

§ 6 Bewertung

A. Bewertungsgrundsätze

I. Begriff der Bewertung

1. Bilanzansatz der Höhe nach; Zuordnung eines bestimmten Geldwertes zu den Vermögensgegenständen und Schulden
2. Vorgang der Wertermittlung und Wertfindung

II. Grundlegende Prämisse für die Bewertung

Es ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (sog. Going-Concern-Prinzip; § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB); Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden mit Fortführungswerten; kein Ansatz von Zerschlagungswerten (Liquidationswerten)

III. Grundsatz der Einzelbewertung

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB); Aufwendungen und Erträge dürfen nicht miteinander verrechnet (saldiert) werden (Saldierungsverbot; § 246 Abs. 2 HGB); Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

IV. Anschaffungswertprinzip

1. Der Anschaffungswert - die Anschaffungs- oder Herstellungskosten - bilden die Obergrenze des Wertansatzes (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB); die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen zu verringern (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB)
2. Der Anschaffungswert ist ein vergangenheitsorientierter (historischer) Wert; Wert des Vermögensgegenstands für das Unternehmen im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung

3. Anschaffungswertprinzip als Ausdruck und Konsequenz des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

V. Grundsatz der Methodenfreiheit

1. Keine gesetzliche Regelung, nach welcher Methode der Anschaffungswert oder ein an seine Stelle tretender niedrigerer Wert zu ermitteln ist
2. Festlegung (Wahl) der jeweiligen Bewertungsmethode - insbesondere Abschreibungsmethode - durch den Kaufmann; Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

B. Bewertungsmaßstäbe

I. Anschaffungskosten

1. Begriff
 - a) Aufwendungen, die der Kaufmann leistet, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einem betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB)
 - b) Die Aufwendungen müssen dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB); Beschränkung der Anschaffungskosten auf Einzelkosten, d.h. keine Einbeziehung von Gemeinkosten
 - c) Anschaffungsvorgang; Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Vermögensgegenstand
 - aa) Beginn: mit Vorbereitungsmaßnahmen
 - bb) Ende: Erlangung der tatsächlichen Verfügungsgewalt; Nutzungs- und Verwendungsbereitschaft
 - d) Ansatz nur tatsächlicher Aufwendungen, denen Ausgaben zugrunde liegen
2. Bestandteile nach Handelsrecht und Steuerrecht
 - a) Anschaffungspreis; Kaufpreis

- aa) Ursprüngliche Anschaffungskosten; ursprünglicher Kaufpreis (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- bb) Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB); Erhöhung der Anschaffungskosten nach Beendigung des Anschaffungsvorgangs; Verursachung durch die Anschaffung
- cc) Spätere Änderungen des Bestandes oder Wertes der noch nicht getilgten Kaufpreisverbindlichkeit haben keinen Einfluss auf die Anschaffungskosten; bedeutsam beim Kauf eines Vermögensgegenstands auf Rentenbasis oder bei Indexierung (Wertsicherungsklausel) oder Wechselkursänderungen (bei Verbindlichkeiten in fremder Währung)
- b) Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB)
 - aa) Aufwendungen außerhalb des Anschaffungspreises (Kaufpreises), die durch den Anschaffungsvorgang verursacht sind; Abstandszahlungen
 - bb) Finanzierungskosten (Fremdkapitalzinsen) gehören nicht zu den Anschaffungsnebenkosten.
- c) Anschaffungspreisminderungen sind von den Anschaffungskosten abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB)
 - aa) Kaufpreisminderungen
 - bb) Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln; bei zweckgebundenen Zuschüssen zur Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstands (Investitionszuschuss) besteht nach h.M. folgendes Wahlrecht:
 - Vereinnahmung des Zuschusses als Ertrag, d.h. erfolgswirksame Behandlung
 - Kürzung der Anschaffungskosten um den Betrag des Zuschusses, d.h. erfolgsneutrale Behandlung
 - cc) Kein Zuschuss, sondern Leistungsentgelt liegt vor, wenn der Kaufmann für die empfangenen Mittel eine Gegenleistung zu erbringen hat; ggf. Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens (§ 250 Abs. 2 HGB)
- d) Besonderheiten beim Tausch

- aa) Begriff; Anschaffungsgeschäft, bei dem Anschaffungskosten nicht in Geld, sondern in dem Wert des hingegebenen (übertragenen) Vermögensgegenstands bestehen
- bb) Handelsrechtliche Behandlung: keine gesetzliche Regelung; nach h.M. besteht folgendes Wahlrecht:
 - Gewinnrealisierung, d.h. Bewertung des durch Tausch erworbenen Vermögensgegenstandes mit dem Zeitwert des hingegebenen (übertragenen) Vermögensgegenstandes (höchstens dem Zeitwert des erworbenen Vermögensgegenstandes)
 - Erfolgsneutrale Behandlung, d.h. Bewertung des erworbenen Vermögensgegenstands mit den Anschaffungskosten des hingegebenen (übertragenen) Vermögensgegenstandes
- cc) Steuerrechtliche Behandlung: zwingende Gewinnrealisierung (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG), d.h. Bewertung des erworbenen Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert des hingegebenen (übertragenen) Wirtschaftsguts
- e) Bewertung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände
 - aa) Handelsrechtliche Behandlung: keine gesetzliche Regelung; es besteht folgendes Aktivierungswahlrecht:
 - Keine Aktivierung; erfolgsneutrale Behandlung
 - Aktivierung und Bewertung mit dem Zeitwert des Vermögensgegenstands; erfolgswirksame Behandlung
 - bb) Steuerrechtliche Behandlung: bei Erwerb aus betrieblichem Anlass ist das unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgut zu aktivieren und mit seinem gemeinen Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 4 EStG)

II. Herstellungskosten

1. Ausgangspunkt: Im Unternehmen ganz oder teilweise hergestellte Vermögensgegenstände sind zu aktivieren, sofern kein Aktivierungsverbot besteht (§ 248 Abs. 2 HGB); Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB); sie sind mit den Herstellungskosten zu bewerten (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 2 HGB)

2. Begriff: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - a) Grundfall: Herstellung (Schaffung) eines neuen Vermögensgegenstandes
 - b) Erweiterung eines Vermögensgegenstandes; Vermehrung der Substanz
 - c) Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes; deutliche Erhöhung des Nutzungswerts oder erhebliche Verlängerung der Nutzungsdauer
 - d) Fehlt es an der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines Vermögensgegenstandes, ist Erhaltungsaufwand gegeben; Aufwendungen, die die Wesensart eines Vermögensgegenstandes nicht verändern, den Vermögensgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand erhalten und regelmäßig in gleicher Höhe wiederkehren; typischerweise Modernisierungs- und Instandhaltungsaufwendungen; schwierige Abgrenzung im Einzelfall; steuerrechtliche Besonderheit: § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG
 - e) Grundlegendes Problem bei der Ermittlung der Herstellungskosten; Ursachenzusammenhang zwischen den im Geschäftsjahr produzierten Erzeugnissen einerseits und den im Geschäftsjahr angefallenen Aufwendungen andererseits; in die Herstellungskosten sind sämtliche Aufwendungen für Maßnahmen einzubeziehen, die von Bedeutung für die Produktion sind und auf sie Einfluss haben (finale Aufwands- und Kostenzuordnung; Grundprinzip des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - f) Ansatz nur tatsächlicher Aufwendungen, denen Ausgaben zugrunde liegen
3. Herstellungsvorgang
 - a) Schaffung eines neuen Vermögensgegenstandes (Grundfall)
 - b) Beginn mit vorbereitenden Handlungen
 - c) Beendigung mit Fertigstellung des Vermögensgegenstands; Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeit
 - d) Typische Phasen der Produktion:
 - aa) Planung, Entwicklung, Entwurf

- bb) Beschaffung des Materials
- cc) Produktion
- dd) Abfüllung, Verpackung
- ee) Lagerung im Verkaufslager
- ff) Transport zum Kunden

4. Bestandteile nach Handelsrecht

- a) Ableitung der Herstellungskosten aus der betrieblichen Kostenrechnung; Einbeziehung nur solcher Kosten, denen tatsächliche Aufwendungen (Ausgaben) zugrunde liegen
- b) Unterscheidung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten
 - aa) Einzelkosten; einem Vermögensgegenstand (Erzeugnis) direkt (unmittelbar) zurechenbare Kosten; Einzelkosten sind stets leistungsabhängig (variabel); dazu gehören
 - Aufwendungen für das Fertigungsmaterial
 - Fertigungslöhne (einschließlich Lohnnebenkosten)
 - Sonderkosten der Fertigung (Kosten für Entwürfe, Modelle, Spezialwerkzeuge)
 - Einzelkosten des Vertriebs (Verpackungskosten, Frachtkosten, Versicherungsgebühren für den Transport, Provisionen)
 - bb) Gemeinkosten; können einem Vermögensgegenstand (Erzeugnis) nicht direkt (unmittelbar), sondern nur indirekt (mittelbar) mit Hilfe von Verrechnungsschlüsseln zugerechnet werden; Gemeinkosten bestehen im Wesentlichen aus gleichbleibenden (fixen) Kosten; sie umfassen aber auch leistungsabhängige (variable) Kosten; es sind zu unterscheiden:
 - Materialgemeinkosten (z.B. Kosten der Lagerhaltung, der Prüfung und des Transports des Fertigungsmaterials)
 - Fertigungsgemeinkosten (z.B. Kosten der Fertigungsvorbereitung und -kontrolle, Raumkosten, Energiekosten, Kosten der Hilfs- und Betriebsstoffe - soweit nicht direkt als Fertigungsmaterial erfasst -, Abschreibungen auf die Fertigungsanlagen, Reparaturkosten im Fertigungsbe-

reich, Grundsteuer für die Fertigungsanlagen, Versicherungsprämien, Kosten der Betriebsführung sowie Aufwendungen für Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen im Fertigungsbereich, Kosten des Lohnbüros, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden)

- Verwaltungsgemeinkosten (z.B. Kosten der Geschäftsleitung, des Einkaufs, Wareneingangs, Betriebsrats, Personalbüros, Nachrichtenwesens, Ausbildungswesens, Rechnungswesens, der Feuerwehr, des Werk-schutzes, der allgemeinen Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse)
- Vertriebsgemeinkosten (Kosten der Fertiglager, Auslieferungslager, der Verkaufsabteilung, der Werbung jeder Art, der Verkaufsschulung und der Verkaufsreisen)

c) Handelsrechtliche Wertuntergrenze

aa) Bewertung mit den Einzelkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB)

bb) Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten, soweit sie auftragsbezogen sind; nicht dagegen: allgemeine Forschungs- und Entwicklungskosten

cc) Materialeinzelkosten (Fertigungsmaterial)

dd) Fertigungseinzelkosten (Fertigungslöhne einschließlich Lohnnebenkosten)

ee) Sondereinzelkosten der Fertigung (Kosten für Entwürfe, Modelle, Spezialwerkzeuge)

d) Handelsrechtliche Wertobergrenze

aa) Einbeziehung von Gemeinkosten in die Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB); Einbeziehungswahlrechte

bb) Einbeziehung angemessener Teile (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

- der notwendigen Materialgemeinkosten; siehe unter b) bb)
- der notwendigen Fertigungsgemeinkosten; siehe unter b) bb)
- des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist

Die Aufwendungen dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB).

- cc) Einbeziehung folgender Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)
- Kosten der allgemeinen Verwaltung; siehe unter b) bb)
 - Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs (z.B. Aufwendungen für die Kantine einschließlich der Essenzuschüsse sowie der Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer)
 - Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen (Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich vereinbart worden sind; z.B. Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtswendungen oder Aufwendungen für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens)
 - Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung (Beiträge zu Direktversicherungen, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen, Pensionsfonds sowie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen)

Die Aufwendungen dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB).

- e) Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 Satz 6 HGB); das Einbeziehungsverbot gilt für Vertriebs- und Vertriebsgemeinkosten; siehe unter b) aa) und bb)
- f) Zinsen für Fremdkapital (Finanzierungskosten) gehören nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 1 HGB); der Kaufmann darf jedoch die Zinsen für Fremdkapital ansetzen, wenn das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung des Vermögensgegenstands verwendet wird und die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB); Einbeziehungswahlrecht in Form einer Bewertungshilfe
- g) Sonderproblem: Unterauslastung der Produktionskapazitäten; kein Ansatz sog. Leerkosten

5. Bestandteile nach Steuerrecht

- a) Ausgangspunkt: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- b) Durchbrechung bei Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten und darüber hinaus bei Bewertungswahlrechten (Einbeziehungswahlrechten), wie sie in § 255 Abs. 2 Satz 3 und 4 geregelt sind; Konsequenz: streng genommen müssten alle Aufwendungen, die nach § 255 Abs. 2 HGB in die Herstellungskosten einbezogen werden können, bei der steuerlichen Gewinnermittlung angesetzt werden
- c) Nach h.M. haben die Bewertungswahlrechte (Einbeziehungswahlrechte) nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB steuerrechtlich keinen Bestand, d.h. die Aufwendungen sind in die Herstellungskosten einzubeziehen; Konsequenz: Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit
- d) Dagegen sind die Bewertungswahlrechte (Einbeziehungswahlrechte) für die Aufwendungen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 HGB auch steuerrechtlich anerkannt (vgl. Abschn. 6.3 Abs. 4 EStR 2005); Konsequenz: Geltung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit
- e) Steuerrechtliche Wertuntergrenze
 - aa) Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten, soweit sie auftragsbezogen sind; nicht dagegen: allgemeine Forschungs- und Entwicklungskosten
 - bb) Materialeinzelkosten (Fertigungsmaterial)
 - cc) Fertigungseinzelkosten (Fertigungslöhne einschließlich Lohnnebenkosten)
 - dd) Sondereinzelkosten der Fertigung (Kosten für Entwürfe, Modelle, Spezialwerkzeuge)
 - ee) Einbeziehung angemessener Teile (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)
 - der notwendigen Materialgemeinkosten; siehe unter 4. b) bb)
 - der notwendigen Fertigungsgemeinkosten; siehe unter 4. b) bb)
 - des Wertverzehr des Anlagevermögen, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist

Die Aufwendungen dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB).

- f) Sonderproblem: Unterauslastung der Produktionskapazitäten (vgl. Abschn. 6.3 Abs. 6 EStR 2005); kein Ansatz sog. Leerkosten

III. Zeitwert

1. Ausgangspunkt: Der Wert eines Vermögensgegenstands ist am Abschlussstichtag niedriger als seine fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; ggf. besteht die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung; Bedeutung des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
2. Begriff
 - a) Anlagevermögen; Zeitwert ist der - ggf. niedrigere - Wert der Vermögensgegenstände, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)
 - b) Umlaufvermögen; Zeitwert ist der - ggf. niedrigere - Wert der Vermögensgegenstände, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB); sofern ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, ist der - ggf. niedrigere - Wert der Vermögensgegenstände maßgebend, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB)
 - c) Herleitung des - ggf. niedrigeren - beizulegenden Werts und des - ggf. niedrigeren - Börsen- oder Marktpreises; Unterscheidung nach den einzelnen Vermögensgegenständen
3. Maßgeblichkeit des Beschaffungsmarktes
 - a) Für das Unternehmen notwendige Vermögensgegenstände sind nach den Verhältnissen des Beschaffungsmarktes zu bewerten; die (Wieder-)Beschaffungskosten sind unter die Anschaffungskosten gesunken.
 - b) Anlagevermögen
 - c) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
4. Maßgeblichkeit des Absatzmarktes

- a) Vermögensgegenstände, die veräußert werden sollen, sind nach den Verhältnissen des Absatzmarktes zu bewerten; die voraussichtlich zu erzielenden Veräußerungserlöse sind unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken; dabei sind die noch anfallenden Aufwendungen zu berücksichtigen; Grundsatz der verlustfreien Bewertung als Ausdruck des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); Berücksichtigung (Vorwegnahme) negativer Erfolgsbeiträge (Verluste); Grundsatz der verlustfreien Bewertung
- b) Unfertige und fertige Erzeugnisse
- c) Nicht mehr notwendiges Anlagevermögen
- d) Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- e) Ermittlung des Zeitwertes

Voraussichtlicher Veräußerungserlös

./. aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten

./. noch anfallende Aufwendungen (Teilkostenansatz, Vollkostenansatz; str.)

= bei Unterdeckung (Verlust) Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung; ggf. zusätzlich Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)

- 5. Doppelte Maßgeblichkeit sowohl des Beschaffungs- als auch des Absatzmarktes
 - a) Bestimmung des Zeitwertes von Waren; nach h.M. bestehen die folgenden Möglichkeiten (Wahlrechte):
 - b) Bestimmung nach dem Beschaffungsmarkt
 - c) Bestimmung nach dem Absatzmarkt
 - d) Ansatz des niedrigeren der bei beiden Werte
- 6. Niederstwertprinzip
 - a) Begriff; Ansatz des niedrigeren Zeitwerts, sofern dieser unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist
 - b) Strenges Niederstwertprinzip; gilt für das Umlaufvermögen; Ansatz des niedrigeren Zeitwertes unabhängig davon, ob die Wertminderung vorübergehend oder dauerhaft ist (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)

- c) Gemildertes Niederstwertprinzip; gilt für das Anlagevermögen; bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung ist der Ansatz des niedrigen Zeitwerts zulässig, aber nicht zwingend (Bewertungswahlrecht; § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB); für Kapitalgesellschaften gilt das nur in Bezug auf Vermögensgegenstände, die Finanzanlagen sind (§ 279 Abs. 1 Satz 2 HGB); der niedrigere Zeitwert ist nur anzusetzen, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)

IV. Teilwert

1. Steuerrechtlicher Wertbegriff
2. Begriff: Der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG); der Teilwert ist bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung von Bedeutung, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zu bewertenden Wirtschaftsguts; ist der Teilwert eines Wirtschaftsguts aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG); es besteht somit steuerrechtlich - anders als handelsrechtlich - keine Verpflichtung, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, sondern nur ein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht.

Sind die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung erfüllt und handelt es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB), ist handelsrechtlich der niedrigere beizulegende Wert (Zeitwert) anzusetzen; dieser Wertansatz ist auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgebend (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); der handelsrechtlich zwingende (gebotene) Wertansatz ist somit auch steuerrechtlich bindend; für das steuerrechtliche Bewertungswahlrecht besteht kein Raum.

Bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung ist - unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung - eine Teilwertabschreibung unzulässig; steuer-

rechtlich ist stets eine voraussichtlich dauernde Wertminderung erforderlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG).

3. Der Begriff des Zeitwerts ist nicht mit dem des Teilwerts identisch; der Teilwert kann höher, aber auch niedriger als der Zeitwert sein; Unterschiede zwischen Teilwert und Zeitwert ergeben sich insbesondere bei der Bewertung von Waren; der Begriff des Teilwerts ist - anders als derjenige des Zeitwerts - am Beschaffungsmarkt orientiert (fiktiver Erwerber).
4. Teilwertvermutungen; die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechen dem Teilwert; die Teilwertvermutungen sind widerlegbar.
5. Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts setzt eine dauernde Wertminderung des Wirtschaftsguts voraus (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG); bei der Bewertung von Waren besteht steuerrechtlich folgende Besonderheit: bei der Ermittlung des Teilwerts darf - anders als bei der Ermittlung des Zeitwerts - auch der durchschnittliche Unternehmergewinn berücksichtigt werden (Abschn. 6.8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStR 2005); Ermittlung des Teilwerts:

Voraussichtlicher Veräußerungserlös

./. noch anfallende Vertriebskosten

./. durchschnittlicher Unternehmergewinn

= Teilwert

Steuerrechtliches Bewertungswahlrecht; umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

V. Nennwert

1. Bewertung von Forderungen
 - a) Geldforderungen sind mit dem Nennwert (Nominalbetrag) anzusetzen
 - b) Darlehensforderungen sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen; diese entsprechen dem Nennbetrag (Nominalbetrag) der Forderung
 - c) Bei Unverzinslichkeit oder niedriger Verzinslichkeit der Forderung ist der niedrigere Zeitwert der Forderung anzusetzen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3

Satz 2 HGB); das gilt grundsätzlich nicht mit steuerrechtlicher Wirkung; die Unverzinslichkeit oder niedrige Verzinslichkeit einer Forderung rechtfertigt als solche keinen Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)

2. Bewertung von Verbindlichkeiten

- a) Verbindlichkeiten sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB); der Rückzahlungsbetrag einer Geldschuld (Kapitalschuld) oder Darlehensverbindlichkeit ist ihr Nennbetrag (Nominalbetrag).
- b) Der Nennbetrag ist auch dann anzusetzen, wenn die Geldschuld oder Darlehensverbindlichkeit unverzinslich oder niedrig verzinslich ist; eine Abzinsung hat zu unterbleiben; der Ansatz der Verbindlichkeit mit dem niedrigeren Barwert (Zeitwert) ist unzulässig; es läge ein Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) vor; steuerrechtliche Besonderheit: Verpflichtung zur Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten mit einer (Rest-)Laufzeit von zwölf Monaten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG)
- c) Soweit es sich nicht um Geldschulden oder Darlehensverbindlichkeiten handelt und infolge dessen keine Rückzahlungsverpflichtung besteht, ist der Erfüllungsbetrag anzusetzen; er entspricht dem Nennwert der Verbindlichkeit.

VI. Barwert

1. Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind mit ihrem Barwert anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)
2. Der Barwert (Gegenwartswert) ist unter Berücksichtigung von Zinseszinsen nach mathematischen Regeln zu errechnen; bei Leibrenten ist die Lebenserwartung maßgebend; von entscheidender Bedeutung ist der Zinsfuß.

VII. Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Betrag

1. Bewertungsmaßstab für Rückstellungen; Rückstellungen sind in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)

2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
 - a) Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Betrag entspricht i.d.R. dem Erfüllungsbetrag; das ist der Betrag, den der Kaufmann nach den Verhältnissen vom Abschlussstichtag wahrscheinlich aufwenden muss, um die Leistung zu bewirken
 - b) Bei der Ermittlung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrages ist weder eine pessimistische noch eine optimistische Beurteilung maßgebend; erforderlich ist vielmehr eine realistische Einschätzung und Beurteilung des Kaufmanns; wegen der Ungewissheiten ist häufig eine Schätzung unvermeidlich
 - c) Erfahrungswerte der Vergangenheit; Pauschalierung
 - d) Maßgebend sind die jeweiligen Preisverhältnisse am Abschlussstichtag; zusätzliche Aufwendungen und Preissteigerungen erhöhen die Rückstellung in dem Geschäftsjahr, in dem die jeweiligen Umstände eingetreten sind.

3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB); steuerrechtlich nicht anzuerkennen (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG)
 - a) Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Betrag ist der Verpflichtungsüberschuss, d.h. die Unterdeckung; Unterscheidung zwischen schwebenden Einkaufs- und Verkaufsgeschäften
 - b) Beurteilung jedes Rechtsgeschäfts; Einzelbetrachtung, d.h. keine Saldierung der Gewinne und Verluste aus mehreren schwebenden Rechtsgeschäften; Verpflichtungsüberschuss als Saldogröße (Saldierung mit Vorteilen; Kompensationsbereich)
 - c) Vorrang der außerplanmäßigen Abschreibung von Vermögensgegenständen; Grundsatz der verlustfreien Bewertung
 - d) Verkaufsgeschäfte
 - aa) Handelsunternehmen
 - vereinbarter Kaufpreis
 - ./. Anschaffungskosten
 - ./. noch anfallende Aufwendungen
 -
 - = Rückstellung bei Unterdeckung (Verlust)

bb) Produktionsunternehmen
vereinbartes Entgelt
./ . aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten
./ . noch anfallende Aufwendungen (Teilkosten-
ansatz, Vollkostenansatz; str.)

= Rückstellung bei Unterdeckung (Verlust)

e) Einkaufsgeschäfte

aa) Differenz zwischen Entgelt (Kaufpreis) und niedrigerem Zeitwert

bb) Ausnahme: kein Verlust bei Weiterveräußerung; Berücksichtigung des voraussichtlichen Erlöses; Betrachtung der beiden schwebenden Geschäfte (Einkauf und anschließender Verkauf) als wirtschaftliche Einheit

f) Dauerschuldverhältnisse; Arbeitsverträge

aa) Restwertbetrachtung

bb) Ganzheitliche Betrachtung

4. Einzelheiten zur Bewertung; steuerrechtliche Besonderheiten

a) Bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass das Unternehmen nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit. a) EStG); realitätsgerechte Erfassung der Risiken; wichtig für Pauschal- und Sammelrückstellungen; bedeutsam für Rückstellungen für Gewährleistungen und Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung

b) Dotierung von Sachleistungsverpflichtungen mit Vollkosten, d.h. Einzelkosten und Gemeinkosten; steuerrechtlich Dotierung mit Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit. b) EStG); steuerrechtlich Parallele zur Wertuntergrenze für die Ermittlung der Herstellungskosten

c) Künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei der Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit. c) EStG); Gegenrechnung von Vorteilen (Vorteilsausgleich), die im unmittelbaren

wirtschaftlichen Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stehen; dieser Grundsatz gilt auch handelsrechtlich

- d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit. d) Satz 1 EStG); sog. unechte Ansammlungsrückstellungen (Verteilungsrückstellungen); Verteilung der Aufwendungen für eine am Abschlussstichtag feststehende Verpflichtung auf die Geschäftsjahre (Wirtschaftsjahre), die voraussichtlich für die Entstehung der Verpflichtung ursächlich sind; Erneuerungs-, Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen; Sonderregelung für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit. d) Satz 3 EStG)
- e) Besonderheit bei sog. echten Ansammlungsrückstellungen, bei denen die Höhe der Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen jedes Jahr steigt; Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen; keine zeitanteilige Ansammlung in gleichen Raten, sondern ratierlicher Aufbau entsprechend der wirtschaftlichen Nutzung (Ausbeute; Abbau von Bodenschätzen)
- f) Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB); steuerrechtliche Behandlung: Verpflichtung zur Abzinsung, wenn die zugrunde liegende Verbindlichkeit unverzinslich ist und eine (Rest-)Laufzeit von mindestens zwölf Monaten hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a lit e) Satz 1 und 2 EStG); ratierliche Aufzinsung über die Restlaufzeit

5. Pensionsrückstellungen

- a) Ansatz mit dem Barwert (Gegenwartswert); Ermittlung auf versicherungsmathematischer Grundlage unter Berücksichtigung der Lebenserwartung; die Höhe der Rückstellung hängt entscheidend von der Höhe des Zinsfußes ab.
- b) Steuerrechtlich Ansatz mit dem Teilwert (§ 6 a Abs. 3 EStG); Teilwert der Pensionsansparungen und der laufenden Pensionsleistungen ist der Barwert der künftigen Pensionsleistungen; das Gesetz legt dabei einen Zinsfuß von 6 % zugrunde (§ 6 a Abs. 3 Satz 3 EStG).
- c) In der Praxis wird handelsrechtlich vielfach der Betrag angesetzt, der sich auf der Grundlage des § 6 a Abs. 3 EStG ergibt.

D. Bewertungsmethoden

I. Ausgangspunkt

1. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
2. Großer Aufwand bei Massengütern und großen Mengen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; Waren; fertige Erzeugnisse; Werkzeuge; Flüssigkeiten); Durchbrechungen, die der Vereinfachung der Bewertung dienen.

II. Gruppenbewertung

1. Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige und annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (§ 240 Abs. 4 HGB).
2. Gleichartige Vermögensgegenstände sind insbesondere Erzeugnisse und Waren derselben Gattung; annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände sind gegeben, wenn ihre Preise nicht mehr als 20 % voneinander abweichen; auch bei annähernd gleichwertigen Vermögensgegenständen müssen gewisse Gemeinsamkeiten vorhanden sein.

III. Festbewertung

1. Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden oder ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt (§ 240 Abs. 3 Satz 1 HGB; Festwert). Unterstellung, dass die jährlichen Neuzugänge einerseits und die jährlichen Abgänge und Abschreibungen andererseits in etwa übereinstimmen; die Ausgaben für die Zugänge werden als Aufwand behandelt.

2. I.d.R. alle drei Jahre ist eine körperliche Bestandsaufnahme (Inventur) durchzuführen (§ 240 Abs. 3 Satz 2 HGB).
3. Steuerliche Behandlung: der Festwert ist zu korrigieren (erhöhen), sofern der auf der Grundlage der Inventur ermittelte Wert mehr als 10 % über dem Festwert liegt.
4. Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung steuerlich ein Sammelposten zu bilden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsguts EUR 150,00, aber nicht EUR 1.000,00 (jeweils ohne Umsatzsteuer) übersteigen; gewinnmindernde Auflösung des Sammelpostens im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Jahren in Höhe von jeweils 20 % (§ 6 Abs. 2a Satz 1 und 2 EStG); handelsrechtliche Anerkennung aus Praktikabilitätsgründen.

IV. Durchschnittsmethode

1. Ansatz des Durchschnittswerts aus Anfangsbestand und sämtlichen Zugängen, insbesondere für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren und fertige Erzeugnisse
2. Ansatz des gewogenen arithmetischen Mittels

V. Veräußerungs- und Verbrauchsfolgeverfahren

1. Für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens kann unterstellt werden, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind (§ 256 Satz 1 HGB).
2. Methoden
 - a) Fifo-Methode (first in-first out)
 - b) Lifo-Methode (last in-first out)
 - c) Steuerrechtliche Anerkennung der Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG)

3. Bedeutung der Fifo-Methode bei fallenden Preisen und der Lifo-Methode bei steigenden Preisen; die Anerkennung der Lifo-Methode bei der steuerlichen Gewinnermittlung dient dazu, die Besteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden.

VI. Retrograde Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

1. Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Abzug eines Rohgewinnaufschlags von den Verkaufspreisen
2. Der Rohgewinnaufschlag deckt die Kosten der allgemeinen Verwaltung und die Vertriebskosten und umfasst darüber hinaus die Gewinnspanne; Ableitung aus der Buchführung

E. Abschreibungen

I. Begriff

Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögensgegenständen in bestimmter Höhe entweder in regelmäßigen Abständen (turnusmäßig, planmäßig) oder aus besonderem Anlass (außerplanmäßig).

II. Arten

1. Planmäßige Abschreibungen
 - a) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist.
 - b) Derartige Vermögensgegenstände unterliegen dem technischen Verschleiß (Gebäude; technische Anlagen und Maschinen), der wirtschaftlichen Entwertung (Patente, Markenrechte) oder dem Verbrauch der Substanz (Braunkohlevorkommen, Kiesgrube).
 - c) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren oder verbrauchbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind nach einem vorher festgelegten Plan - unabhängig davon, ob und inwieweit tatsächlich eine Wertminderung eingetreten ist - auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

2. Außerplanmäßige Abschreibungen

a) Gegenstände (Objekte)

aa) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist

bb) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich unbeschränkt ist (Grund und Boden; Finanzanlagen)

cc) Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

b) Sowohl Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, als auch solche, die zeitlich unbeschränkt nutzbar sind, sind mit ihrem niedrigeren beizulegenden Wert (Zeitwert) anzusetzen, sofern es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt; zu diesem Zweck sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten um außerplanmäßige Abschreibungen zu verringern (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB); bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, sind außerplanmäßige Abschreibungen - soweit sie erforderlich sind - zusätzlich zu den planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen.

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände) können nicht durch Gebrauch oder Verbrauch genutzt werden; ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten können daher nur durch außerplanmäßige Abschreibungen verringert werden, wenn ihr Börsen- oder Marktpreis oder der ihnen sonst beizulegende niedrigere Wert (Zeitwert) unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB); die Wertminderung kann voraussichtlich dauernd oder vorübergehend sein.

3. Steuerrechtliche Abschreibungen; Abschreibungen, die dazu dienen, die Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer ausschließlich steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§§ 254 Satz 1, 279 Abs. 2 HGB); Anwendungsfälle: Teilwertabschreibung auf Vorräte, der handelsrechtlich keine außerplanmäßige Abschreibung entspricht; erhöhte Absetzungen; Sonderabschreibungen; umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

III. Funktionen

1. Periodengerechte Gewinnermittlung; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, werden auf die Geschäftsjahre verteilt, in denen die Vermögensgegenstände voraussichtlich genutzt werden und der Erzielung von Erträgen (Umsatzerlösen) dienen; periodische Verteilung der mit den planmäßigen Abschreibungen verbundenen Aufwendungen.
2. Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, dienen die planmäßigen Abschreibungen dazu, den Wertverzehr (Wertverlust) und die damit verbundene Verringerung des Zeitwerts zu berücksichtigen; Ursache des Wertverzehrs kann sein:
 - a) Technischer Verschleiß (Gebäude, technische Anlagen und Maschinen)
 - b) Wirtschaftliche Entwertung (Patente, Markenrechte)
 - c) Verbrauch der Substanz (Braunkohlevorkommen, Kiesgrube)
 - d) Technische und wirtschaftliche Verbesserungen und Neuerungen
3. Außerplanmäßige Abschreibungen dienen dazu,
 - a) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist,
 - b) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich unbegrenzt ist,
 - c) Vermögensgegenstände des Umlaufvermögensmit dem niedrigeren beizulegenden Wert (Zeitwert) anzusetzen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB); gemildertes Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) und strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB); Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

V. Abschreibungsberechtigung

1. Abschreibungsfähig sind nur Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), die zulässiger Weise in der Bilanz ausgewiesen werden.

2. Zur Abschreibung berechtigt und verpflichtet ist der rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstands (Wirtschaftsguts).

VI. Abschreibungsobjekte

1. Ausgangspunkt
 - a) Gegenstand der Abschreibung sind Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter)
 - b) Der Umfang der Abschreibungen, das sog. Abschreibungsvolumen, wird durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmt.
2. Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich beschränkt ist
 - a) Planmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - aa) Unbewegliche Vermögensgegenstände (Gebäude)
 - bb) Bewegliche Vermögensgegenstände
 - cc) Immaterielle Vermögensgegenstände
 - b) Außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
3. Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht beschränkt ist
Außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
4. Schwierigkeit der Abgrenzung von Vermögensgegenständen
 - a) Einheitlicher Vermögensgegenstand
 - b) Mehrere Vermögensgegenstände
 - c) Bedeutung vor allem bei Gebäuden und Gebäudeteilen
 - aa) Trennung zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits; mehrere Vermögensgegenstände
 - bb) Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang: ein einheitlicher Vermögensgegenstand

- cc) Selbstständiger Nutzungs- und Funktionszusammenhang: mehrere Vermögensgegenstände
- dd) Selbstständige Gebäudeteile unabhängig von der zivilrechtlichen Qualifikation als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes
 - Betriebsvorrichtungen
 - Einbauten für vorübergehende Zwecke; Mietereinbauten (Scheinbestandteile); Einbauten des Vermieters oder Verpächters
 - Ladeneinbauten, Ladenumbauten, Schaufensteranlagen und ähnliche Einbauten
 - Sonstige selbstständige Gebäudeteile

VII. Planmäßige Abschreibungen

1. Begriff; Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern), deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, auf die voraussichtliche (betriebsgewöhnliche) Nutzungsdauer
2. Bestimmung und Schätzung der Nutzungsdauer
 - a) Technischer und wirtschaftlicher Verschleiß (Abnutzung); wirtschaftliche und technische Verbesserungen
 - b) Vereinfachung durch amtliche AfA-Tabellen; Festlegung branchenbezogener typisierter Nutzungsdauern auf der Grundlage von Erfahrungen der Vergangenheit; in erster Linie steuerliche Bedeutung (Rechtssicherheit; Gleichbehandlung); faktische handelsrechtliche Geltung
3. Abschreibungsmethoden
 - a) Handelsrechtlich keine gesetzliche Regelung
 - b) Anerkannte, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Abschreibungsmethoden
 - aa) Lineare Abschreibungen; Abschreibungen in gleichen Jahresbeträgen (einheitlicher Prozentsatz) über die gesamte Nutzungsdauer
 - bb) Degressive Abschreibungen; Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen

- Geometrisch-degressive Abschreibung; Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen; die Höhe des jährlichen Abschreibungsbetrages ergibt sich aus der Anwendung des gleichen Prozentsatzes auf den jeweiligen Restbuchwert
 - Arithmetisch-degressive Abschreibung; Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen; der Abschreibungssatz wird gleichmäßig vermindert und statt auf den Restbuchwert auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angewandt (digitale Abschreibung)
- cc) Leistungsabhängige Abschreibung; die Abschreibungen werden auf die Leistungseinheit bezogen, indem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ins Verhältnis zu der geschätzten Gesamtleistung gesetzt werden; die jährlichen Abschreibungsbeträge werden pro Leistungseinheit verrechnet
- c) Steuerrechtliche Regelungen
- aa) Absetzung für Abnutzung - AfA - in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG); Geltung für abnutzbare Wirtschaftsgüter einschließlich Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteilen; Geltung auch für immaterielle Wirtschaftsgüter; Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
 - bb) Absetzung für Abnutzung - AfA - in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG); der Abschreibungssatz ist für die geometrisch-degressive Abschreibung vom Restbuchwert auf das Doppelte (im Jahre 2006 und 2007: das Dreifache) des linearen Abschreibungssatzes begrenzt und darf höchstens 20 % (im Jahre 2006 und 2007: 30 %) betragen (§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG); Geltung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; auch eine arithmetisch-degressive Absetzung für Abnutzung ist zulässig; Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); letztmalige Geltung für Anschaffungen (Zugänge) des Wirtschaftsgutes 2007
 - cc) Absetzung für Abnutzung - AfA - nach der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG); Absetzungen für Substanzverringerungen - AfS - (§ 7 Abs. 6 EStG); Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
 - dd) Besonderheiten bei der Abschreibung von Gebäuden, Außenanlagen und selbständigen Gebäudeteilen, sofern sie nicht bewegliche Wirtschaftsgüter

sind (Betriebsvorrichtungen; Scheinbestandteile) (§ 7 Abs. 4, 5, 5a EStG); Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)

4. Beibehaltung der Abschreibungsmethode
 - a) Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs.1 Nr. 6 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
 - b) Der Wechsel von der degressiven Abschreibungsmethode zur linearen Abschreibungsmethode ist zulässig, nicht aber der umgekehrte Wechsel (handelsrechtlich anerkannt; steuerrechtlich in § 7 Abs. 3 EStG geregelt)

VIII. Außerplanmäßige Abschreibungen

1. Begriff; Berücksichtigung des im Vergleich zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedrigeren beizulegenden Werts (Zeitwerts); Bedeutung des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
2. Verpflichtung zur außerplanmäßigen Abschreibung
 - a) Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB); gilt sowohl für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich beschränkt ist, als auch für solche, deren Nutzungsdauer zeitlich unbeschränkt ist (Grund und Boden; Finanzanlagen); gemildertes Niederstwertprinzip; Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG)
 - b) Wertminderungen des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB); gilt unabhängig davon, ob die Wertminderung voraussichtlich vorübergehend oder dauerhaft ist; strenges Niederstwertprinzip; Grundsatz der Maßgeblichkeit im Falle der voraussichtlich dauerhaften Wertminderung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
3. Berechtigung zur außerplanmäßigen Abschreibung
 - a) Voraussichtlich vorübergehende Wertminderung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB; Bewertungswahlrecht); bei Kapitalgesellschaften gilt diese Regelung nur für Finanzanlagen (§ 279 Abs. 1

Satz 2 HGB); keine steuerrechtliche Anerkennung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG)

- b) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens dürfen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muss (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB; Bewertungswahlrecht); Durchbrechung des Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB); keine steuerrechtliche Anerkennung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
- c) Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB; Bewertungswahlrecht); bewusste Bildung stiller Reserven; bei Kapitalgesellschaften unzulässig (§ 279 Abs. 1 Satz 1 HGB); keine steuerrechtliche Anerkennung
- d) Abschreibungen, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer ausschließlich steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§§ 254 Satz 1, 279 Abs. 2 HGB); umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

4. Steuerrechtliche Regelungen

- a) Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung - AfaA - (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG); technische Abnutzung durch Beeinträchtigung der Substanz des Wirtschaftsguts (Beschädigung, Zerstörung u.a.); wirtschaftliche Abnutzung durch Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Nutzungsfähigkeit (neue Erfindung; technischer Fortschritt); die AfaA ist nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern zulässig; sie setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut linear oder nach der Leistung abgeschrieben wird; sie ist nicht an den steuerlichen Teilwert gebunden; umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- b) Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Substanzverringerung - AfaS - (§ 7 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 7 EStG); umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- c) Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Teilwertabschreibungen) bei einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2

EStG); anders als bei der AfaA - Minderung aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen - kommt es bei der Teilwertabschreibung auf die Ursache der Wertminderung nicht an; Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)

- d) Erhöhte Absetzungen (anstelle der Normalabschreibungen; z.B. nach §§ 7 d, 7 h bis 7 k EStG); umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- e) Sonderabschreibungen (neben den Normalabschreibungen; z.B. nach §§ 7 f, 7 g EStG); umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

F. Zuschreibungen

I. Begriff; Zulässigkeit

1. Erhöhung des Wertansatzes eines Vermögensgegenstands, sofern es sich nicht um die Erhöhung des Bestands an unfertigen und fertigen Erzeugnissen handelt
2. Kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), sofern die Zuschreibung nicht dazu führt, dass die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden; Anschaffungswertprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB); Zuschreibung dient dazu, Fehler bei der planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibung zu korrigieren oder außerplanmäßige Abschreibungen rückgängig zu machen, die sich als nicht notwendig erwiesen haben.

II. Handelsrechtliche Regelung

1. Kaufmann; Personenhandelsgesellschaft
 - a) Ein Einzelkaufmann und Personenhandelsgesellschaften dürfen den niedrigeren Wertansatz nach § 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 sowie Abs. 4 beibehalten, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB); dasselbe gilt für einen niedrigeren Wert, der auf eine nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung beruht (§ 254 Satz 2 i.V.m. § 253 Abs. 5 HGB).
 - b) Konsequenz: Beibehaltungswahlrecht; Zuschreibungswahlrecht
2. Kapitalgesellschaft

- a) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 vorgenommen oder ein niedrigerer Wert angesetzt, der auf eine nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§§ 254 Satz 1, 279 Abs. 2 HGB), und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung - unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären - zuzuschreiben (§ 280 Abs. 1 Satz 1 HGB); das Beibehaltungswahlrecht (Zuschreibungswahlrecht) nach §§ 253 Abs. 5, 254 Satz 2 HGB gilt nicht (§ 280 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- b) Konsequenz: Zuschreibungspflicht; Wertaufholungsgebot.
- c) Beibehaltungswahlrecht (Zuschreibungswahlrecht) unter den Voraussetzungen des § 280 Abs. 2 HGB; läuft leer und hat daher keine praktische Bedeutung; Grund: nach den Vorschriften über die steuerrechtliche Gewinnermittlung besteht kein Beibehaltungswahlrecht, wenn die Gründe und Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung u.a. weggefallen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG).

III. Steuerrechtliche Regelung

1. Entfällt der Grund für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung - AfaA - (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG), ist hierfür in späteren Wirtschaftsjahren eine Zuschreibung vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG).
2. Entfällt der Grund für eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Substanzverringerung - AfaS - in einem späteren Wirtschaftsjahr (§ 7 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 7 EStG), ist eine Zuschreibung vorzunehmen (§ 7 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 7 EStG).
3. Ein niedrigerer Teilwert darf nur angesetzt und beibehalten werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung fortbesteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 4 und Nr. 2 Satz 2 und 3 EStG); Konsequenz: Es besteht eine Zuschreibungspflicht (Wertaufholungsgebot).
4. Generelle Konsequenz: Zuschreibungspflicht; Wertaufholungsgebot

§ 7 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung und Bewertung

A. Begriff und Herleitung

I. Begriff, Funktion

1. Gesetzliche Grundlage: §§ 238 Abs. 1, 243 Abs. 1 HGB; § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB
2. Allgemeine Grundsätze für die Buchführung (formelle GoB) und darüber hinausgehend für die Bilanzierung und Bewertung (materielle GoB)
3. Gesetzlich geregelte Grundsätze (insbesondere § 252 Abs. 1 HGB); gesetzlich nicht geregelte Grundsätze
4. Funktion: Ergänzung der gesetzlichen Regelungen

II. Herleitung

1. Tatsächliche Übung und Handhabung der Kaufleute (sog. induktive Methode)
2. Herleitung aus dem Zweck der gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften (sog. deduktive Methode)

B. Formelle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung und Bewertung

I. Klarheit des Jahresabschlusses (Bilanzklarheit)

1. Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 2 HGB)
2. Anforderungen an die Buchführung; sie muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB).

3. Konkretisierung, Konsequenzen
 - a) Saldierungsverbot (§§ 246 Abs. 2, 247 Abs. 1 HGB)
 - b) Verpflichtung, den Jahresabschluss in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB)
 - c) Verpflichtung, zeitgerecht und geordnet zu buchen (§ 239 Abs. 2 HGB)
 - d) Verpflichtung, Jahresabschlüsse und Buchführungsunterlagen geordnet aufzubewahren (§ 257 Abs. 1 HGB)

4. Grundsatz des true and fair view
 - a) Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB); Grundsatz der wahrheitsgetreuen Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse (true and fair view).
 - b) Der Grundsatz kann bei Kapitalgesellschaften die Bilanzierung und Bewertung nur in Ausnahmefällen (Grenzfällen) beeinflussen, da alle wesentlichen Fragen gesetzlich geregelt sind; insbesondere führt er nicht zu einer generellen Einschränkung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten.
 - c) Führen besondere Umstände im Einzelfall dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

II. Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot)

1. Bilanz; Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet (saldiert) werden; Grundstücksrechte dürfen nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 HGB)

2. Gewinn- und Verlustrechnung; Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen verrechnet (saldiert) werden (§ 246 Abs. 2 HGB)

3. Bedeutung: vollständiger Einblick in Zusammensetzung und Struktur der Vermögensgegenstände und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge

III. Formelle Jahresabschlusskontinuität (formelle Bilanzkontinuität)

1. Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist grundsätzlich beizubehalten (§ 265 Abs. 1 Satz 1 HGB); Ausweisstetigkeit
2. Bedeutung: Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse
3. Durchbrechungen sind nur in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände zulässig (§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB).
4. Nach dem Gesetz handelt es sich bei dem Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität (Ausweisstetigkeit) um eine Gliederungsvorschrift für Kapitalgesellschaften; es handelt es sich jedoch um einen allgemein gültigen (formellen) Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung und Bewertung.

C. Materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung und Bewertung

I. Grundsatz der Vollständigkeit (Bilanzwahrheit)

1. Vollständige Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
2. Vollständige Erfassung sämtlicher Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
3. Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte bleiben unberührt (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
4. Konsequenzen
 - a) Vollständige und richtige Erfassung der Geschäftsvorfälle; sichere und geordnete Aufbewahrung von Unterlagen und Belegen (§ 257 Abs. 1 HGB)
 - b) Verbot, falsche Konten in der Buchführung einzurichten oder Falschbuchungen vorzunehmen

- c) Verpflichtung, die Vermögensgegenstände bestandsmäßig vollständig aufzunehmen

II. Fortführungsprinzip (Going-Concern-Prinzip)

1. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
2. Bedeutung für Bilanzierung und Bewertung
3. Entgegenstehende tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten
 - a) Tatsächliche Gegebenheiten; Beschluss des Gesellschaftsorgans über die Stilllegung eines Unternehmensbereichs
 - b) Rechtliche Gegebenheiten; Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens; Beschluss des Gesellschaftsorgans über die Auflösung (Liquidation) einer Gesellschaft
4. Konsequenzen, wenn der Fortführung der Unternehmenstätigkeit tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen
 - a) Bilanzierung; Passivierung von Sozialplanverpflichtungen
 - b) Bewertung; Ansatz von Zerschlagungswerten (Liquidationswerten; Einzelveräußerungserlöse)

III. Realisationsprinzip

1. Gewinne sind nur (erst) zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert (verwirklicht) sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbs. HGB); der Grundsatz gilt für die Bilanzierung und die Bewertung
2. Erträge
 - a) Sind auszuweisen, sobald die Entstehung der ihnen zugrundeliegenden Forderung feststeht oder mit Sicherheit zu erwarten ist und ihre Höhe feststellbar ist;

das ist der Zeitpunkt, zu dem der Kaufmann die von ihm geschuldete Leistung bewirkt; Objektivierung und hinreichende Konkretisierung der Forderung

- b) Beim Kauf (Tausch) muss der Verkäufer den Kaufvertrag wirtschaftlich erfüllt haben; das ist der Fall, wenn das wirtschaftliche Eigentum an dem verkauften Gegenstand auf den Käufer übergegangen ist; Voraussetzung für die Gewinnrealisierung ist somit:
- Die Vertragserfüllung durch den Kaufmann; Vornahme der Erfüllungshandlungen
 - Der Übergang der (Preis-)Gefahr auf den Käufer
 - Die Berechtigung zur Forderung der Gegenleistung (Erteilung der Rechnung)
- c) Bei langfristiger Auftragsfertigung (Anlagenbau; Werftindustrie; Kraftwerksbau) stellt sich das Problem der Teilgewinnrealisierung; Teilleistungen führen jedenfalls dann zur Gewinnrealisierung, wenn es sich um selbstständig abgrenzbare und infolgedessen abrechenbare Leistungen handelt; abweichend von diesem Grundsatz ist eine Teilgewinnrealisierung auch ohne selbstständig abgrenzbare (abrechenbare) Teilleistungen zulässig, wenn die Teilgewinnrealisierung dazu dient, eine angemessene Verteilung des Gewinns auf mehrere Geschäftsjahre auf der Grundlage des Fertigungsfortschritts vorzunehmen (percentage of completion); Voraussetzung ist, dass
- sich die Erlöse, die den intern festgelegten Leistungen zuzuordnen sind, hinreichend sicher bestimmen lassen und
 - auf Grund der noch zu erbringenden Leistungen keine Verluste zu erwarten sind
- d) Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ist der Anspruch des Gesellschafters (Aktionärs) auf Auszahlung des anteiligen Jahresüberschusses oder Bilanzgewinns (Gewinnanspruch; Dividendenanspruch) grundsätzlich erst verwirklicht, wenn die Gesellschafterversammlung (Hauptversammlung) den Beschluss über die Ergebnisverwendung (Gewinnausschüttung) gefasst hat; fehlt es an dem Beschluss der Gesellschafterversammlung (Hauptversammlung), ist eine Gewinnrealisierung gleichwohl gegeben, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass die Gesellschafter (Aktionäre) schon am Abschlussstichtag entschlossen waren, das Jahresergebnis oder den Bilanzgewinn

vollständig oder teilweise auszuschütten; das gilt nur in Ausnahmefällen (sog. phasengleiche Vereinnahmung); handelsrechtlich besteht unter bestimmten Voraussetzungen ein Aktivierungswahlrecht (Rechtsprechung des BGH); das gilt nicht mit steuerrechtlicher Wirkung, weil es an einem Wirtschaftsgut fehlt (Rechtsprechung des BFH). Bei Personenhandelsgesellschaften entsteht der Anspruch auf Auszahlung des anteiligen Jahresüberschusses (Gewinnanspruch) mit dem Ende des Geschäftsjahres (§§ 120 Abs. 1 und 2, 121 Abs. 1 bis 3, 122 Abs. 1 HGB; §§ 167 Abs. 1 und 2, 168 Abs. 1 und 2, 169 Abs. 1 Satz 2 1. Halbs. HGB), sofern der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes regelt; setzt der Gesellschaftsvertrag - wie bei der Kapitalgesellschaft - einen Beschluss der Gesellschafterversammlung voraus, entsteht der Gewinnanspruch erst mit der Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung.

3. Aufwendungen

- a) Aufwendungen sind unabhängig von den Erträgen bereits dann zu erfassen, wenn eine Verbindlichkeit bis zum Abschlussstichtag entstanden ist oder zukünftig entstehen wird und die wesentlichen rechtlichen oder wirtschaftlichen Ursachen bereits verwirklicht sind; bedeutsam für Rückstellungen
- b) Aufwendungen werden nach dem Realisationsprinzip in dem Geschäftsjahr ausgewiesen (erfasst), dem die Erträge zuzuordnen sind, die durch die Aufwendungen gedeckt (alimentiert) worden sind (Alimentationsgedanke); bedeutsam für Rückstellungen (str.; nicht abschließend geklärt)

IV. Imparitätsprinzip

1. Begriff; unterschiedliche Behandlung von Gewinnen (positiven Erfolgsbeiträgen) und Verlusten (negativen Erfolgsbeiträgen); Berücksichtigung in verschiedenen Geschäftsjahren (Rechnungsperioden) (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); das Imparitätsprinzip gilt für die Bilanzierung und die Bewertung
2. Konsequenzen
 - a) Gewinne sind nur (erst) zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert (verwirklicht) sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbs. HGB)

- b) Risiken und Verluste sind dagegen bereits dann zu berücksichtigen, wenn sie bis zum Abschlussstichtag entstanden (rechtlich oder tatsächlich verursacht und hinreichend konkretisiert) sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 1. Halbs. HGB); Hintergrund ist das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

3. Anwendungsfälle

- a) Niederstwertprinzip
 - aa) Gemildertes Niederstwertprinzip; Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)
 - bb) Strenges Niederstwertprinzip; Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
- b) Höchstwertprinzip bei der Bewertung von Schulden, insbesondere Verbindlichkeiten; ist der Zeitwert einer Verbindlichkeit gesunken - bspw. weil die zugrunde liegende Forderung unverzinslich oder niedrig verzinslich ist oder sich der Wechselkurs verringert hat -, darf die Verbindlichkeit nicht mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden; ist der Zeitwert dagegen gestiegen, ist die Verbindlichkeit mit dem erhöhten Wert anzusetzen
- c) Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)

V. Vorsichtsprinzip

1. Begriff; es ist vorsichtig zu bewerten, so dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden (rechtlich oder tatsächlich verursacht und hinreichend konkretisiert) sind, berücksichtigt werden, selbst wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 1. Halbs. HGB); der Grundsatz gilt für die Bilanzierung und Bewertung
2. Bedeutung
 - a) Gläubigerschutz

- b) Begrenzung von Entnahmen (Personenhandelsgesellschaften) und Gewinnausschüttungen (Kapitalgesellschaften)

3. Konsequenzen

- a) Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- b) Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbs. HGB); Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- c) Anschaffungswertprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- d) Verbot, die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals zu aktivieren (§ 248 Abs. 1 HGB)
- e) Verbot der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB); Verbot der Aktivierung des selbstgeschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwerts (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB)
- f) Berechtigung, außerplanmäßige Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen (§ 253 Abs. 4 HGB); gilt nur für Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften, nicht dagegen für Kapitalgesellschaften (§ 279 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- g) Niederstwertprinzip
 - aa) Gemildertes Niederstwertprinzip; Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)
 - bb) Strenges Niederstwertprinzip; Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
- h) Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)

VI. Bilanzidentität

1. Begriff

- a) Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmen;

Bilanzzusammenhang (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB); der Grundsatz gilt für die Bilanzierung und Bewertung

- b) Doppelfunktion des Jahresabschlusses - der Bilanz - als Schlussbilanz des abgelaufenen und als Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres (sog. Zweischnidigkeit der Bilanz)

2. Konsequenz

Zu hohe oder zu niedrige Wertansätze in der Bilanz gleichen sich im Laufe der Geschäftsjahre von selbst aus, so dass der Gesamtgewinn (Totalgewinn) zutreffend ausgewiesen wird.

VII. Materielle Bilanzkontinuität (Bewertungsstetigkeit)

1. Begriff

- a) Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB); grundsätzliches Verbot, die bisher angewandten Bewertungsmethoden zu ändern (Willkürverbot; gebundenes Ermessen); die Regelung gilt für gesetzlich geregelte oder faktisch bestehende Bewertungsmethoden und -wahlrechte, nicht dagegen für Bilanzierungswahlrechte.
- b) Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gilt nur für die im vorangegangenen Geschäftsjahr angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, nicht dagegen für die im laufenden Geschäftsjahr angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände; es gibt keinen Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung (h.M.); Ausnahme: Willkürverbot

2. Bedeutung

Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse aufeinanderfolgender Geschäftsjahre

3. Konsequenzen

- a) Beibehaltung der Abschreibungsmethode für die planmäßige Abschreibung der Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)

- b) Beibehaltung der Grundsätze (Methoden) für die außerplanmäßige Abschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) und des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
 - c) Ausübung der Bewertungswahlrechte (Einziehungswahlrechte) bei der Ermittlung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB)
4. Änderung der Bewertungsmethoden und -verfahren; Änderung der Ausübung von Bewertungswahlrechten
- a) Die Abweichung ist nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig (§ 252 Abs. 2 HGB)
 - b) Es müssen sachliche Gründe vorliegen; sie sind bspw. gegeben, wenn
 - aa) sich die tatsächlichen Umstände geändert haben
 - bb) die Vermögens- und Ertragslage anders als bisher dargestellt werden soll

VIII. Stichtagsprinzip

1. Begriff
- a) Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB); maßgebend sind die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse am Abschlussstichtag, das gilt auch dann, wenn die jeweiligen Umstände dem Kaufmann erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (sog. wertaufhellende Tatsachen; § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); das Stichtagsprinzip gilt für die Bilanzierung und die Bewertung.
 - b) Das Stichtagsprinzip ist konsequente Folge der Notwendigkeit, den Jahresabschluss zu einem bestimmten Zeitpunkt (Abschlussstichtag) aufzustellen; er bedeutet einen künstlichen Einschnitt in das unternehmerische Geschehen.
2. Wertaufhellende und wertbestimmende Tatsachen
- Umstände, die bis zum Abschlussstichtag eingetreten sind, dem Kaufmann jedoch erst in der Zeit nach dem Abschlussstichtag bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden (sog. wertaufhellende Tatsachen), sind zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); maßgebend sind die jeweiligen objektiven Umstände, so

dass die besseren Erkenntnisse zu berücksichtigen sind; Umstände, die die Vermögens- und Ertragslage erst nach dem Abschlussstichtag verändert haben (sog. wertbestimmende oder wertbegründende Tatsachen), dürfen dagegen nicht berücksichtigt werden.

3. Ausnahme

- a) Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens zulässig, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muss (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB); Wertansatz unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Ansatz des zukünftigen niedrigeren Zeitwerts
- b) Keine steuerrechtliche Anerkennung; handelsrechtliches Bewertungswahlrecht

IX. Grundsatz der Einzelbewertung

1. Begriff

Vermögensgegenstände und Schulden sind einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB); der Grundsatz der Einzelbewertung gilt für die Bilanzierung und die Bewertung

2. Bedeutung

- a) Kein Ausgleich von Wertminderungen und Wertsteigerungen
- b) Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB); Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

3. Ausnahmen

- a) Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB)
- b) Festwert (§ 240 Abs. 3 HGB); Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG)
- c) Durchschnittsbewertung
- d) Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren (§ 256 Satz 1 HGB)

- e) Pauschalrückstellungen, sofern die Risiken einzeln nicht zu ermitteln sind (Rückstellungen für Gewährleistungen und Gewährleistungen, denen keine rechtliche Verpflichtung zugrunde liegt)
- f) Fremdwährungsforderungen und Fremdwährungsverbindlichkeiten dürfen unter bestimmten Voraussetzungen als sog. Bewertungseinheit (geschlossene Position) betrachtet werden; Voraussetzungen:
 - aa) Identische Währung
 - bb) Identische Fälligkeit und Fristigkeit
 - cc) Sicherung durch Devisentermingeschäfte

X. Grundsatz der Wesentlichkeit (Wirtschaftlichkeit)

1. Begriff

- a) Unwesentliche Einflussgrößen und Faktoren bei der Bilanzierung und Bewertung dürfen außer Betracht gelassen werden; Modifikation (Einschränkung) der Grundsätze der Klarheit des Jahresabschlusses und der Vollständigkeit
- b) Der Aufwand für die Buchführung und den Jahresabschluss muss in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Ergebnis stehen; Abwägung von Aufwand und Nutzen; unverhältnismäßiger und unzumutbarer Aufwand ist dem Kaufmann nicht abzuverlangen, wenn die jeweiligen Einflussgrößen und Faktoren den Jahresabschluss nur in so geringem Umfang beeinflussen, dass sie für den Adressaten ohne Bedeutung sind

- 2. Keine gesetzliche Regelung; das Prinzip der Wesentlichkeit (Wirtschaftlichkeit) kommt aber in einer Vielzahl einzelner Vorschriften zum Ausdruck

XI. Nominalwertprinzip

1. Begriff

Der Jahresabschluss wird in Euro aufgestellt; Grundlage ist der Nennbetrag der Währung (§ 244 HGB); die Kaufkraft des Geldes (Inflation) spielt bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung keine Rolle

2. Konsequenzen

Inflationsbedingte Preissteigerungen erhöhen die Umsatzerlöse und werden dadurch als Gewinn (Scheingewinn) ausgewiesen; es besteht keine Möglichkeit, die Preissteigerung (Inflation) bei der Bilanzierung oder Bewertung zu berücksichtigen; Ausnahme: Anwendung von Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren (§ 256 Satz 1 HGB; Fifo-Methode, Lifo-Methode)

§ 8 Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher Rechnungslegung (Jahresabschluss) und steuerlicher Gewinnermittlung (Steuerbilanz)

I. Ausgangspunkt: Grundsatz der Maßgeblichkeit

1. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); rechtliche Verbindlichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung, sofern sich aus steuerrechtlichen Vorschriften und Grundsätzen nicht etwas anderes ergibt (§ 5 Abs. 2 bis 6 EStG); maßgeblich und damit rechtlich verbindlich ist nur die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Rechnungslegung
2. Die Aufstellung einer gesonderten Steuerbilanz ist nicht erforderlich; es genügt der handelsrechtliche Jahresabschluss, der durch Zusätze oder Anmerkungen an die steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen ist (Überleitungsrechnung; § 60 Abs. 2 EStDV)
3. Die Maßgeblichkeit und damit Verbindlichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung gilt für die Bilanzierung (Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden dem Grunde nach) und die Bewertung (Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden der Höhe nach); die abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften und Grundsätze sind zu beachten (§ 5 Abs. 2 bis 6 EStG).

II. Konsequenzen für die Bilanzierung

1. Bilanzierungsgebote

- a) Grundsatz: Aktivierungspflicht von Vermögensgegenständen und Passivierungspflicht von Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen)
- b) Abgrenzung zwischen Vermögensgegenstand (handelsrechtliche Gewinnermittlung) und Wirtschaftsgut (steuerliche Gewinnermittlung)
- c) Besonderheiten bei der Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandels- gesellschaften
 - aa) Handelsrechtlich handelt es sich um einen Vermögensgegenstand.
 - bb) Steuerrechtlich handelt es sich nicht um ein Wirtschaftsgut.

2. Bilanzierungsverbote

- a) Verbot der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB); das Bilanzierungsverbot gilt auch steuerrechtlich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG); gleichermaßen gilt das Verbot des Ansatzes eines selbstgeschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwerts (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- b) Die Grundsätze über die Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7 1. Halbs. EStG) sind vorrangig; das gilt handelsrechtlich und steuerlich; insofern besteht auch bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern) des Anlagevermögens kein Aktivierungsverbot; § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG gelten insoweit nicht (h.M.); auf diese Weise wird die präzise Abgrenzung der unternehmerischen (betrieblichen) Vermögenssphäre von der privaten Vermögenssphäre gewährleistet.
- c) Trotz handelsrechtlicher Passivierungspflicht dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) steuerrechtlich nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG; steuerrechtliches Passivierungsverbot)

3. Bilanzierungshilfen

- a) Aktivierung von Aufwendungen, obwohl es sich nicht um einen Vermögensgegenstand handelt
 - aa) Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 Satz 1 HGB)

- bb) Aktive Abgrenzung für latente Steuern (§ 274 Abs. 2 HGB)
 - b) Keine Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung; es handelt sich um ein ausschließlich handelsrechtliches Instrument, das dazu dient, den Ausweis eines Jahresfehlbetrages, einer Unterbilanz oder einer bilanziellen Überschuldung (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag; § 268 Abs. 3 HGB) zu vermeiden.
4. Bilanzierungswahlrechte
- a) Aktivierungswahlrechte; handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte führen zu einer Aktivierungspflicht bei der steuerlichen Gewinnermittlung; Anwendungsfälle:
 - aa) Aktivierungswahlrecht - als Bilanzierungshilfe ausgestaltet (h.M.) - für den entgeltlich erworbenen (derivativen) Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB); steuerrechtliche Aktivierungspflicht (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)
 - bb) Aktivierungswahlrecht für das Disagio (Damnum) bei der Aufnahme eines Darlehens (§ 250 Abs. 3 Satz 1 HGB); steuerrechtliche Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG)
 - b) Passivierungswahlrechte; handelsrechtliche Passivierungswahlrechte führen zu einem Passivierungsverbot bei der steuerlichen Gewinnermittlung; wichtigster Fall: Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB)
 - c) Grund für die Unbeachtlichkeit handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte und Passivierungswahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung: keine Gestaltung des steuerlichen Gewinns durch Ausübung von Bilanzierungswahlrechten; Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

III. Konsequenzen für die Bewertung

1. Grundsatz: die den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Bewertung von Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern) und Schulden ist grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend (verbindlich), sofern sich nicht aus steuerrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen etwas anderes ergibt (§ 5 Abs. 6; §§ 6, 7 EStG)

2. Abschreibungsmethoden für Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), deren Nutzung zeitlich beschränkt ist
 - a) Handelsrechtliches Bewertungswahlrecht (Methodenwahlrecht) für die planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - aa) Lineare Abschreibungsmethode
 - bb) Degressive Abschreibungsmethode
 - b) Steuerrechtliches Bewertungswahlrecht (Methodenwahlrecht) für die Absetzung für Abnutzung
 - aa) Lineare Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG)
 - bb) Geometrisch-degressive Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 7 Abs. 2 EStG); letztmalig für Zugänge des Wirtschaftsjahres 2007
 - c) Besonderheiten für Gebäude und Gebäudeteile (§ 7 Abs. 4, 5 und 5 a EStG)

3. Konsequenz
 - a) Handelsrechtliches und steuerrechtliches Bewertungswahlrecht
 - b) Die Ausübung des Bewertungswahlrechts bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend.

4. Einbeziehungswahlrechte bei der Ermittlung der Herstellungskosten
 - a) Handelsrechtliche Einbeziehungswahlrechte (§ 255 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB); handelsrechtliche Wertuntergrenze (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB); handelsrechtliche Wertobergrenze (§ 255 Abs. 2 Satz 2 bis 4 HGB)
 - b) Grundsätzlich keine Anerkennung der handelsrechtlichen Einbeziehungswahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung (Abschn. 6.3 Abs. 4 EStR 2005); Ausnahme: Einbeziehungswahlrechte nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB; steuerrechtliche Wertuntergrenze (§ 255 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB); steuerrechtliche Wertobergrenze (§ 255 Abs. 2 Satz 2 bis 4 HGB); Grund: Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns; Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

- c) Konsequenz: Je nach Ausübung der handelsrechtlichen Einbeziehungswahlrechte Abweichung (Divergenz) zwischen handelsrechtlicher Rechnungslegung und steuerlicher Gewinnermittlung

5. Steuerrechtliche Bewertungswahlrechte

- a) Ist der Teilwert von Wirtschaftsgütern auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden; in diesem Fall ist eine Teilwertabschreibung zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG); es besteht somit steuerrechtlich - anders als handelsrechtlich - keine Verpflichtung, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, sondern ein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht.
- b) Sind die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung erfüllt und handelt es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (§ 253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB), ist handelsrechtlich der niedrigere beizulegende Wert (Zeitwert) anzusetzen; dieser Wertansatz ist auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgebend (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); der handelsrechtlich zwingende (gebotene) Wertansatz ist somit auch steuerlich bindend; für das steuerrechtliche Bewertungswahlrecht besteht kein Raum.
- c) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich beschränkt oder zeitlich unbeschränkt ist, besteht bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung für den Kaufmann und die Personenhandelsgesellschaft das Bewertungswahlrecht, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB); der handelsrechtliche Wertansatz ist in diesem Falle für die steuerliche Gewinnermittlung nicht maßgebend, weil steuerrechtlich eine voraussichtlich dauernde Wertminderung erforderlich ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG)
- d) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens ist eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung vorzunehmen; strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB); in diesem Falle ist der handelsrechtliche Wertansatz nicht verbindlich für die steuerliche Gewinnermittlung, weil steuerrechtlich eine voraussichtlich dauernde Wertminderung erforderlich ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

- e) Das Recht, außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens vorzunehmen, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muss (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen; es handelt sich um ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht, dem kein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht entspricht.
- f) Außerplanmäßige Abschreibungen, die im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung für Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften handelsrechtlich zulässig sind (§ 253 Abs. 4 HGB), sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen; insofern besteht kein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht.
- g) Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht (Beibehaltungswahlrecht) für Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften, einen niedrigeren Wertansatz nach § 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 und Abs. 4 beizubehalten (§§ 253 Abs. 5, 280 Abs. 1 Satz 2 HGB), ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen; steuerrechtlich ist zu jedem Abschlussstichtag zwingend eine Zuschreibung (Wertaufholung) vorzunehmen, wenn die Gründe für die Teilwertabschreibung nicht mehr bestehen, d.h. keine voraussichtlich dauernde Wertminderung der Wirtschaftsgüter mehr besteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG).

V. Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit)

1. Ausgangspunkt: steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG); Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, d.h. faktische Abhängigkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung von der steuerlichen Gewinnermittlung
2. Steuerrechtliche Wahlrechte können sich auf die Bilanzierung (Bilanzansatz dem Grunde nach) und die Bewertung (Bilanzansatz der Höhe nach) beziehen.
3. Anwendungsfälle
 - a) Steuerrechtliche Abschreibungen; steuerrechtliches Bewertungswahlrecht

- aa) Teilwertabschreibungen, insbesondere bei Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern) des Umlaufvermögens, die über die handelsrechtlichen außerplanmäßigen Abschreibungen hinausgehen (Abschn. 6.8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStR 2005)
 - bb) Erhöhte Absetzungen (anstelle der Absetzung für Abnutzung; z.B. nach §§ 7 d, 7 h bis 7 k EStG)
 - cc) Sonderabschreibungen (zusätzlich zur Absetzung für Abnutzung, z.B. nach §§ 7 f, 7 g EStG)
 - dd) Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionswirtschaftsgut (§ 6 b Abs. 1 EStG)
- b) Steuerrechtliche Bilanzierungswahlrechte; steuerrechtliches Passivierungswahlrecht
- aa) Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage (sog. steuerfreie Rücklage) nach steuerrechtlichen Vorschriften
 - bb) Wichtige Fälle:
 - Reinvestitionsrücklage (§ 6 b Abs. 3 EStG)
 - Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 6.5 Abs. 4 EStR 2005)

4. Handelsrechtliche Regelungen

- a) Steuerrechtliche Abschreibungen; Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer ausschließlich steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§ 254 Satz 1 HGB); handelsrechtlich handelt es sich um außerplanmäßige Abschreibungen; aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 254 Satz 1 HGB sind die steuerrechtlichen Abschreibungen auch handelsrechtlich zulässig; für Kapitalgesellschaften bestimmt § 279 Abs. 2 HGB zusätzlich, dass die steuerrechtlichen Abschreibungen nur insoweit vorgenommen werden dürfen, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass sie sich aus dem Jahresabschluss - der Bilanz - ergeben; in dieser Regelung kommt die umgekehrte Maßgeblichkeit zum Ausdruck; steuerrechtlich ist die umkehrte Maßgeblichkeit umfassend in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt.

- b) Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen vom Ertrag zulässig sind, dürfen im Jahresabschluss gebildet werden (§ 247 Abs. 3 Satz 1 HGB); sie sind als Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen (§ 247 Abs. 3 Satz 2 HGB); derartige Passivposten, die eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage (steuerfreie Rücklage) enthalten, sind somit handelsrechtlich zulässig; für Kapitalgesellschaften bestimmt § 273 Satz 1 HGB zusätzlich, dass der Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3 HGB) nur insoweit gebildet werden darf, als das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass der Sonderposten im Jahresabschluss - der Bilanz - gebildet wird; darin kommt die umgekehrte Maßgeblichkeit zum Ausdruck; steuerrechtlich ist die umgekehrte Maßgeblichkeit umfassend in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt.

5. Bedeutung der umgekehrten Maßgeblichkeit

- a) Bei den steuerrechtlichen Abschreibungen und bei den Rücklagen, die den steuerlichen Gewinn mindern dürfen (steuerfreie Rücklagen), handelt es sich um Steuervergünstigungen.
- b) Der Grundsatz der umkehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) und der damit verbundene Zwang, bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung parallel zur steuerlichen Gewinnermittlung zu verfahren, soll die Finanzkraft der Unternehmen stärken; nicht nur bei der steuerlichen Gewinnermittlung, sondern auch bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung soll der Jahresüberschuss (Bilanzgewinn) verringert werden mit dem Ziel, dass insoweit keine Gewinnausschüttung möglich ist; die damit verbundene Ausschüttungssperre, gilt aber nur für Kapitalgesellschaften; für den Kaufmann und die Personenhandelsgesellschaften besteht dagegen keine derartige Ausschüttungssperre; Entnahmen sind grundsätzlich unabhängig von der Höhe des Jahresüberschusses möglich.

6. Konsequenzen

- a) Beeinträchtigung der Aussagekraft des Jahresabschlusses; Verfälschung der handelsrechtlichen Rechnungslegung; Beeinträchtigung des Grundsatzes des true and fair view (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB)
- b) Bei der Kapitalgesellschaft bestehen Angabepflichten im Anhang (§ 285 Nr. 5 HGB)

§ 9 Steuervergünstigungen im Jahresabschluss

I. Begriff und Wirkung

1. Begriff

Steuerrechtliche Vorschriften, die dazu dienen, bestimmte im allgemeinen Interesse liegende wirtschafts- und sozialpolitische Zwecke zu fördern; es handelt sich um Lenkungsnormen, die durch bestimmte Anreize Unternehmen zu einem bestimmten Verhalten - bspw. Investitionen in bestimmte Wirtschaftsgüter - veranlassen sollen.

2. Wirkung

Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, d.h. des steuerlichen Gewinns (Kaufmann; Personenhandels-gesellschaft) oder des zu versteuernden Einkommens (Kapitalgesellschaften); im Vordergrund steht der Zins- und Liquiditätseffekt durch Aufschieben von Steuerzahlungen in die Zukunft; typischerweise handelt es sich nicht um (endgültige) Steuerbefreiungen

II. Arten

1. Steuerrechtliche Abschreibungen; steuerrechtliche Bewertungswahlrechte

- a) Teilwertabschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die über die handelsrechtlich gebotenen außerplanmäßigen Abschreibungen hinausgehen (Abschn. 6.8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStR 2005)
- b) Erhöhte Absetzungen (anstelle der Absetzung für Abnutzung, z.B. nach §§ 7 d, 7 h bis 7 k EStG)
- c) Sonderabschreibungen (zusätzlich zur Absetzung für Abnutzung, z.B. nach §§ 7 f, 7 g EStG)
- d) Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionswirtschaftsgut (§ 6 b Abs. 1 EStG)

2. Steuerfreie Rücklagen; steuerrechtliches Passivierungswahlrecht

- a) Reinvestitionsrücklage (§ 6 b Abs. 3 EStG)
- b) Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 6.5 Abs. 4 EStR 2005)

III. Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit

1. Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG); steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind m.a.W. bei der steuerlichen Gewinnermittlung nur anzuerkennen, wenn der Kaufmann von ihnen auch handelsrechtlich Gebrauch macht; dadurch kehrt sich die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) um; die handelsrechtliche Rechnungslegung wird faktisch - im Falle der Ausnutzung der steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte - abhängig von der steuerlichen Gewinnermittlung.
2. Konsequenz: Beeinträchtigung der Aussagekraft des Jahresabschlusses; Verfälschung der handelsrechtlichen Rechnungslegung; Beeinträchtigung des Grundsatzes des true and fair view bei Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB)

IV. Handelsrechtliche Regelung

1. Steuerrechtliche Abschreibungen

Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer ausschließlich steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§ 254 Satz 1 HGB); handelsrechtlich handelt es sich um außerplanmäßige Abschreibungen; aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 254 Satz 1 HGB sind die steuerrechtlichen Abschreibungen auch handelsrechtlich zulässig; für Kapitalgesellschaften bestimmt § 279 Abs. 2 HGB zusätzlich, dass die steuerrechtlichen Abschreibungen nur insoweit vorgenommen werden dürfen, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass sie sich aus dem Jahresabschluss - der Bilanz - ergeben; in dieser Regelung kommt die umgekehrte Maßgeblichkeit zum Ausdruck; steuerrechtlich ist die umkehrte Maßgeblichkeit umfassend in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt.

2. Sonderposten mit Rücklageanteil

Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen vom Ertrag zulässig sind, dürfen im Jahresabschluss gebildet werden (§ 247 Abs. 3 Satz 1 HGB); sie

sind als Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen (§ 247 Abs. 3 Satz 2 HGB); derartige Passivposten, die eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage (steuerfreie Rücklage) enthalten, sind somit handelsrechtlich zulässig; für Kapitalgesellschaften bestimmt § 273 Satz 1 HGB zusätzlich, dass der Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3 HGB) nur insoweit gebildet werden darf, als das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass der Sonderposten im Jahresabschluss - der Bilanz - gebildet wird; darin kommt die umgekehrte Maßgeblichkeit zum Ausdruck; steuerrechtlich ist die umgekehrte Maßgeblichkeit umfassend in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt.

V. Einzelheiten

1. Steuerrechtliche Abschreibungen (siehe unter II.)
2. Geringwertige Wirtschaftsgüter; Sammelposten
 - a) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, müssen im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten - ohne Umsatzsteuer - für das einzelne Wirtschaftsgut EUR 150,00 nicht übersteigen (sog. geringwertige Wirtschaftsgüter; § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG)
 - b) An einer selbstständigen Nutzung fehlt es, wenn das Wirtschaftsgut nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind (§ 6 Abs. 2 Satz 2 EStG).
 - c) Zweck und Funktion der Regelung: Erleichterung der Buchführungs- und Jahresabschlussarbeiten
 - d) Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts ein Sammelposten zu bilden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten - ohne Umsatzsteuer - für das

einzelne Wirtschaftsgut EUR 150,00, aber nicht EUR 1.000,00 übersteigen (§ 6 Abs. 2a Satz 1 EStG); der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 gewinnmindernd aufzulösen (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG)

e) jeweils handelsrechtliche Anerkennung aus Praktikabilitätsgründen

3. Übertragung stiller Reserven

a) Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 6 b Abs. 1 EStG)

aa) Voraussetzungen; Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG)

bb) Erwerb bestimmter Ersatzwirtschaftsgüter (Reinvestition) im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG)

cc) Übertragung des bei der Veräußerung des Wirtschaftsguts entstandenen Gewinns, d.h. der aufgedeckten stillen Reserve, auf das Ersatzwirtschaftsgut (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG)

dd) Wirkung des Abzugs der aufgedeckten stillen Reserve von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts wie Sonderabschreibung; dadurch Verringerung des Buchwerts; Konsequenz: bei der Absetzung für Abnutzung (Abschreibung) - insbesondere bei Gebäuden - ist die Bemessungsgrundlage der Betrag, der nach Abzug der aufgedeckten stillen Reserve verbleibt (§ 6 b Abs. 6 EStG); unabhängig von der Absetzung für Abnutzung entsteht infolge des verringerten Buchwerts ein höherer Veräußerungsgewinn bei einer späteren Veräußerung

ee) Effekt: Aufschub der Besteuerung; Zins- und Liquiditätseffekte; keine (endgültige) Steuerbefreiung

b) Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage (steuerfreie Rücklage; § 6 b Abs. 3 Satz 1 EStG)

aa) Keine Übertragung des bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter entstandenen Gewinns, d.h. der dabei aufgedeckten stillen Reserve, auf Ersatzwirtschaftsgüter

- bb) Stattdessen Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage (steuerfreien Rücklage; § 6 b Abs. 3 Satz 1 EStG)
 - cc) In den folgenden vier Wirtschaftsjahren besteht die Möglichkeit, einen Betrag bis zur Höhe der steuerfreien Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Ersatzwirtschaftsgüter (Reinvestition) abzuziehen; der Abzug muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts stattfinden (§ 6 b Abs. 3 Satz 2 EStG)
 - dd) Anforderungen an die Ersatzwirtschaftsgüter (§ 6 b Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 EStG)
 - ee) Gewinnerhöhende Auflösung der steuerfreien Rücklage in Höhe des Betrages, der von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts abgezogen wird (§ 6 b Abs. 3 Satz 4 EStG)
 - ff) Gewinnerhöhende Auflösung der steuerfreien Rücklage, wenn es in den folgenden vier Wirtschaftsjahren (bei neu hergestellten Gebäuden sechs Wirtschaftsjahren) nicht zur Anschaffung oder Herstellung von Ersatzwirtschaftsgütern (Reinvestition) kommt (§ 6 b Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG); in diesem Falle Verzinsungspflicht für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die steuerfreie Rücklage bestanden hat, mit 6 % p.a. des aufgelösten Rücklagenbetrags (§ 6 b Abs. 7 EStG); das gilt auch, wenn die steuerfreie Rücklage zu einem früheren Zeitpunkt gewinnerhöhend aufgelöst wird, weil keine Absicht der Reinvestition mehr besteht; die Zinsen sind nicht als Betriebsausgabe abziehbar.
 - gg) Effekt: Aufschiebung der Besteuerung; Zins- und Liquiditätseffekte; keine (endgültige) Steuerbefreiung
- c) Umgekehrte Maßgeblichkeit
- aa) Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 6 b Abs. 1 EStG); handelsrechtliche Rechtsgrundlage: §§ 254 Satz 1, 279 Abs. 2 HGB; umfassende Regelung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG
 - bb) Bildung einer steuerfreien Rücklage setzt handelsrechtlich den Ausweis eines Sonderpostens mit Rücklageanteil voraus (§§ 247 Abs. 3, 273 Satz 1 HGB); umfassende Regelung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG

§ 10 Gewinnrealisierung durch steuerrechtliche Ersatztatbestände

I. Ausgangspunkt

1. Minderung des Unternehmensvermögens (Betriebsvermögens) aus außerbetrieblicher (privater) Veranlassung; Überführung von Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern) in die private Vermögenssphäre; Problem der Entstrickung
2. Überführung (Übertragung) von Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern); sonstige Wertabgaben aus dem Unternehmen (Nutzungen; Leistungen)
3. Problem bei einzelkaufmännischen Unternehmen und Personengesellschaften; Parallele bei Kapitalgesellschaften: verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

II. Handelsrecht

1. Keine gesetzliche Regelung
2. Überführung von Vermögensgegenständen oder sonstige Wertabgaben (Nutzungen; Leistungen) aus dem Unternehmensvermögen in das Privatvermögen haben handelsrechtlich keine (weiteren) Rechtsfolgen

III. Steuerrecht

1. Gesetzliche Regelung; Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)
2. Arten der Entnahme
 - a) Barentnahme
 - b) Sachentnahme
 - c) Nutzungsentnahme
 - d) Leistungsentnahme

- e) Konsequenz: Keine Beschränkung auf Wirtschaftsgüter; Erfassung sämtlicher Minderungen (Wertabgaben) des Betriebsvermögens aus außerbetrieblicher (privater) Veranlassung

3. Rechtsfolgen

- a) Entnahmen dürfen den steuerlichen Gewinn nicht mindern (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- b) Ansatz von Wirtschaftsgütern mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG); Gewinnrealisierung, sofern in den Wirtschaftsgütern stille Reserven enthalten sind; steuerrechtlicher Ersatztatbestand
- c) Über die Gewinnrealisierung hinaus Erfassung sämtlicher Wertabgaben aus dem Betriebsvermögen aus außerbetrieblicher (privater) Veranlassung, d.h. Wirtschaftsgüter einerseits und Nutzungen und Leistungen andererseits; keine Minderung des Betriebsvermögens aus privaten Motiven; Ziel: Erfassung des korrekten steuerlichen Gewinns

4. Konsequenz für die Bewertung der Entnahme

- a) Barentnahme: Nennwert; keine stillen Reserven
- b) Sachentnahme; Teilwert (Aufdeckung stiller Reserven)
- c) Nutzungen: Selbstkosten
- d) Leistungen: Selbstkosten

§ 11 Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

I. Handelsrecht

- 1. Keine gesetzliche Regelung
- 2. Begriff; Änderung (Korrektur) eines fehlerhaften oder fehlerfreien Jahresabschlusses nach dessen Feststellung; keine Unterscheidung zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (wie im Steuerrecht)

3. Nach Feststellung des Jahresabschlusses ist eine Änderung (Korrektur) eines fehlerhaften Jahresabschlusses zulässig, aber nicht zwingend erforderlich, wenn die Auswirkungen des Fehlers im Jahresabschluss im laufenden Geschäftsjahr (in laufender Rechnung) berücksichtigt werden können; eine Änderung (Korrektur) des Jahresabschlusses ist nur dann zwingend erforderlich, wenn es sich um gravierende Fehler handelt und der Jahresabschluss infolgedessen kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.
4. Ein fehlerfreier Jahresabschluss darf nach dessen Feststellung grundsätzlich ohne zeitliche Grenze geändert (korrigiert) werden; die Änderung (Korrektur) darf jedoch nicht willkürlich sein; es müssen wichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe bestehen. Auch bei einem wichtigen Grund ist eine Änderung (Korrektur) unzulässig, wenn sie in bestehende Rechte der Gesellschafter oder Aktionäre oder Dritter eingreift; Rechte der Gesellschafter oder Aktionäre sind insbesondere Gewinnansprüche (Dividendenansprüche) auf Grund des Beschlusses der Gesellschafterversammlung oder Hauptversammlung über die Verwendung des Jahresergebnisses oder Bilanzgewinns

II. Steuerrecht

1. Bilanzberichtigung
 - a) Begriff; Ersetzung eines fehlerhaften (unzulässigen) durch einen zutreffenden (zulässigen) Bilanzansatz (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG); der Fehler kann die Bilanzierung oder Bewertung betreffen; maßgebend sind die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag; spätere bessere Erkenntnisse führen nicht zur nachträglichen Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses
 - b) Steuerrechtlich findet eine „Rückwärtsberichtigung“ bis zur Fehlerquelle statt, sofern nicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist; ein fehlerhafter Ansatz bei der Bilanzierung oder Bewertung wird im ersten steuerrechtlich noch offenen (berichtigungsfähigen) Veranlagungszeitraum ergebniswirksam korrigiert; steuerrechtlich hat die zutreffende Besteuerung der einzelnen Geschäftsvorfälle Vorrang vor im Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung; Erfordernis der Fortschreibung der Bilanzberichtigung

- c) In der Praxis stellt sich - insbesondere nach steuerlichen Außenprüfungen - die Frage, ob der handelsrechtliche Jahresabschluss an die Ergebnisse der steuerlichen Außenprüfung angepasst wird; es gelten die vorstehend erläuterten Grundsätze zur Änderung (Korrektur) des fehlerhaften Jahresabschlusses; vielfach findet eine handelsbilanzielle Änderung (Korrektur) im laufenden Geschäftsjahr statt, in dem die Ergebnisse der steuerlichen Außenprüfung feststehen; dadurch kommt es zu Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen Jahresabschluss und der steuerlichen Gewinnermittlung.

2. Bilanzänderung

- a) Begriff; Ersetzung eines fehlerfreien (zulässigen) Bilanzansatzes durch einen anderen fehlerfreien (zulässigen) Bilanzansatz (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2); wichtigster Fall: geänderte Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten
- b) Wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) setzt eine Bilanzänderung grundsätzlich eine entsprechende Änderung (Korrektur) des handelsrechtlichen Jahresabschlusses voraus; das gilt nicht, wenn die Maßgeblichkeit im Einzelfall durchbrochen ist
- c) Eine Bilanzänderung - nach Einreichung des Jahresabschlusses beim Finanzamt - ist grundsätzlich unzulässig (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG); eine Ausnahme gilt jedoch insoweit, als dadurch die aus einer Bilanzberichtigung - Korrektur fehlerhafter Bilanzierung oder Bewertung - resultierende Gewinnänderung kompensiert werden kann, d.h. soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den steuerlichen Gewinn reicht; die Bilanzänderung muss im engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Bilanzberichtigung stehen
- sachlicher Zusammenhang; die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung müssen sich auf dieselbe Bilanz beziehen
 - zeitlicher Zusammenhang; die Bilanzänderung muss unverzüglich nach der Bilanzberichtigung stattfinden