteuerrechts finden sich darüber hinaus in einer Vielzahl anderer Gesetze, auf die ausdrücklich oder stillschweigend verwiesen wird. Von besonderer Bedeutung sind vor allem

- §§ 140 ff. AO, die steuerrechtlichen Vorschriften über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen, und

2 Vgl. Entwurf eines 3. StRefG – EStG 1975 – v. 09.01.1974 – BT-Drs. 7/1470 in Anlehnung an die Vorschläge der Steuerreformkommission 1971.

3 BFH v. 31.01.2013 – GrS 1/10, BStBl. 2013 II, 317; Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn 38.

4 S. im Einzelnen Weber-Grellet DB 2016, 1279.

- §§ 238 ff. HGB, zumeist Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), auf die § 5 Abs. 1 EStG verweist.

Das Bilanzsteuerrecht befindet sich in einem steten Wandel; dieser Wandel zeigt sich aktuell in der Neujustierung der Maßgeblichkeit durch das BilMoG, in der Internationalisierung der Rechnungslegung und in Zusammenhang mit der fortlaufenden Digitalisierung der Rechnungslegung (E-Bilanz).

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, welchen Einfluss das **europäische Bilanzrecht**, insbesondere in Gestalt der RL 2013/34/EU (v 26.06.2013; ABI Nr. L 182, 19 v. 29.06.2013), die die 4. RL (78/660/EWG – BiRiLi) und die 7. RL (83/349/EWG – konsolidierter Abschluss) ersetzt, und die **internationalen Rechnungslegungsgrundsätze**, wie die IAS (International Accounting Standards) – nunmehr IFRS (International Financial Reporting Standards) – und die US-GAAP (General Accepted Accounting Principles) auf das Bilanzsteuerrecht auf Dauer entfalten werden.<sup>5</sup> Der **EuGH** selbst hält sich auch in bilanzsteuerrechtlichen Fällen zur Auslegung der 4. RL für zuständig,<sup>6</sup> überlässt die Entscheidung über eine Vorlage aber eher den nationalen Gerichten.<sup>7</sup> Dementsprechend haben in den letzten Jahren die Finanzgerichte von bilanzsteuerrechtlichen Vorlagen abgesehen.

5 Dazu Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 3; s.u. Rn. 48.

6 C-28/95, DB 1997, 1851, Tz 26/27 – Leur-Bloem; C-275/97, DStR 1999, 1645 – DE + ES zu pauschalen Garantierückstellungen; C-306/99, BStBl. II 2004, 144 – BIAO, auch zur Wertaufhellung.

7 C-297/88, 197/89 EuGHE I 1990, 3763 – Dzodzi; Weber-Grellet DStR 2003, 67; ferner Bärenz DStR 2003, 492; Scheffler StuB 2003, 298.

## Rechtsgrundlagen des Bilanzsteuerrechts

§§ 4–7 k, insbesondere §§ 4 Abs. 1, 5 EStG

Handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung  
(zum größten Teil kodifiziert im HGB, 1. Teil, 3. Buch, §§ 238–339)

AO (§§ 140–148)

### I. §§ 4–7 k EStG

- |                           |   |
|---------------------------|---|
| 1. § 4 Abs. 1 EStG        | Allgemeiner Gewinnbegriff<br>Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres (Wj.)  |
| ./.                       | Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wj.   |
| +                         | Wert der Entnahmen  |
| ./.                       | <u>Wert der Einlagen</u>  |
| =                         | Gewinn  |
| 2. § 4 Abs. 2 EStG        | Bilanzkorrektur   |
| 3. § 4 Abs. 4–8 EStG      | Betriebsausgaben  |
| 4. § 4 a EStG             | Gewinnermittlungszeitraum; Wirtschaftsjahr  |
| 5. § 4 f EStG             | Verpflichtungsübernahmen  |
| 6. § 5 Abs. 1, 6 EStG     | Gewinnbegriff bei Gewerbetreibenden – Maßgeblichkeit der hr GoB   |
| 7. § 5 Abs. 1 a–5, 7 EStG | Sonderregelungen für Bewertungseinheiten, immaterielle Wirtschaftsgüter, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Verpflichtungsübernahmen |
| 8. § 5 a EStG             | Tonnagebesteuerung  |
| 9. § 5 b EStG             | Elektronische Übermittlung von Bilanzen (E-Bilanz)  |
| 10. § 6 Abs. 1 EStG       | Allgemeine Bewertungsvorschrift   |
| 11. § 6 Abs. 2, 2 a EStG  | Absetzungsfreiheit bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG); Sammelposten   |
| 12. § 6 Abs. 3–7 EStG     | Bewertung in Sonderfällen   |
| 13. §§ 4 b–4 d, 6 a EStG  | Betriebliche Altersversorgung   |
| 14. § 6 b EStG            | Übertragung stiller Reserven  |
| 15. §§ 7–7 i EStG         | AfA; Sonderregeln   |

### II. GoB, insbesondere §§ 238–339 HGB

- |                  |  |
|------------------|--|
| §§ 238–241 a HGB | Buchführung und Inventar   |
| §§ 242–245 HGB   | Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss   |
| §§ 246–251 HGB   | Ansatzvorschriften   |
| §§ 252–256 a HGB | Bewertungsvorschriften   |
| §§ 257–261 HGB   | Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen  |
| §§ 264–289 a HGB | ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften                              |
| §§ 336–339 HGB   | ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften                      |
| §§ 340–340 h HGB | ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute |
| §§ 341–341 h HGB | ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds         |

Weitere GoB sind gesetzlich nicht geregelt, sondern ergeben sich aus dem Handelsbrauch, sog. ungeschriebene GoB. Die kodifizierten wie auch die ungeschriebenen GoB sind im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zu beachten, soweit der Grundsatz der Maßgeblichkeit nicht durch steuerliche Vorschriften oder Grundsätze eingeschränkt ist (BFH v. 12.08.1982 – IV R 184/79, BStBl. 1982 II, 696; v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. 2000 II, 632).

### III. §§ 140–148 AO: Führung von Büchern und Aufzeichnungen

## D. Rechtsnatur, Struktur, Methodik und Grundbegriffe, Mängel

### I. Rechtsnatur

Das Bilanzsteuerrecht als Teil des Steuerrechts ist **Eingriffsrecht** und **Lastenverteilungsrecht**.<sup>8</sup> Maßgeblich sind die objektiven Verhältnisse; das gilt für die Rechtsanwendung, m.E. aber auch für die Tatsachenfeststellung.<sup>9</sup> **7**

Das Bilanzsteuerrecht bildet ebenso wie das Handelsbilanzrecht einen in sich geschlossenen Normenkreis. Die Normbereiche des Handelsbilanzrechts und des Steuerbilanzrechts stehen in getrennten Systemzusammenhängen, aus denen heraus sie jeweils (differenziert) zu interpretieren sind.<sup>10</sup>

### II. Struktur

Das Bilanzsteuerrecht gliedert sich in **autonomes** Bilanzsteuerrecht (z.B. §§ 4–7 k EStG; §§ 140 ff. AO), das zum Teil mit dem Handelsbilanzrecht deckungsgleich ist (z.B. § 5 Abs. 5 S. 1 EStG und § 250 HGB), und in aus dem Handelsbilanzrecht transformiertes sog. **inkorporiertes** Bilanzsteuerrecht, das aufgrund der generalklauselartigen Verweisung des § 5 Abs. 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sämtliche geschriebenen und ungeschriebenen Rechtssätze des Handelsrechts umfasst, denen die Qualität von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zukommt.<sup>11</sup> **8**

### III. Methodik des Bilanzsteuerrechts

Die Methodik der jeweiligen Rechtsmaterie ist von deren Eigenart geprägt. Für das Bilanzsteuerrecht als Teil des Steuerrechts bilden auf der einen Seite die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit wichtige Auslegungsmaßstäbe; auf der anderen Seite verlangt der verteilungsrechtliche Aspekt auch im Bilanzsteuerrecht eine teleologische Interpretation der Gesetze, die die Gleichmäßigkeit und Systemgerechtigkeit der Besteuerung im Auge hat.<sup>12</sup> Unter Beachtung dieser „Grenzpfähle“ sind im Zweifel die einzelnen Vorschriften ihrem Zweck entsprechend ausulegen.<sup>13</sup> (Bilanz-) Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind danach, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem bilanzsteuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren.<sup>14</sup> Im Sachbereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach st.Rspr. des BVerfG hat er jedoch nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. **9**

8 Vgl. zur Rechtsnatur des Steuerrechts Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 188 ff.; Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn. 1.

9 Im Einzelnen Weber-Grellet, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff DStR 2013, 729; Weber-Grellet, Wider den subjektiven Fehlerbegriff – ein Beitrag zur Stärkung des Steuerrechts KSzW 2013, 311.

10 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat 2001, 325.

11 Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 1.

12 Prinzipiell sind auch teleologische Extensionen und Reduktionen möglich (abgelehnt in BFH v. 08.11.2016 – I R 35/15, BStBl. 2017 II, 768 zu § 5 Abs. 4 b EStG).

13 Englisch T/L § 5 Rn. 46 ff.

14 Zur neueren Position des BFH vgl. Weber-Grellet BB 2018. 2347, 2351.

Der Begriff der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**<sup>15</sup> verlangt die spezifisch steuerrechtliche Beurteilung von Sachverhalten. Sie fordert die an den spezifischen Regelungszielen der steuerrechtlichen Regelungen und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende steuerrechtliche Beurteilung, ob der bewirkte wirtschaftliche Erfolg einen Steuertatbestand erfüllt.<sup>16</sup> Sie ist Ausdruck der funktionalen Differenz von Zivilrecht und Steuerrecht. In neuester Zeit hebt der BFH zunehmend die Bedeutung der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise hervor, etwa bei der Beurteilung von Leasing-Sachverhalten, in Zusammenhang mit der Zurechnung bei der Wertpapierleihe oder in der Entscheidung (des I. Senats) zur Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinssätzen.<sup>17</sup> Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise wird ganz zu Unrecht als „defizienter Modus der Rechtsanwendung“ verstanden; sie ist vielmehr Ausdruck der Eigenständigkeit des Steuerrechts und verlangt im Kern die autonome steuerrechtliche Beurteilung eines konkreten Sachverhalts; im Bereich der Auslegung fordert sie eine an den spezifischen Regelungszielen der steuerrechtlichen Regelung und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende zweckbestimmte (teleologische) Beurteilung.<sup>18</sup> Bilanzrechtliche Ausprägungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind das **Realisationsprinzip** und das **Belastungsprinzip**.<sup>19</sup>

#### IV. Grundbegriffe

- 10 Zentrale Grundbegriffe des Bilanzsteuerrechts sind die Handelsbilanz, die Steuerbilanz und der Maßgeblichkeitsgrundsatz, der die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB anordnet. Die Begriffe Handels- und Steuerbilanz sind Schöpfungen des Schrifttums,<sup>20</sup> die im HGB und EStG selbst nicht verwendet werden (vgl. §§ 242, 264 HGB; § 4 Abs. 2 EStG; vgl. aber § 60 Abs. 2 EStDV).

Grundpfeiler des (heutigen) Bilanzsteuerrechts sind das imparitätische Realisationsprinzip, eine steuerrechtlich-teleologische Auslegungsmethode und das Bemühen um Objektivierung. Alle bilanzsteuerrechtlichen Fragen sind nach Maßgabe dieser Vorgaben, die weitgehend schon in der Rechtsprechung des RFH angelegt sind, zu entscheiden.<sup>21</sup>

Die **Handelsbilanz** ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Jahresabschluss (§§ 242 Abs. 1 S. 1, 266 HGB).<sup>22</sup> Die **Steuerbilanz** ist die den besonderen steuerlichen Vorschriften entsprechende Vermögensübersicht (§ 60 Abs. 2 EStDV). Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 EStG), dem vor allem praktische Überlegungen zugrunde liegen (Übernahme des formellen Aufbaus und des Mengengerüsts), ist die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz oder – falls das nicht der Fall ist – eine den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende fiktive („gedachte“) Handelsbilanz Grundlage der Steuerbilanz. Die Steuerbilanz (der Gewerbetreibenden) ist demnach die um die steuerlichen Besonderheiten korrigierte Handelsbilanz.<sup>23</sup> Nach § 5 b Abs. 1 EStG ist der Inhalt von Bilanz und GuV-Rechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz („Taxonomie“) durch Datenfernübertragung zu

15 BFH v. 04.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. 2007 II, 508; Englisch T/L § 5 Rn. 70 ff.; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat 2001, 207 ff.; Weber-Grellet BB 2018, 2347 zur Entwicklung der RFH- und BFH-Rechtsprechung.

16 BVerfG, Beschl. v. 27.12.1992 – 2 BvR 72/90, BB 1992, 261; BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. 2000 II, 632.

17 BFH v. 25.05.2016 – I R 17/15, BB 2016, 2675; Weber-Grellet BB 2017, 43, 46.

18 Vgl. im Einzelnen Weber-Grellet, Die fortschreitende Emanzipation des Steuerrechts StuW 2016, 226, 234.

19 Schmidt/Weber-Grellet § 5 Rn. 382; Weber-Grellet BB 2018, 2347, 2351.

20 Vgl. Mathiak/K/S/M § 5 EStG Rn. A 28.

21 Weber-Grellet, 100 Jahre Bilanzrechtsprechung durch RFH und BFH, BB 2018, 2347.

22 Vgl. ferner B/H § 242 HGB Rn. 4.

23 Vgl. auch § 12 Entwurf EStG 1975, BT-Drs. 7/1470, 20.

übermitteln. Diese auf den ersten Blick unscheinbare Regelung wird m.E. auf Dauer zu einer selbstständigen Steuerbilanz führen.<sup>24</sup>

In der Praxis stellen vor allem Kapitalgesellschaften neben der Handelsbilanz eine gesonderte Steuerbilanz auf. Die meisten Unternehmen indes stellten nur eine Bilanz auf, nämlich die Steuerbilanz, die zugleich Handelsbilanz war; nach den Regeln des BilMoG dürfte diese Praxis im Hinblick auf die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch Streichung des bisherigen § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und der sog. handelsrechtlichen Öffnungsklauseln (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F.) überholt sein.

Das **Verhältnis von Steuer- und Handelsbilanz** kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. Der Gesetzgeber hat sich in § 5 Abs. 1 EStG (vgl. ferner § 60 Abs. 1 EStDV) prinzipiell für die sog. **Maßgeblichkeit der GoB** entschieden; m.E. sprechen zunehmend die besseren Gründe für ein autonomes Steuerbilanzrecht. Von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit bestehen zahlreiche Ausnahmen, die sich aus allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien und aus dem Vorbehalt des § 5 Abs. 2–7 EStG ergeben. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist ein Relikt aus dem 19. Jahrhundert; zurzeit vollzieht sich (in vielen Einzelheiten) ein permanenter „schleichender Ablösungsprozess“ von der handelsrechtlichen Rechnungslegung.<sup>25</sup> Die logische Konsequenz der neueren Entwicklungen (Verdichtung der §§ 5 ff. EStG) ist (de lege ferenda) dessen Aufgabe.<sup>26</sup>

Die sog. **formelle Maßgeblichkeit** bedeutete ursprünglich die Bindung an die tatsächlich erstellte Handelsbilanz und verlangte später (durch § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.) die korrespondierende Ausübung korrespondierender Wahlrechte (Gefahr einer Deformation der Handelsbilanz durch die Steuerbilanz); die **materielle Maßgeblichkeit** fordert die Beachtung der handelsrechtlichen GoB bei Aufstellung der Steuerbilanz.

Nunmehr können steuerrechtliche Wahlrechte unabhängig vom Handelsbilanzausweis ausgeübt werden (vgl. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG).<sup>27</sup>

## V. „Modernisierung“ des HGB durch BilMoG

### 1. Wichtige Änderungen nach BilMoG<sup>28</sup>

Von den **zahlreichen Änderungen** der Handelsbilanz sind besonders hervorzuheben: 11

- a)** Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB; bisher Aktivierungswahlrecht in § 255 Abs. 4 HGB a.F.);
- b)** Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, mit Ausnahmen (§§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2 a HGB); bisher Aktivierungsverbot;
- c)** zwingende Verrechnung der Altersvorsorgeverpflichtungen mit Planvermögen (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB);
- d)** Abschaffung bislang wahlweise erlaubter sog. Aufwandsrückstellungen (bisher § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB a.F.);
- e)** Fair Value-Bewertung von Finanzierungsinstrumenten des Handelsbestands (§ 340 e Abs. 3 S. 1 HGB für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute);

<sup>24</sup> Anwendbar für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen (AnwZpV; BR-Drs. 722/10). Nach BMF ist es nicht zu beanstanden, wenn die Taxonomien (für Bilanz und GuV) erst für WJ, die nach dem 31.12.2012 beginnen, verwendet werden (BMF v. 05.06.2012, BStBl. 2012 I, 598).

<sup>25</sup> Hüttemann JbFfSt 11/12, 11, 21.

<sup>26</sup> Thiel FS Meilicke 2010, 733, 752; Prinz DB 2010, 2069; Lange/Fink, Tax Accounting, StuB 2013, 239; a.A. Wehrheim/Fross DStR 2010, 1348, unter Verkennung der unterschiedlichen Zwecke von Handels- und Steuerbilanz.

<sup>27</sup> BMF v. 12.03.2010, BStBl. 2010 I, 239; Blümich/Ehmcke § 6 EStG Rn. 561 d (für Teilwert-Abschreibung).

<sup>28</sup> V. 25.05.2009, BGBl. I, 1102; Pfützenreuther jurisPR-SteuerR 16/2010 Anm. 1.



f) zwingende Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung von Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB);

g) Abschaffung von sog. Ermessensabschreibungen (bisher § 253 Abs. 4 HGB a.F.).

## 2. Deregulierung und Erhöhung der Aussagekraft des HGB

- 12 Das BilMoG ist als (deutsche) „Antwort auf die IFRS“ konzipiert (mit der Maßgabe steuerlicher Neutralität). An die Stelle der IFRS soll das reformierte HGB als eigenständiges, kostengünstigeres und einfacheres Regelungswerk treten. Der Inhalt des HGB wird letztlich durch die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte und durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie durch die Anpassung einiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften deutlich in Richtung der IFRS<sup>29</sup> verschoben; angestrebt wird die Deregulierung in Form von Befreiungen bzw. Erleichterungen von Rechnungslegungspflichten.

## 3. Ansatzwahlrechte

- 13 Mit dem BilMoG sind fast alle bestehenden **Ansatzwahlrechte** aufgegeben worden: § 247 Abs. 3 HGB a.F., § 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F., § 249 Abs. 2 HGB a.F., § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F., § 255 Abs. 4 HGB a.F., § 269 HGB a.F.; geblieben ist § 250 Abs. 3 HGB (Disagio).

Auf der Aktivseite der Bilanz ist zukünftig ein **Ansatz** von Aufwendungen für Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB a.F.) nicht mehr möglich. Ebenso ist die Abgrenzung von Aufwendungen für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer gemäß § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F. nicht mehr erlaubt. Ansatzpflichtig werden mit dem BilMoG derivative Geschäfts- oder Firmenwerte; hier kommt es zu einer Erweiterung des Vermögensgegenstandsbegriffs, da diese den Vermögensgegenständen gleichgesetzt werden (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB i.d.F. BilMoG).

## 4. Herstellungskosten

- 14 Bei der Ermittlung der Herstellungskosten sind nunmehr die Gemeinkosten einzubeziehen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB i.d.F. BilMoG). Nach § 255 Abs. 2, 2 a HGB i.d.F. BilMoG dürfen Entwicklungskosten aktiviert werden, nicht aber Forschungskosten.<sup>30</sup>

## 5. Sonstige Rückstellungen

- 15 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F.), die im kommenden Geschäftsjahr (nach Ablauf der ersten drei Monate) nachgeholt werden sollen, sowie Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.) sind nicht mehr passivierbar. Weiterhin auszuweisen sind nach § 249 Abs. 1 S. 2 HGB Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb der ersten drei Monate des nächsten Geschäftsjahrs, und für unterlassene Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden sowie für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung.<sup>31</sup>

## 6. Latente Steuern

- 16 Damit die durch das BilMoG größer werdenden Unterschiede zwischen handelsrechtlicher- und steuerrechtlicher Abbildung in Abschlüssen von Kapitalgesellschaften

29 Unten Rn. 48 ff.; Kirsch StuB 2009, 185 zum Verhältnis von BilMoG und IFRS.

30 Küting/Ellmann DStR 2010, 1300.

31 Zu Rückstellungen nach BilMoG Weigl/Weber/Costa BB 2009, 1062.

ten (und ihnen gleichgestellten Unternehmen) zutreffend ausgewiesen werden, ist die Bewertungsmethodik der latenten Steuern geändert worden; zukünftig ist das sog. Bilanzkonzept maßgeblich.

Latente Steuern sind nur in der Handelsbilanz auszuweisen (bilanzierte Differenzen zwischen steuerrechtlich und handelsrechtlich ermitteltem [fiktivem] Steueraufwand); bei höherem Steuerbilanzgewinn besteht wirtschaftlich eine Forderung „gegenüber dem Finanzamt“, umgekehrt eine Verbindlichkeit. Aktive latente Steuern können nach BilMoG, passive latente Steuern müssen ausgewiesen werden (§ 274 Abs. 1 HGB i.d.F. BilMoG). Der Posten „latente Steuern“ erfasst die Besteuerungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz. Die Bilanzierung latenter Steuern dient der periodengerechten Erfolgsermittlung und dem zutreffenden Ausweis der Vermögenslage.<sup>32</sup>

## 7. Auswirkungen auf die Steuerbilanz

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit (durch Streichung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.) führt zu einer Verbesserung der Aussagekraft der Handelsbilanz. Konkret werden der Ausweis des Sonderpostens mit Rücklageanteil (Streichung des § 247 Abs. 3 HGB a.F.) und die Vornahme von steuerlichen (Mehr-)Abschreibungen (Streichung des § 254 HGB a.F.) verboten. Durch das BilMoG haben die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz deutlich zugenommen; die eigenständige Steuerbilanz dürfte die Regel werden.<sup>33</sup>

17

Die (einfache) Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB(!) (nicht der Handelsbilanz oder des Handelsrechts) gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG bleibt bestehen, sodass die Änderungen des BilMoG, denen keine speziellen steuerrechtlichen Regelungen gegenüberstehen und die als GoB zu qualifizieren sind, auch für die steuerliche Gewinnermittlung relevant sind. So hat die Aufhebung des Aktivierungsverbots von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen (§ 248 Abs. 2 HGB) keine steuerlichen Auswirkungen, da in § 5 Abs. 2 EStG weiterhin der entgeltliche Erwerb als Voraussetzung für den Ansatz von immateriellen Wirtschaftsgütern vorgesehen ist. Ebenso sind die durch das BilMoG zu streichenden Ansatzwahlrechte bereits jetzt ohne steuerliche Konsequenz. Die Bewertungseinheiten des § 254 HGB i.d.F. BilMoG waren bereits in § 5 Abs. 1 a EStG normiert. Auch die bewertungsrechtlichen Änderungen sollen keine steuerlichen Konsequenzen haben; nach § 253 HGB i.d.F. BilMoG müssen künftig Preis- und Kostensteigerungen bei der Bemessung der Rückstellungen einfließen (so auch § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. f) EStG i.d.F. BilMoG). Eine Abzinsung der Erfüllungsbeträge war bereits steuerrechtlich geboten, allerdings wird dort ein fester Zinssatz genannt und nicht auf eine Vorgabe der Bundesbank verwiesen.

## 8. Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte setzt voraus, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit den handelsrechtlich maßgeblichen Werten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG). In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschriften des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 S. 3 EStG). Die Dokumentation der ausgeübten Wahlrechte bewirkt den Einstieg in eine getrennte „steuerliche Buchführung“.

18

<sup>32</sup> BeBiKo § 274 HGB Rn. 4.

<sup>33</sup> Herzig u.a. DB 2011, 9.

Die bilanzsteuerrechtlichen Wahlrechte sind auf der Grundlage von GoB und des Handelsrechts konzipiert worden; auf diesen Zusammenhang ist bei der durch das BilMoG erforderlichen Neuinterpretation der Wahlrechte Rücksicht zu nehmen.<sup>34</sup> Dabei steht m.E. nicht die Aufrechterhaltung der Einheitsbilanz im Vordergrund, sondern Grundlage der Überlegungen ist die prinzipielle Wahlrechtsfeindlichkeit des Steuerrechts (vgl. § 3 Abs. 1 AO); unter dem Aspekt der Besteuerungsgleichheit geht es nicht an, dass der einzelne Steuerbürger die Höhe seiner Steuerschuld selbst bestimmen kann; (nur) für subventionelle Steuervergünstigungen (z.B. Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen) ist dieser Grundsatz eingeschränkt.<sup>35</sup>

### **9. Verbliebene Unterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz nach Maßgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und steuerrechtlicher Sonderregelungen (Vorbehalte)<sup>36</sup>**

- 19 Die Änderungen durch das BilMoG haben sich nur zu einem ganz kleinen Teil direkt auf die Steuerbilanz ausgewirkt (z.B. der Ansatz der Wertpapiere des Handelsbestands zum Zeitwert). Der größere Teil ist für die steuerrechtliche Darstellung neutral, da infolge spezieller Regelungen die GoB-Maßgeblichkeit nicht eingreift. Folgende Tabelle zeigt die wesentlichen Unterschiede, die nach wie vor bestehen:

34 Nach zutreffender Auffassung von Thiel, Die modernisierte Maßgeblichkeit FS Meilicke 2010, 733, 751, geht der ungeprüfte Vorrang aller steuerlichen Wahlrechte zu weit.

35 A.A. für Teilwertabschreibung BMF v. 12.03.2010, BStBl. 2010 I, 239 Rn. 15.

36 Zu den Einschränkungen durch spezielle Vorschriften s. auch unten Rn. 83 ff.

	HGB (nach BilMoG)	Steuerrecht (EStG)
<b>Immaterielles Vermögen und Sachanlagevermögen</b>	Ansatzpflicht (§ 246 Abs. 1 HGB) Planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB); außerplanmäßige Abschreibung nur noch auf den beizulegenden Wert bei dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB)  Keine Sonderabschreibungen  Zuschreibungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB)	Ansatzpflicht (§ 5 Abs. 1 EStG) Planmäßige Abschreibung linear oder leistungsabhängig (§ 7 EStG); ggf. außerordentliche AfA und Teilwertabschreibung  Wahlrechte für steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (§§ 7 a ff. EStG) und Bewertungsabschläge (§ 6 b EStG, R 6.6 EStR); GWG-Vollabschreibung/Poolbildung (§ 6 Abs. 2 EStG)  Zuschreibungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 2 S. 3, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG)
<b>Selbst geschaffenes immaterielles Vermögen</b>	Ansatzwahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB), soweit nicht ein Bilanzierungsverbot besteht	Ansatzverbot (§ 5 Abs. 2 EStG)
<b>Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert</b>	Ansatzpflicht (§ 246 Abs. 1 HGB), planmäßige Abschreibung; Zuschreibungsverbot (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)	Ansatzpflicht (§ 5 Abs. 2 EStG; BFH v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. 1969 II, 291), lineare Abschreibung über 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG)
<b>Finanzanlagevermögen</b>	Wie Sachanlagen, aber Wahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB)	Wie Sachanlagen
<b>Umlaufvermögen (Vorräte)</b>	Anschaffungskosten (Vollkostenansatz); bei Wertminderung Abschreibung auf beizulegenden Wert; Zuschreibungsgebot (§ 253 Abs. 4 S. 2, Abs. 5 HGB);  Durchschnitts-, LIFO-, FIFO-Methode (§ 256 HGB)	Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; Vollkosten); bei dauernder Wertminderung Abschreibung auf Teilwert;  Zuschreibungsgebot;  Durchschnitts- und LIFO-Methode (§ 6 Abs. 1 EStG; R 6.8, R 6.9 EStR)
<b>Forderungen</b>	Wie Umlaufvermögen	Wie Umlaufvermögen
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	Wie Umlaufvermögen	Wie Umlaufvermögen
<b>Rechnungsabgrenzungsposten</b>	Grundsätzlich Ausweispflicht; Kein Ansatz für Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte und für Umsatzsteuer auf Anzahlungen  Aktivierungswahlrecht für Disagio	Ausweispflicht  Aktivierungspflicht für Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte, Umsatzsteuer auf Anzahlungen, Disagio (§ 5 Abs. 5 EStG)
<b>Abgrenzung von Zöllen pp.</b>	Ansatzverbot (Aufhebung des § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F.)	Abgrenzungspflicht (§ 5 Abs. 5 Nr. 2 EStG)
<b>Aktive latente Steuern</b>	Ansatzwahlrecht (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB)	Ansatzverbot
<b>Verbindlichkeiten</b>	Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)	(Erst-)Bewertung: Anschaffungskosten/„Wegschaffungskosten“ = Rückzahlungsbetrag = abgezinster Nennwert (Zinssatz 5,5 %) mit Ausnahme der kurzfristigen, verzinslichen oder auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhenden Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)  Folgebewertung: Erhöhung des Rückzahlungsbetrags

	HGB (nach BilMoG)	Steuerrecht (EStG)
<b>Abhängige Verbindlichkeiten</b>	§ 5 Abs. 2 a EStG gilt nicht (BeBiKo § 247 HGB Rn. 224).	Passivierungsaufschub (§ 5 Abs. 2 a EStG)
<b>Rückstellungen</b>	Passivierungspflicht für Verbindlichkeitsrückstellungen und bestimmte Aufwandsrückstellungen (§ 253 Abs. 1 S. 2, S. 3 HGB) Passivierungspflicht für Verlustrückstellungen Passivierungsverbot für alle übrigen Fälle Bewertung: nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung = wahrscheinlichster Wert, Wertermittlung zukunftsorientiert zum Erfüllungsbetrag, Abzinsung mit von der Bundesbank vorgegebenen Zinssätzen (§ 253 Abs. 1 und 2 HGB)	Passivierungspflicht für Verbindlichkeitsrückstellungen und bestimmte Aufwandsrückstellungen Passivierungsverbot für Verlustrückstellungen; Sonderregelungen für Dienstjubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 4 EStG) und weitere Rückstellungen (§ 5 Abs. 3 und Abs. 4 b EStG) Bewertung: wahrscheinlichster Wert (unter Beachtung des Realisationsprinzips), Abzinsung (Zinssatz 5,5 %) mit Ausnahme der kurzfristigen verzinslichen oder auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhenden Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e) EStG)
<b>Patentverletzung</b>	Ansatzpflicht	Enge Voraussetzungen (§ 5 Abs. 3 EStG)
<b>Jubiläumsrückstellung</b>	Ansatzpflicht	Enge Voraussetzungen (§ 5 Abs. 4 EStG)
<b>Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften</b>	Ansatzpflicht (§ 249 Abs. 1 HGB)	Ansatzverbot (§ 5 Abs. 4 a EStG)
<b>Rückstellungen für Anschaffungs/Herstellungskosten</b>	Evtl. Verlustrückstellung	Ansatzverbot (§ 5 Abs. 4 b EStG)
<b>Pensionsrückstellungen</b>	Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen (falls Zusage nach 1987), (Art. 28 EGHGB) Passivierungswahlrecht für Pensionsrückstellungen (falls Zusage vor 1987), (Art. 28 EGHGB) Methodenwahlrecht; zukunftsorientiert unter Einbezug von Trendannahmen, Abzinsung mit einem von der Bundesbank vorgegebenen Kapitalmarktzins (Wahlrecht für den Zinssatz; § 253 Abs. 1 und 2 HGB)	Passivierungspflicht gemäß § 6 a EStG Gleichverteilung des Barwerts der gesamten zukünftigen Pensionsleistung nach der Teilwertmethode (§ 6 a Abs. 3 EStG) ohne Trendannahmen; Abzinsung (§ 6 a Abs. 3 S. 3 EStG)
<b>Passive latente Steuer</b>	Ansatzpflicht (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB)	Ansatzverbot
<b>Bewertung</b>	§ 253 HGB	§§ 6 f. EStG (Sonderregelungen; Bewertungsvorbehalt; § 5 Abs. 6 EStG; Rn. 238)
<b>Wertminderung</b>	Niedriger Wert (§ 253 Abs. 3, 4 HGB)	Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 EStG; nach h.M. Wahlrecht)
<b>Abschreibungen</b>	§ 253 Abs. 2 HGB	Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 EStG; nach h.M. Wahlrecht)
<b>Wahlrechte</b>	Handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht führt zu steuerrechtlichem Aktivierungszwang (S/WG § 5 Rn. 31). Handelsrechtliches Passivierungswahlrecht führt zu steuerrechtlichem Passivierungsverbot. Handelsrechtliches Bewertungswahlrecht: in der Steuerbilanz auf der Aktivseite höchster Wert, auf der Passivseite niedrigster Wert (S/WG § 5 Rn. 2). Steuerrechtliche Wahlrechte (S/WG § 5 Rn. 64) sind autonom auszuüben (keine formelle oder umgekehrte Maßgeblichkeit).	

## VI. Verhältnis der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu der nach § 5 EStG

### Fall 1: Der bilanzierende Rechtsanwalt – Zum Wahlrecht auf Teilwertabschreibung

Rechtsanwalt A, der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG) bezieht, ermittelt seinen Gewinn durch Bestandsvergleich. Sein Büro betreibt er in einem zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude. Der Grundbesitz hat durch den Ausbau der an dem Gebäude vorbeiführenden Straße zu einer autobahnähnlichen Strecke erheblich an Wert verloren. Da der Gewinn des A aber wegen krankheitsbedingten Arbeitsausfalls und noch hoher Abschreibungen (Umstellung des Büros) relativ niedrig ist, möchte er auf eine Teilwertabschreibung verzichten. Ist das möglich?

- I. Rechtsanwalt A ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG unterscheiden sich insbesondere im **subjektiven Anwendungsbereich**: § 4 Abs. 1 EStG erfasst die bilanzierenden Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG), § 5 EStG die bilanzierenden Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Die **sachlichen Unterschiede** sind im Laufe der Zeit immer geringer geworden:<sup>37</sup> Geblieben ist die aus tatsächlichen Gründen bei § 4 Abs. 1 EStG beschränkte Möglichkeit, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden. Das handelsrechtliche Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3, 4 HGB) gilt mittlerweile auch nicht mehr bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG;<sup>38</sup> bilanzsteuerrechtlich soll es zulässig sein, eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG zu unterlassen.<sup>39</sup> Allerdings müssen bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG Abweichungen vom handelsrechtlichen Wert gemäß § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG in laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. 20
- II. Während § 5 EStG ausdrücklich alle handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für maßgeblich erklärt, gelten für nach § 4 Abs. 1 EStG bilanzierende Steuerpflichtige, soweit sie **buchführungspflichtig** sind (also in erster Linie Land- und Forstwirte), viele, nicht aber alle Rechnungslegungsvorschriften des HGB entsprechend (§ 141 Abs. 1 S. 2 AO). Darüber hinaus finden die in § 5 Abs. 1 a–5, 7 EStG normierten Vorbehalte zumindest unmittelbar keine Anwendung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.
- Allerdings neigen Rspr. und Schrifttum zu einer entsprechenden Anwendung der Abs. 1 a–5 des § 5 EStG unter dem Gesichtspunkt der „Befolgung der allgemeinen Regeln der kaufmännischen Buchführung“.<sup>40</sup>
- III. Folgt man der Rspr. und h.M., so bleibt praktisch als einziger Unterschied, dass freiwillig nach § 4 Abs. 1 EStG Bilanzierende die in § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG normierten Wahlrechte ohne die Verpflichtung, Verzeichnisse zu führen, ausüben können. Darüber hinaus können einzelne Steuervergünstigungen nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG in Anspruch genommen werden, also nur von Gewerbetreibenden (vgl. z.B. § 82 f EStDV – Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe).

<sup>37</sup> Vgl. ESt-Kommission 1964, Heft 7 der BMF-Schriftenreihe, 35, 83 f.

<sup>38</sup> R 6.8. Abs. 1 EStR.

<sup>39</sup> BMF v. 02.09.2016, BStBl. 2016 I, 995.

<sup>40</sup> Vgl. BFH v. 22.05.1991 – I R 32/90, BStBl. 1992 II, 94: Beachtung der materiellen Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, also Grundsatz der Einzelbewertung, der Realisationsgrundsatz, das Anschaffungskostenprinzip, das Imparitäts- und Niederstwertprinzip, das Stichtagsprinzip.