

Vorlesung Unternehmensteuerrecht

Donnerstag, den 08.11.01

Bei der Darstellung des Rechts der Handelsbilanzen sind zwei Fragen auseinanderzuhalten: die Frage, was dem Grunde nach Inhalt der Bilanz zu sein hat, und die Frage, in welcher Höhe die einzelnen Positionen anzusetzen sind. Zur ersten Frage äußern sich die Ansatzvorschriften der §§ 246 - 251 HGB, zur zweiten Frage äußern sich die Bewertungsvorschriften der §§ 252 - 256 HGB und die §§ 6 - 7k EStG. In zeitlicher Hinsicht ist für die Beantwortung beider Fragen der Abschlussstichtag maßgebend (§ 252 I Nr. 3 HGB).

I. Der Inhalt von Steuer- und Handelsbilanz dem Grunde nach

Was dem Grunde nach Inhalt einer Bilanz sein muss, ergibt sich aus § 247 I HGB. Auszuweisen sind das Anlage- und Umlaufvermögen – in damit weitgehend übereinstimmender steuerlicher Terminologie Wirtschaftsgüter –, das Eigenkapital – steuerlich Betriebsvermögen –, die Schulden – steuerlich Rückstellungen und Verbindlichkeiten – sowie Rechnungsabgrenzungsposten, die wegen der Periodisierung entstehen. Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen richtet sich danach, ob ein Wirtschaftsgut dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt ist, dann Anlagevermögen, oder nicht (so § 247 II HGB). Anlage-, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten stehen auf der Aktivseite der Bilanz, Rückstellungen, Verbindlichkeiten sowie passive Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite. Das Eigenkapital ergibt sich aus dem Prinzip der Ausgeglichenheit der Bilanz und steht deshalb auf der Passivseite, wenn nicht die Passiva die Aktiva übersteigen; dann steht es auf der Aktivseite. Die Buchung einer Position auf der Aktiv- bzw. Passivseite nennt man Aktivierung bzw. Passivierung. Wegen des Prinzips der Ausgeglichenheit der Bilanz wirken sich Geschäftsvorfälle auf das Eigenkapital und damit das Betriebsvermögen und den Gewinn aus, es sei denn, sie sind erfolgsneutral (Tausch von Aktivposten, von Passivposten, von Aktiv- und Passivposten). Denn jede Änderung einer Position, die in der Bilanz enthalten ist, wirkt automatisch auf das Eigenkapital ein.

Die einzelnen Begriffe sind als nächstes zu erläutern, wobei ich vorwegschicke, dass ich aus der Sicht eines Handelsbilanzrechtlers an der Oberfläche bleibe. Insbesondere erläutere ich nicht, wie die einzelnen Punkte im Sinne von § 247 I HGB hinreichend aufzugliedern sind, wie man mit dem Mittel der Buchführung diese Punkte in Konten auflöst und wie man bucht. Weiterhin erläutere ich nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die heute im Wesentlichen in den §§ 238 ff. HGB kodifiziert sind. Nur als Stichworte seien genannt: Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip, Bilanzkontinuität und -identität, Verursachungsprinzip, Stichtagsprinzip.

Zu erläutern bleiben die Begriffe Wirtschaftsgut, Verbindlichkeit und Rückstellung sowie Rechnungsabgrenzungsposten, weil sie für das Verständnis der steuerlichen Gewinnermittlung unentbehrlich sind.

1. Wirtschaftsgut

Wirtschaftsgüter sind nach Ansicht des BFH alle Sachen, Rechte und sonstigen vermögenswerten Vorteile, ja sogar tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, deren Erlangung ein Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind und die einzeln oder mit dem Betrieb übertragbar sind. Ein solches Wirtschaftsgut muss noch zwei

weitere Eigenschaften aufweisen, um für die Gewinnbesteuerung eines Steuerpflichtigen relevant zu sein: Es muss diesem Steuerpflichtigen als eigenes zuzurechnen sein, und es muss zum Betriebsvermögen, nicht zum Privatvermögen gehören.

Wirtschaftsgut kann auch im zivilrechtlichen Sinne ein unselbstständiger Teil einer Sache sein. So bilden ein Grundstück und ein aufstehendes Gebäude zivilrechtlich eine Sacheinheit; steuerlich kann jedoch je nach Funktions- und Nutzungszusammenhang eine Mehrheit von Wirtschaftsgütern vorliegen. In dem Beispielsfall ist darum eine unterschiedliche Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen möglich. Weiterhin sind Grund und Boden nicht abnutzbar, so dass insoweit eine Abschreibung nicht in Betracht kommt, wohl aber Gebäude. Weiterhin kann das Gebäude aufgeteilt sein; wenn es teilweise privat, teilweise betrieblich genutzt wird, liegt nur hinsichtlich des betrieblich genutzten Teils ein Wirtschaftsgut vor.

Das EStG unterscheidet verschiedene Arten von Wirtschaftsgütern. An die begriffliche Unterscheidung sind dabei unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft. Während Wirtschaftsgüter des **Anlage**vermögens dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen, sind Wirtschaftsgüter des **Umlauf**vermögens zum Verbrauch oder Verkauf bestimmt. Diese Unterscheidung hat vor allem, aber nicht nur Bedeutung für ihre Bewertung (§ 6 I Nr. 1 u. 2 EStG). **Immaterielle** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, etwa Patente für Erfindungen, nicht aber Anteile an Kapitalgesellschaften, sind nach § 5 II EStG nur zu aktivieren, wenn sie entgeltlich erworben sind; diese Vorschrift ist Ausdruck des Vorsichtsprinzips; immaterielle Wirtschaftsgüter werden erst bilanziert, nachdem sie sich am Markt bewährt haben.

Ein Wirtschaftsgut darf und hat zu bilanzieren, wem es zuzurechnen ist. Auch die Zurechnung folgt nicht strikt zivilrechtlichen Grundsätzen. Dazu ein Beispiel: Ein Unternehmer übereignet sein Warenlager an eine Bank als Sicherheit für einen Kredit. Zivilrechtlich ist die Bank Eigentümerin des Warenlagers. Wirtschaftlich ist das Warenlager jedoch solange dem Unternehmer zuzurechnen, wie dieser sich gemäß der Sicherungsabrede verhält. Daraus ziehen die §§ 39 II Nr. 1 Satz 2 AO und 246 I 2 HGB die übereinstimmende Konsequenz, dass das Warenlager dem Sicherungsgeber zuzurechnen und von diesem zu bilanzieren ist.

Ein ihm zuzurechnendes Wirtschaftsgut darf und hat zu bilanzieren, wenn das Wirtschaftsgut zu seinem Betriebs- und nicht zu seinem Privatvermögen gehört. Der Begriff Betriebsvermögen erhält damit eine zweite Bedeutung: Er steht nicht nur für das Eigenkapital eines Betriebs, sondern auch für die Summe seiner Wirtschaftsgüter. Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen wird dadurch begründet, dass ein Wirtschaftsgut aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt worden ist. Diese Zugehörigkeit kann notwendig sein, sie kann sich aber auch aus einer Widmung von Sachen ergeben, die auch privat genutzt werden können (gewillkürtes Betriebsvermögen). Eine einzelne Sache kann nur entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen angehören; eine Quotelung scheidet hier aus. Die Zuordnung wird anhand der Nutzungsintensität vorgenommen. Bei einem Pkw etwa soll eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % notwendiges Betriebsvermögen, eine betriebliche Nutzung von 10 bis 50 % gewillkürtes Betriebsvermögen (Wahlrecht) und eine betriebliche Nutzung unter 10 % Privatvermögen begründen.

2. Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Verbindlichkeiten sind Leistungspflichten gegenüber Dritten, die am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach gewiss sind. Sie sind in die Bilanz aufzunehmen, soweit sie betrieblich veranlasst sind (§ 4 IV EStG).

Rückstellungen werden für Verbindlichkeiten gebildet, die am Bilanzstichtag dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss, aber bereits wirtschaftlich verursacht sind. Rückstellungen entsprechen dem Vorsichtsprinzip, weil sie schon im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung, nicht erst im Zeitpunkt der Begleichung einer Verbindlichkeit zu bilden sind. Stellt sich bei der Begleichung der Verbindlichkeit heraus, dass die zu diesem Zweck gebildete Rückstellung zu hoch ist, erhöht die Differenz den Gewinn. Für Rechtsanwender liegt ein großes Problem darin, den Grad an Wahrscheinlichkeit zu bestimmen, der vorliegen muss, damit eine Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich und damit die Bildung einer gewinn- und steuermindernden Rückstellung gerechtfertigt ist. So lässt die Rechtsprechung eine Rückstellung für die Sanierungskosten eines mit einer Altlast behafteten Grundstücks erst zu, wenn die Belastung der Fachbehörde bekannt geworden ist oder dies zumindest unmittelbar bevorsteht (BFH BStBl. 1993 II, 891). Als Alternative zu der Sanierungsrückstellung kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht.

Für einige Rückstellungen enthalten das HGB und das EStG besondere Regelungen, von denen Wichtige vorgestellt seien.

- ☞ Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 I 2 Nr. 2 HGB);
- ☞ Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen (im Unterschied zu Verbindlichkeiten)(§ 249 I S. 2 Nr. 1 und S. 3 und II HGB); soweit solche Rückstellungen handelsrechtlich gebildet werden dürfen, aber nicht müssen, sind sie steuerrechtlich verboten. Es gilt der vom BFH aufgestellte, das Vorsichtsprinzip abmildernde Grundsatz, dass handelsrechtlichen Passivierungswahlrechten steuerrechtlich Passivierungsverbote und dass handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten (Beispiel: § 250 III 1 HGB) steuerrechtlich Aktivierungsgebote entsprechen (BFH [GS] BStBl. 1969 II, 291).
- ☞ Soweit das Steuerrecht Bilanzierungswahlrechte gewährt, sind diese Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (umgekehrte Maßgeblichkeit; § 5 I 2 EStG).
- ☞ Als mit den Zwecken des Steuerrechts unvereinbar dürfen steuerlich nicht oder nur unter einschränkenden Voraussetzungen passiviert werden (trotz handelsrechtlicher Passivierungspflicht): Drohverlustrückstellungen (§§ 249 I HGB, 5 IVa EStG), Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte (§ 5 III EStG), Jubiläumszuwendungsrückstellungen (§ 5 IV EStG).
- ☞ Zum Teil werden steuerrechtliche Rückstellungsregelungen auch für steuerfremde Lenkungszwecke eingesetzt. Ein Beispiel ist § 5 IVb 2 EStG im Hinblick aus den „Ausstieg“ aus der friedlichen Nutzung der Kernenergie.

3. Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten sollen die Periodengerechtigkeit der Gewinnermittlung sichern. Ist zum Beispiel im Oktober des Jahres 1 eine Versicherungsprämie für ein Jahr im voraus gezahlt worden, so müssen die Leistung – Versicherungsschutz im Wesentlichen für das Jahr 2 – und die Gegenleistung – Zahlung der Versicherungsprämie im Jahr 1 – zusammengeführt werden. Das geschieht in der Weise, dass in der Bilanz des Jahres 1 ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wird, der den Aufwand erfasst, der im Jahr 1 für den Versicherungsschutz im Jahr 2 „vorgeleistet“ worden ist (so §§ 250 HGB, 5 V EStG).