

**Stiftung Marktwirtschaft**  
**Kommission Steuergesetzbuch**

**Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG)**

Stand: Juli 2006

**Inhaltsverzeichnis:**

|   |    |
|---|----|
| Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) .....                            | 1  |
| I. Gewinnermittlung .....   | 5  |
| § 1 Gewinnermittlung.....   | 5  |
| II. Bilanz .....  | 5  |
| 1. Begriffe .....   | 5  |
| § 2 Wirtschaftsgüter.....   | 5  |
| § 3 Verpflichtungen.....  | 5  |
| § 4 Schwebende Geschäfte.....   | 6  |
| § 5 Geschäftswert.....  | 6  |
| § 6 Bewertungseinheiten .....   | 6  |
| § 7 Entnahmen und Einlagen.....   | 6  |
| 2. Zurechnung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen.....        | 6  |
| § 8 Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen.....                     | 6  |
| § 9 Zuordnung .....   | 7  |
| 3. Bilanzansatz .....   | 7  |
| § 10 Ansatzpflichten .....  | 7  |
| § 11 Rückstellungen .....   | 7  |
| 4. Bewertung .....  | 8  |
| § 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....   | 8  |
| § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter.....  | 8  |
| § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten.....                                    | 8  |
| § 15 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffungen.....                    | 9  |
| § 16 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter..... | 9  |
| § 17 Abschreibungen.....  | 11 |
| § 18 Alternative Bewertung.....   | 11 |
| § 19 Sammelabschreibung .....   | 12 |
| § 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter.....                                   | 12 |
| § 21 Bewertung von Verbindlichkeiten .....  | 13 |
| § 22 Bewertung von Rückstellungen.....  | 13 |
| § 24 Bewertungseinheiten .....  | 14 |
| § 25 Bewertung von Entnahmen.....   | 14 |
| 5. Sondervorschriften für bestimmte Unternehmenszweige .....                      | 15 |
| 6. Formvorschriften.....  | 15 |
| § 28 Buchführungsgrundsätze .....   | 15 |
| § 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung. ....                  | 15 |
| § 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.....         | 15 |
| § 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen .....               | 16 |
| § 32 Inventar.....  | 17 |
| § 33 Inventurvereinfachungsverfahren.....   | 17 |
| § 34 Bewilligung von Erleichterungen .....  | 18 |

|  |    |
|--|----|
| § 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung.....                               | 18 |
| § 36 Gliederung der Bilanz .....   | 18 |
| § 37 Darstellung des Eigenkapitals.....  | 18 |
| § 38 Ermächtigung.....   | 19 |
| III. Vereinfachte Gewinnermittlung.....  | 19 |
| § 39 Zulässigkeit der vereinfachten Gewinnermittlung .....                       | 19 |
| § 40 Gewinn der vereinfachten Gewinnermittlung.....                              | 19 |
| § 41 Betriebseinnahmen.....  | 19 |
| § 42 Betriebsausgaben.....   | 20 |
| § 43 Tausch.....   | 20 |
| § 44 Zufluss und Abfluss.....  | 20 |
| § 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode.....                                   | 20 |
| Verordnung über weitere Formvorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung ..... | 22 |
| Besondere Aufzeichnungspflichten.....  | 22 |
| § 1 Aufzeichnung des Wareneingangs.....  | 22 |
| § 2 Aufzeichnung des Wareneingangs.....  | 22 |
| § 3 Dokumentation von Bewertungseinheiten .....                                  | 23 |
| Begründungen.....  | 24 |
| Vorwort.....   | 24 |
| Aufbau des Gesetzes .....  | 26 |
| Zu § 1 Gewinnermittlung.....   | 26 |
| § 1 Gewinnermittlung.....  | 26 |
| Zu § 2 Wirtschaftsgüter.....   | 27 |
| § 2 Wirtschaftsgüter.....  | 27 |
| Wirtschaftlicher Vorteil jeder Art:.....   | 28 |
| Nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar: .....                         | 28 |
| Verspricht, zukünftigen Nutzen zu erbringen:.....                                | 28 |
| Immaterielle Wirtschaftsgüter (Abs. 2) .....                                     | 29 |
| Zu § 3 Verpflichtungen.....  | 30 |
| § 3 Verpflichtungen.....   | 30 |
| Definition der Verpflichtungen.....  | 30 |
| Verpflichtung kein Wirtschaftsgut.....   | 31 |
| Zu § 4 Schwebende Geschäfte.....   | 31 |
| § 4 Schwebende Geschäfte.....  | 31 |
| Zu § 5 Geschäftswert.....  | 31 |
| § 5 Geschäftswert.....   | 31 |
| Zu § 6 Bewertungseinheit .....   | 32 |
| § 6 Bewertungseinheiten .....  | 32 |
| 1. Zur Bewertungseinheitspflicht (Abs. 1 Satz 1).....                            | 33 |
| 2. Zu Wahlbewertungseinheiten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1).....                         | 34 |
| 3. Zur Portfolio-Einheit (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) .....                             | 36 |
| 4. Ende der Bewertungseinheit.....   | 36 |
| Zu § 7 Entnahmen und Einlagen.....   | 37 |
| § 7 Entnahmen und Einlagen.....  | 37 |
| Zu § 8 Zurechnung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen .....  | 38 |
| § 8 Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen .....                   | 38 |
| 1. Erläuterungen zu Abs. 2 .....   | 38 |
| 2. Erläuterungen zu Abs. 3 .....   | 38 |
| Zu § 9 Zuordnung .....   | 38 |
| § 9 Zuordnung .....  | 38 |
| Abs. 1 .....   | 39 |
| Abs. 2: .....  | 39 |
| Zu § 10 Ansatzpflichten .....  | 40 |
| § 10 Ansatzpflichten .....   | 40 |
| 1. Erläuterungen zu Abs. 1 .....   | 40 |
| 2. Erläuterungen zu Abs. 2 .....   | 41 |

|   |    |
|---|----|
| 3. Erläuterungen zu Abs. 3 .....  | 41 |
| Zu § 11 Rückstellungen .....  | 41 |
| § 11 Rückstellungen .....   | 41 |
| 1. Allgemein.....   | 42 |
| 2. Drittschuldverhältnis/Außenverpflichtung .....                                 | 42 |
| 3. Rechtlicher Vergangenheitsbezug/Unabwendbarkeit.....                           | 43 |
| 4. Wirtschaftlicher Vergangenheitsbezug/matching principle.....                   | 43 |
| 5. Verpflichtungskonkretisierung/Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit .....          | 44 |
| 6. Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen.....                           | 44 |
| 7. Drohverlustrückstellungen .....  | 44 |
| Zu § 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....                                      | 45 |
| § 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze .....  | 45 |
| Zu § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter.....                                     | 46 |
| § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter.....  | 46 |
| Zu § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten.....                                 | 46 |
| § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten.....                                    | 46 |
| § 15 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffungen.....                    | 47 |
| Zu § 16 Übergang stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter..... | 47 |
| § 16 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter..... | 47 |
| Zu § 17 Abschreibungen.....   | 49 |
| § 17 Abschreibungen.....  | 49 |
| Zu § 18 Alternative Bewertung.....  | 49 |
| § 18 Alternative Bewertung.....   | 49 |
| Zu § 19 Sammelabschreibung .....  | 51 |
| § 19 Sammelabschreibung .....   | 51 |
| Zu § 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter.....                                | 53 |
| § 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter.....                                   | 53 |
| Zu § 21 Bewertung von Verbindlichkeiten.....                                      | 54 |
| § 21 Bewertung von Verbindlichkeiten .....  | 54 |
| Abs. 1: .....   | 54 |
| Abs. 2: .....   | 55 |
| Zu § 22 Bewertung von Rückstellungen.....   | 55 |
| § 22 Bewertung von Rückstellungen.....  | 55 |
| c) Verteilung und Ansammlung von Erfüllungsbeträgen.....                          | 56 |
| Zu § 24 Bewertung von Bewertungseinheiten.....                                    | 62 |
| § 24 Bewertungseinheiten .....  | 62 |
| Zu § 25 Bewertung von Entnahmen und Einlagen .....                                | 65 |
| § 25 Bewertung von Entnahmen.....   | 65 |
| Zu § 26 Bewertung von Einlagen .....  | 66 |
| Zu § 27 Kosten .....  | 66 |
| Bemerkung zu Teil 5 – Sondervorschriften für bestimmte Unternehmenszweige .....   | 67 |
| Allgemeine Begründung der Sondervorschriften .....                                | 67 |
| 1. Sondervorschriften für Kreditinstitute .....                                   | 67 |
| 2. Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen (und Pensionsfonds).....       | 71 |
| 3. Bausparkassen.....   | 73 |
| Vorbemerkungen zu den Formvorschriften .....                                      | 73 |
| Zu § 28 Buchführungsgrundsätze .....  | 74 |
| § 28 Buchführungsgrundsätze .....   | 74 |
| Zu § 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung .....               | 74 |
| § 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung. ....                  | 74 |
| Zu § 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.....      | 74 |
| § 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.....         | 74 |
| Zu § 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen .....            | 75 |
| § 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen .....               | 75 |
| Zu § 32 Inventar .....  | 76 |
| § 32 Inventar.....  | 76 |

|   |    |
|---|----|
| Zu § 33 Inventurvereinfachungsverfahren.....                  | 76 |
| § 33 Inventurvereinfachungsverfahren.....                     | 76 |
| Zu § 34 Bewilligung von Erleichterungen .....                 | 77 |
| § 34 Bewilligung von Erleichterungen .....                    | 77 |
| Zu § 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung.....         | 77 |
| § 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung.....            | 77 |
| Zu § 36 Gliederung der Bilanz .....                           | 78 |
| § 36 Gliederung der Bilanz .....                              | 78 |
| Zu § 37 Darstellung des Eigenkapitals.....                    | 78 |
| § 37 Darstellung des Eigenkapitals.....                       | 78 |
| Zu § 38 Ermächtigung .....                                    | 79 |
| § 38 Ermächtigung.....  | 79 |
| Vorbemerkungen zu der vereinfachten Gewinnermittlung.....     | 79 |
| Zu § 39 Zulässigkeit der vereinfachten Gewinnermittlung ..... | 80 |
| Zu § 40 Gewinn .....  | 80 |
| Zu § 41 Betriebseinnahmen.....                                | 81 |
| Zu § 42 Betriebsausgaben.....                                 | 82 |
| Zu § 43 Zufluss und Abfluss .....                             | 83 |
| Zu § 44 Anlagenverzeichnis.....                               | 83 |
| Zu § 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode.....             | 85 |

## I. Gewinnermittlung

### § 1 Gewinnermittlung

(1) Der Gewinn für Zwecke der Unternehmensbesteuerung ist auf der Grundlage eines Betriebsvermögensvergleichs gemäß Absatz 2 zu ermitteln, soweit er nicht vereinfacht gemäß § 39 ermittelt werden kann.

(2) <sup>1</sup>Beim Betriebsvermögensvergleich ist zunächst der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Eigenkapital und dem steuerlichen Eigenkapital zum vorausgehenden Bilanzstichtag auszuweisen. <sup>2</sup>Das steuerliche Eigenkapital ist aus der Steuerbilanz zu ermitteln. <sup>3</sup>Der Unterschiedsbetrag, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, ist der Gewinn. <sup>4</sup>Der Gewinn, verändert um steuerliche Korrekturen aus anderen Gesetzen, ist der Steuergewinn.

(3) <sup>1</sup>Die Steuerbilanz ist zum 31. Dezember des jeweiligen Kalenderjahres zu erstellen. <sup>2</sup>Mit Zustimmung des Finanzamts kann ein von Satz 1 abweichender Bilanzstichtag gewählt werden. <sup>3</sup>Bei abweichenden Bilanzstichtagen gilt der Steuergewinn des Wirtschaftsjahrs als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(4) Beschränkt sich die Steuerpflicht nur auf die inländischen Teile eines Unternehmens, so finden die Vorschriften dieses Gesetzes nur auf diese Unternehmensteile Anwendung.

## II. Bilanz

### 1. Begriffe

#### § 2 Wirtschaftsgüter

(1) Wirtschaftsgut ist ein wirtschaftlicher Vorteil jeder Art, der nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar ist und einen zukünftigen Nutzen zu erbringen verspricht.

(2) <sup>1</sup>Ein immaterieller Vorteil ist nur dann ein Wirtschaftsgut, wenn er identifizierbar ist und beherrscht werden kann. <sup>2</sup>Identifiziert werden kann ein Vorteil jedenfalls dann, wenn er nicht nur zusammen mit dem Unternehmen verwertet werden kann. <sup>3</sup>Die Beherrschung setzt die Macht voraus, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu verschaffen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken.

#### § 3 Verpflichtungen

<sup>1</sup>Verpflichtungen sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. <sup>2</sup>Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag ihrer Entstehung und Höhe nach feststehen. <sup>3</sup>Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag ihrer Entstehung oder Höhe nach nicht feststehen (Verbindlichkeitsrückstellung). <sup>4</sup>Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind Verpflichtungsüberschüsse aus am Bilanzstichtag bestehenden vertraglichen Leistungsbeziehungen (Drohverlustrückstellung).

#### **§ 4 Schwebende Geschäfte**

<sup>1</sup>Schwebende Geschäfte sind gegenseitige Verträge, die von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt sind. <sup>2</sup>Das Fortbestehen unwesentlicher Nebenpflichten hindert die Erfüllung nicht.

#### **§ 5 Geschäftswert**

<sup>1</sup>Der Geschäftswert ist der Unterschiedsbetrag zwischen der für den Erwerb eines Unternehmens bewirkten Gegenleistung und der Summe der Anschaffungskosten aller Wirtschaftsgüter abzüglich der Verpflichtungen. <sup>2</sup>Er gilt als abnutzbares Wirtschaftsgut.

#### **§ 6 Bewertungseinheiten**

(1) <sup>1</sup>Eine Bewertungseinheit sind alle Wirtschaftsgüter, Verpflichtungen und schwebende Geschäfte, die untereinander in einem Sicherungszusammenhang stehen, so dass sich Chancen und Risiken vollständig ausgleichen. <sup>2</sup>Zu einer Bewertungseinheit können Wirtschaftsgüter, Verpflichtungen und schwebende Geschäfte auch dann zusammengefasst werden, wenn

1. sich Chancen und Risiken im Zeitpunkt der erstmaligen Bildung ausgleichen und die Sicherungswirkung für den gesamten Zeitraum des Sicherungszusammenhangs zuverlässig nachweisbar ist oder
2. die Risiken aus Wirtschaftsgütern, Verpflichtungen und schwebenden Geschäften im Sinne des § 1 Abs. 12 Nr. 1 KWG gleichartig sind (Portfolio-Einheit).

(2) Eine Bewertungseinheit erlischt mit Beendigung des Sicherungszusammenhangs.

#### **§ 7 Entnahmen und Einlagen**

(1) <sup>1</sup>Entnahme ist die zeitweise oder dauerhafte Verwendung oder Nutzung eines Entnahmegegenstandes durch den Unternehmensträger oder Beteiligten des Unternehmensträgers für sich, für ihren Haushalt oder für andere unternehmensfremde Zwecke. <sup>2</sup>Gegenstand einer Entnahme können Wirtschaftsgüter, Nutzungen oder Leistungen sein. <sup>3</sup>Als Entnahme gilt auch die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte, soweit durch die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zu einem ausländischen Betriebsstättenvermögen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entfällt.

(2) <sup>1</sup>Einlage ist die Zuführung eines Einlagegegenstandes zum Unternehmen durch den Unternehmensträger oder Beteiligte des Unternehmensträgers. <sup>2</sup>Als Einlage gilt auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer nicht im Inland belegenen Betriebsstätte ins Inland, soweit durch die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zu dem inländischen Betriebsvermögen Betriebsstättenvermögen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wird.

## **2. Zurechnung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen**

#### **§ 8 Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen. <sup>2</sup>Übt ein Anderer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut aus (wirtschaftlicher Eigentümer), so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. <sup>3</sup>Dies ist insbesondere der Fall, wenn er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut

wirtschaftlich ausschließen kann oder wenn er die wesentlichen Chancen und Risiken, die mit dem Eigentum verbunden sind, trägt.

(2) <sup>1</sup>Verpflichtungen sind dem Schuldner zuzurechnen. <sup>2</sup>Trägt ein Anderer die wirtschaftliche Last bei der Erbringung der Verpflichtung, so ist diesem die Verpflichtung zuzurechnen. <sup>3</sup>Die drohende nachrangige Inanspruchnahme einer anderen Person als des Schuldners verändert die Zurechnung der Verpflichtung zum Schuldner nicht.

(3) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Leasingverhältnissen, Wertpapierpensionsgeschäften und der Wertpapierleihe zu erlassen.

### **§ 9 Zuordnung**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie geeignet sind, den betrieblichen Zweck zu fördern und zur Erreichung des betrieblichen Zwecks bestimmt sind. <sup>2</sup>Eine nur geringfügige tatsächliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu betrieblichen Zwecken führt nicht zu einer Zuordnung zum Betriebsvermögen.

(2) Verpflichtungen gehören zum Betriebsvermögen, wenn ihr Entstehungsgrund betrieblich veranlasst ist.

## **3. Bilanzansatz**

### **§ 10 Ansatzpflichten**

(1) <sup>1</sup>In der Bilanz sind alle zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen auszuweisen, sofern dem Ausweis kein Ansatzverbot entgegensteht. <sup>2</sup>Immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie zur Veräußerung bestimmt sind oder entgeltlich erworben wurden. <sup>3</sup>Die durch den Zufluss eines öffentlichen oder privaten Zuschusses bezweckte Leistung ist wie ein Verpflichtung auszuweisen (Zuschussverpflichtung).

(2) <sup>1</sup>Schwebende Geschäfte sind nicht anzusetzen. <sup>2</sup>Vorauszahlungen sind beim Leistenden und Zahlungsempfänger bis zur Erbringung der Gegenleistung wie eine Forderung oder Verpflichtung auszuweisen. <sup>3</sup>Aufwendungen für den Abschluss von Verträgen dürfen nicht aktiviert werden.

(3) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

### **§ 11 Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Verbindlichkeitsrückstellungen sind zu bilden für

1. am Bilanzstichtag rechtlich oder faktisch unabwendbar entstandene Verpflichtungen, deren Erfüllungsbetrag ungewiss ist, und für
2. zukünftig überwiegend wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen, bei denen der Erfüllungsaufwand am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist,

wenn die Inanspruchnahme aus der Verpflichtung am Bilanzstichtag überwiegend wahrscheinlich ist. <sup>2</sup>Gleichartige Verpflichtungen können zusammengefasst werden, wenn sich die überwiegende Wahrscheinlichkeit nur aus der Gesamtheit aller Verpflichtungen ergibt.

(2) Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn der Wert der noch zu erbringenden Leistung aus einem schwebenden Geschäft den Wert der noch zu erwartenden Gegenleistung übersteigt (Verpflichtungsüberschuss).

(3) <sup>1</sup>Versicherungsunternehmen haben versicherungstechnische Rückstellungen auch insoweit zu bilden, wie dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen sicher zu stellen. <sup>2</sup>Dabei sind die im Interesse der Versicherten erlassenen aufsichtsrechtlichen Vorschriften über die bei der Berechnung der Rückstellungen zu verwendenden Rechnungsgrundlagen einschließlich des dafür anzusetzenden Rechnungszinsfußes und über die Zuweisung bestimmter Kapitalerträge zu den Rückstellungen zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Versicherungstechnische Rückstellungen sind insbesondere Deckungsrückstellungen, Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle, Schwankungsrückstellungen und ähnliche Rückstellungen, Beitragsüberträge, Rückstellungen für Beitragsrückerstattung und Drohverlustrückstellungen. <sup>4</sup>Die Bundesregierung wird ermächtigt mit Zustimmung des Bundesrats Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen, unter welchen Voraussetzungen die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen gesichert ist, welcher Rechnungszinsfuß angemessen ist und wie die Rückstellungen im Einzelnen zu berechnen sind.

## 4. Bewertung

### § 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

(1) Bei der Bewertung der in der Bilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen gilt unter Beachtung des Realisations- und des Imparitätsprinzips insbesondere:

1. Die Werte in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurde.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen sind zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten; gleichartige Wirtschaftsgüter und gleichartige Verpflichtungen können für Zwecke der Bewertung in Gruppen zusammengefasst werden.
4. Bei der Bewertung sind alle vorhersehbaren Risiken, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, wenn sie bis zum Tag der Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind.

(2) Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Unternehmens sind die bisherigen Buchwerte fortzuführen, wenn nicht durch die Überführung ein veräußerungsähnlicher Tatbestand erfüllt wird. Veräußerungsähnliche Tatbestände sind ...

### § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter

Wirtschaftsgüter sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen, anzusetzen (fortgeschriebener Buchwert).

### § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten

(1) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die anfallen, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand für seine vorgesehene Verwendung zu bringen. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch alle einzeln zuordenbaren Nebenkosten sowie nachträgliche Aufwendungen, die die ursprüngliche Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts verbessern.



(2) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die bei der Herstellung eines Wirtschaftsguts durch Erwerb, Be- oder Verarbeitung bis zur Fertigstellung anfallen. <sup>2</sup>Zu den Herstellungskosten gehören auch nachträgliche Aufwendungen, soweit sie für die Erweiterung oder eine über die ursprüngliche Nutzungsmöglichkeit hinausgehende Verbesserung anfallen. <sup>3</sup>Zu den Herstellungskosten gehören alle der Herstellung einzeln zuordenbaren Material- und Fertigungskosten sowie Sondereinzelkosten der Fertigung. <sup>4</sup>Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie produktionsbezogene Verwaltungskosten sind einzubeziehen, soweit sie einer normalen Kapazitätsauslastung entsprechen. <sup>5</sup>Allgemeine Verwaltungskosten, Fremdkapital- und Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten.

(3) <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG gehören, soweit sie bei der Umsatzsteuer abgezogen werden können, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, auf deren Anschaffung oder Herstellung sie entfallen. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören auch als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter entfallen.

### **§ 15 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffungen**

(1) <sup>1</sup>Scheidet ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus, kann der Unterschiedsbetrag zwischen dem für das Ausscheiden Erhaltenen und dem Buchwert auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines zeitnah angeschafften oder hergestellten funktionsgleichen Wirtschaftsguts (Ersatzbeschaffung) übertragen werden. <sup>2</sup>Als Ersatzbeschaffung eines bebauten Grund und Bodens gilt auch das Gebäude des erworbenen Grundstücks.

(2) <sup>1</sup>Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Elementarereignissen wie Brand, Sturm oder Überschwemmung sowie durch andere unabwendbare Ereignisse wie insbesondere Diebstahl oder unverschuldeten Unfall ausscheidet; eine Mithaftung auf Grund Betriebsgefahr ist unschädlich. <sup>2</sup>Fälle eines behördlichen Eingriffs sind insbesondere Maßnahmen zur Enteignung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke.

(3) <sup>1</sup>Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahres des Ausscheidens, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne des Absatzes 1 eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist. <sup>2</sup>Eine Ersatzbeschaffung ist nicht mehr zeitnah, wenn sie nicht bis zum Ablauf des dem Ausscheiden folgenden Wirtschaftsjahrs erfolgt. <sup>3</sup>Beim Ausscheiden von Grundstücken verlängert sich die Frist um ein Jahr. <sup>4</sup>Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes aufzulösen.

### **§ 16 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter**

(1) <sup>1</sup>Unternehmen, die Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, oder Gebäude (begünstigte Wirtschaftsgüter) veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten begünstigten Wirtschaftsgüter den um die Veräußerungskosten verminderten Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung abziehen. <sup>2</sup>Soweit der Unterschiedsbetrag auf die Veräußerung von Gebäuden entfällt, kann er nur auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden übertragen werden; Unterschiedsbeträge aus der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden dürfen nicht auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden übertragen

werden. <sup>3</sup>Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. <sup>4</sup>Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) <sup>1</sup>Soweit das Unternehmen den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen hat, kann es im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. <sup>2</sup>Bis zur Höhe dieser Rücklage kann es von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 abziehen. <sup>3</sup>Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. <sup>4</sup>Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>5</sup>Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(3) Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 2 ist, dass

1. das Unternehmen den Gewinn nicht vereinfacht ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte gehört haben, die sich im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, befindet
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte gehören, die sich im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, befindet
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des Gewinns nicht außer Ansatz bleibt, der im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, steuerpflichtig ist
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 2 in der Buchführung verfolgt werden können.

(4) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung.

(5) Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 2 abgezogen worden, so tritt für die Abschreibungen im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(6) Soweit eine nach Absatz 2 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Absatz 2 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(7) <sup>1</sup>Werden begünstigte Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 2

bezeichneten Erwerber übertragen und bescheinigt dies die nach Landesrecht zuständige Behörde, sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die Fristen des Absatzes 2 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 3 Nr. 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

<sup>2</sup>Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 Baugesetzbuch).

## **§ 17 Abschreibungen**

(1) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmten abnutzbaren Wirtschaftsguts sind durch jährliche Abschreibungen gleichmäßig auf die übliche Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>2</sup>Die Abschreibungen beginnen mit der Anschaffung oder Fertigstellung des Wirtschaftsguts; sie sind monatlich auf die Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>3</sup>Die Bundesregierung kann mit Zustimmung des Bundesrates eine Rechtsverordnung über die übliche Nutzungsdauer erlassen.

(2) <sup>1</sup>Abschreibungen können in gleichen oder fallenden Jahresbeträgen vorgenommen werden. <sup>2</sup>Bei einer Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen beläuft sich der Abschreibungssatz auf das x-fache des Satzes für eine Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen, höchstens auf y vom Hundert, und ist vom zweiten Wirtschaftsjahr an auf den Buchwert zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres anzuwenden. <sup>3</sup>Der Übergang von der Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen zur Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. <sup>4</sup>Dabei ist der Restbuchwert gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

(3) <sup>1</sup>Entstehen nach Beginn der Abschreibungen zusätzliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, ohne dass dadurch ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wird, werden diese im Fall der Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer verteilt. <sup>2</sup>Wird das Wirtschaftsgut in fallenden Jahresbeträgen abgeschrieben, erhöhen die zusätzlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten den Buchwert, von dem die Abschreibung für das laufende Jahr zu ermitteln ist.

(4) Statt jährlicher Abschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung die Anschaffungs- und Herstellungskosten voll abgeschrieben werden, wenn sie für das einzelne Wirtschaftsgut einen Betrag von xyz Euro nicht übersteigen.

## **§ 18 Alternative Bewertung**

<sup>1</sup>Wirtschaftsgüter können mit einem niedrigeren Wert als dem fortgeschriebenen Buchwert angesetzt werden, wenn der fortgeschriebene Buchwert auf Dauer höher ist als der Veräußerungserlös abzüglich der Kosten der Veräußerung (Nettoveräußerungswert). <sup>2</sup>Dies gilt bei Wirtschaftsgütern, die zur dauerhaften Nutzung im Unternehmen bestimmt sind nur, soweit sich auch der Wert der geplanten Nutzung vermindert hat. <sup>3</sup>Der niedrigere Wert ist der Nettoveräußerungswert, in den Fällen des Satzes 2 mindestens aber der Wert, der sich bei planmäßiger Abschreibung unter Ansatz der verringerten Nutzungsdauer ergibt. <sup>4</sup>Der niedrigere Wert ist für jeden Bilanzstichtag und im Entnahmezeitpunkt nachzuweisen.

## **§ 19 Sammelabschreibung**

(1) <sup>1</sup>Ein Unternehmen kann die zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer höchstens 10 Jahre beträgt (kurzlebige Güter), abweichend von den §§ 14 bis 16 nach der Sammelmethode bewerten. <sup>2</sup>Die Sammelmethode kann nur einheitlich für alle kurzlebigen Güter gewählt werden.

(2) <sup>1</sup>Die kurzlebigen Güter werden einheitlich durch den Sammelbetrag bewertet. <sup>2</sup>Der Sammelbetrag erhöht sich um die Anschaffungs- und Herstellungskosten kurzlebiger Güter. <sup>3</sup>Werden kurzlebige Güter veräußert oder entnommen, vermindert sich der Sammelbetrag um den Veräußerungserlös abzüglich Umsatzsteuer oder den Entnahmewert gemäß § 25, soweit der Sammelbetrag dadurch nicht am Bilanzstichtag negativ wird. <sup>4</sup>Der nach Satz 2 erhöhte und nach Satz 3 verminderte Sammelbetrag ist zum Bilanzstichtag um 15 vom Hundert abzuschreiben.

(3) <sup>1</sup>Beim Übergang zur Sammelmethode ergibt sich der Sammelbetrag aus der Summe der Buchwerte der kurzlebigen Güter zum vorhergehenden Bilanzstichtag. <sup>2</sup>Der Wechsel von der Sammelmethode zur Regelabschreibung wirkt nur für nach dem Übergang angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Ein nach Ausscheiden sämtlicher der Sammlung zugehörigen Wirtschaftsgüter verbleibender Sammelbetrag ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des letzten zur Sammlung gehörenden Wirtschaftsgutes in voller Höhe abzuschreiben.

(4) <sup>1</sup>Die der Sammlung zugehörigen Wirtschaftsgüter sind in einem eigenen Sammelverzeichnis aufzuzeichnen. <sup>2</sup>In dem Sammelverzeichnis sind der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und die Anschaffungs- und Herstellungskosten für jedes einzelne Wirtschaftsgut anzugeben.

## **§ 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter**

(1) <sup>1</sup>Forderungen, die nicht vom Gläubiger entgeltlich erworben wurden, sind mit dem Nennwert zu bewerten, höchstens aber mit dem zu erwartenden Zahlungsbetrag. <sup>2</sup>Andere Forderungen sind mit den Anschaffungskosten zuzüglich des Zeitanteils des Betrags zu bewerten, um den der Zahlungsbetrag die Anschaffungskosten übersteigt, höchstens aber mit dem im Zeitpunkt des Forderungserwerbs zu erwartenden Zahlungsbetrag. <sup>3</sup>Der Zeitanteil bestimmt sich nach dem Zeitraum, der zwischen Anschaffung und Fälligkeit am Bilanzstichtag bereits abgelaufen ist. <sup>4</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Differenzbetrag eigens ausgewiesen wird.

(2) <sup>1</sup>Ist der zu erwartende Zahlungsbetrag einer Gruppe von gleichartigen Forderungen nachweislich niedriger als die Summe ihrer Buchwerte nach Absatz 1, mindert sich der Gesamtbuchwert aller auszuweisenden Forderungen um den Unterschiedsbetrag. <sup>2</sup>Die Ermittlung des Unterschiedsbetrags ist zu jedem Bilanzstichtag neu durchzuführen.

(3) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind einzeln mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. <sup>2</sup>Vertretbare Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens können zu einer Gruppe zusammen gefasst werden und nach dem gewogenen Mittel der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Laufe des Wirtschaftsjahrs erworbenen und zu Beginn des Wirtschaftsjahrs vorhandenen Wirtschaftsgüter oder unter der Annahme, dass die zuerst angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter als zuerst verbraucht oder veräußert gelten, bewertet werden. <sup>3</sup>Satz 2 kann auch auf gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sowie auf gleichartige und annähernd gleichwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angewandt werden, sofern dies nicht den tatsächlichen betrieblichen Abläufen widerspricht.

(4) Renten werden mit dem Barwert bewertet.

## § 21 Bewertung von Verbindlichkeiten

(1) <sup>1</sup>Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt ihrer Entstehung mit dem Erfüllungsbetrag gemäß § 23 zu bewerten. <sup>2</sup>Ergibt sich am Bilanzstichtag ein höherer Erfüllungsbetrag, ist dieser anzusetzen. <sup>3</sup>Anzahlungen sind mit dem erhaltenen Betrag anzusetzen. <sup>4</sup>§ 20 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Verpflichtungen aus erhaltenen Zuschüssen sind mit dem Nennwert des Zuschusses zu bewerten. <sup>2</sup>Soweit sie bei Erfüllung nicht Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern, sind sie ratierlich aufzulösen.

## § 22 Bewertung von Rückstellungen

(1) <sup>1</sup>Verbindlichkeitsrückstellungen sind mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag gemäß § 23 zu bewerten. <sup>2</sup>Künftige Vorteile, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung unmittelbar verbunden sein werden, sind wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. <sup>3</sup>Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist grundsätzlich nach Maßgabe der rechtlichen oder faktischen Verpflichtungsentstehung zu berücksichtigen; bei periodenübergreifender Nutzenzuordnung ist der Erfüllungsbetrag über die voraussichtliche Dauer der Nutzenabgabe zu verteilen. Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands bis zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Verpflichtungsentstehung anzusammeln.

(2) <sup>1</sup>Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt, sind mit einem marktgerechten Zinssatz abzuzinsen. Der marktgerechte Zinssatz ist jährlich nach Maßgabe der Entwicklung an den Märkten für Unternehmensanleihen zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

(3) <sup>1</sup>Bei der Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsleistungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. <sup>2</sup>Insbesondere sind die unternehmensspezifische Fluktuation von Mitarbeitern, die unternehmensspezifische Gehalts- und Rentenentwicklung und biometrische Annahmen zu beachten; in den Zusagen enthaltene dynamische Parameter sind mit einem mehrjährigen Durchschnittswert zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für die Bewertung von Rückstellungen für ähnliche Verpflichtungen, insbesondere Vorruhestandsleistungen oder Verpflichtungen anlässlich eines Dienstjubiläums. <sup>4</sup>Veränderungen der Rückstellungshöhe infolge von im Vergleich zum vorangegangenen Bilanzstichtag geänderten Parametern im Sinne von Satz 2 und Absatz 2 sind über einen Zeitraum von *fünf* Jahren gleichmäßig zu verteilen.

(4) <sup>1</sup>Drohverlustrückstellungen sind mit dem Verpflichtungsüberschuss zu bewerten. <sup>2</sup>Bei Drohverlustrückstellungen ist der Ablauf des schwebenden Geschäfts der Erfüllungszeitpunkt. <sup>3</sup>Absatz 2 und § 23 Absatz 2 Sätze 3 bis 5 gelten entsprechend.

(5) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates in einer Rechtsverordnung einen Zinskorridor für die Ermittlung des marktgerechten Zinssatzes gemäß Absatz 2 festzulegen. Der Zinskorridor ist in regelmäßigen Abständen, spätestens nach *[drei]* Jahren, nach Maßgabe der Entwicklung an den Märkten für *[erstrangige]* Unternehmensanleihen zu aktualisieren.

## § 23 Erfüllungsbetrag

(1) <sup>1</sup>Der Erfüllungsbetrag ist der Nennwert. <sup>2</sup>Bei Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten, ist der Nennwert abzuzinsen, soweit der vereinbarte Zins im Zeitpunkt der Vereinbarung nicht marktgerecht ist. <sup>3</sup>Der Erfüllungsbetrag von Fremdwährungsverbindlichkeiten bestimmt sich nach dem Währungskurs im Entstehungszeitpunkt, sofern nicht am Bilanzstichtag ein höherer Währungskurs vorliegt.

(2) <sup>1</sup>Der Erfüllungsbetrag für Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen umfasst die Einzelkosten und die angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten. <sup>2</sup>Anschaffungs- und Herstellungskosten sind einzubeziehen, soweit die Abschreibungen gemäß § 15 der Verpflichtungserfüllung zuzuordnen sind. <sup>3</sup>Maßgebend sind die Preisverhältnisse im Erfüllungszeitpunkt. <sup>4</sup>Es wird widerlegbar vermutet, dass der Erfüllungsbetrag nach den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag dem abgezinnten Wert des Erfüllungsbetrags nach den Preisverhältnissen im Erfüllungszeitpunkt entspricht. <sup>5</sup>Für die Abzinsung ist der Zeitraum bis zur Verpflichtungserfüllung maßgebend.

## **§ 24 Bewertungseinheiten**

(1) Wirtschaftsgüter, die einer Bewertungseinheit zugehören (Einheitsgüter), werden mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Zusammenfassung bewertet.

(2) Das Erlöschen einer Bewertungseinheit gilt als Veräußerung und Anschaffung der Einheitsgüter zum Zeitwert.

## **§ 25 Bewertung von Entnahmen**

(1) <sup>1</sup>Entnahmen von Wirtschaftsgütern werden mit dem am Markt erzielbaren Veräußerungspreis vermindert um die bei einer Veräußerung anfallende Umsatzsteuer und die Veräußerungskosten (Nettoveräußerungspreis) zuzüglich der Umsatzsteuer, die durch die Entnahme entsteht, bewertet. <sup>2</sup>Soweit der Nettoveräußerungspreis nicht anhand von Verkaufspreisen gleichartiger Wirtschaftsgüter ermittelt werden kann, bestimmt er sich aus den Kosten zuzüglich des betriebsüblichen Gewinnaufschlags. <sup>3</sup>Bewertet das Unternehmen nach der Sammelmethode nach § 19, ermitteln sich die Kosten bei der Entnahme kurzlebiger Güter mit dem fortgeschriebenen Buchwert, der sich im Zeitpunkt der Entnahme nach den §§ 14 und 17 ergeben hätte.

(2) Entnahmen von Nutzungen werden mit den Kosten zuzüglich der Umsatzsteuer, die durch die Entnahme entsteht, bewertet.

(3) Die Nutzung eines unternehmerischen Kraftfahrzeugs für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wird nach Maßstab dieses Absatzes pauschaliert, wenn nicht der Anteil der unternehmerischen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird. <sup>2</sup>Für die private Nutzung ...

## **§ 26 Bewertung von Einlagen**

<sup>1</sup>Einlagen werden mit den Kosten bewertet. <sup>2</sup>Das Unternehmen bewertet eingelegte Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einlegenden abzüglich der Abschreibung, die nach § 17 Abs. 1 entstanden wäre, hätte das Wirtschaftsgut dem Unternehmensvermögen angehört. <sup>3</sup>Der Einlagewert für Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als 10 Jahre beträgt, und immateriellen Wirtschaftsgütern und von selbst hergestellten Wirtschaftsgütern ist der Nettoveräußerungspreis.

## **§ 27 Kosten**

<sup>1</sup>Kosten, sind sämtliche anteiligen allgemeinen Aufwendungen und Einzelaufwendungen, die einer Einlage oder Entnahme zuzuordnen sind. <sup>2</sup>Die Ermittlung der Aufwendungen bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln dieses Gesetzes, auch soweit die Einlage nicht von einem Unternehmen erbracht wird.

## 5. Sondervorschriften für bestimmte Unternehmenszweige

... – wird ergänzt - ....

## 6. Formvorschriften

### § 28 Buchführungsgrundsätze

(1) <sup>1</sup>Die Bücher sind so zu führen, dass die Geschäfte und die Vermögenslage des Unternehmens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich sind. <sup>2</sup>Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. <sup>3</sup>Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.

(3) Die §§ 29 - 37 gelten auch dann, wenn das Unternehmen Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

### § 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung.

<sup>1</sup>Die Bilanz ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen. <sup>2</sup>Ihr ist eine Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen, in der alle für die Ermittlung des Steuergewinns und für statistische Vergleichszwecke erheblichen Daten einzeln ausgewiesen sind. <sup>3</sup>Dieser Anforderung wird Genüge getan, wenn folgende Unterpunkte aufgegliedert dargestellt werden:

|  |
|--|
| <i>Hängt von weiterer Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts ab</i> |
|--|

### § 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

(1) <sup>1</sup>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. <sup>2</sup>Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.

(2) <sup>1</sup>Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und aufzubewahren. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit für Betriebstätten im Ausland nach dortigem Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird. <sup>3</sup>In diesem Fall sowie bei ausländischen Organgesellschaften müssen die Ergebnisse der dortigen Buchführung in die Buchführung des hiesigen Unternehmens übernommen werden, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. <sup>4</sup>Dabei sind die erforderlichen Anpassungen an die inländischen steuerrechtlichen Vorschriften vorzunehmen und kenntlich zu machen.

(3) <sup>1</sup>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen. <sup>2</sup>Wird eine andere als die deutsche Sprache verwendet, so kann die

Finanzbehörde Übersetzungen verlangen. <sup>3</sup>Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(4) <sup>1</sup>Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>2</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(5) <sup>1</sup>Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen; bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, bestimmt sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen. <sup>2</sup>Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Befugnisse der Finanzbehörde nach § 31 Abs. 6. Die Absätze 1 bis 4 gelten sinngemäß.

### **§ 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen**

(1) Die folgenden Unterlagen sind geordnet aufzubewahren:

1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
4. Buchungsbelege,
5. Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Artikel 77 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 62 Abs. 2 Zollkodex beizufügen sind, sofern die Zollbehörden nach Artikel 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben,
6. sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(2) Mit Ausnahme der Bilanzen und der Unterlagen nach Absatz 1 Nr. 5 können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

1. mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

(3) <sup>1</sup>Die in Absatz 1 Nr. 1, 4 und 5 aufgeführten Unterlagen sind zehn Jahre, die sonstigen in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind. <sup>2</sup>Kürzere Aufbewahrungsfristen nach anderen Gesetzen lassen die in Satz 1 bestimmte Frist unberührt. <sup>3</sup>Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist; § 169 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung gilt nicht.

(4) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, die Bilanz oder der



Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.

(5) Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

(6) <sup>1</sup>Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. <sup>2</sup>Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. <sup>3</sup>Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

### **§ 32 Inventar**

(1) Jedes Unternehmen hat seine Wirtschaftsgüter genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Es hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. <sup>3</sup>Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

### **§ 33 Inventurvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Wirtschaftsgüter nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. <sup>2</sup>Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. <sup>3</sup>Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Wirtschaftsgüter nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahrs brauchen Wirtschaftsgüter nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. das Unternehmen seinen Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs

vorhandene Bestand der Wirtschaftsgüter für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

### **§ 34 Bewilligung von Erleichterungen**

<sup>1</sup>Die Finanzbehörden können für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. <sup>2</sup>Erleichterungen nach Satz 1 können rückwirkend bewilligt werden. <sup>3</sup>Die Bewilligung kann widerrufen werden.

### **§ 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

(1) <sup>1</sup>Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. <sup>2</sup>Die Abweichungen sind anzugeben und zu begründen.

(2) <sup>1</sup>In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies anzugeben und zu erläutern. <sup>3</sup>Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies anzugeben und zu erläutern.

(3) <sup>1</sup>Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. <sup>2</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.

(4) Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

### **§ 36 Gliederung der Bilanz**

(1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.

(2) Aktivseite

- I. Immaterielle Wirtschaftsgüter:
- II. Sachanlagen:
- III. Finanzanlagen:
- IV. Vorräte:
- V. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
- VI. Wertpapiere:
- VII. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

(3) Passivseite

- A. Eigenkapital:
- B. Rückstellungen:
- C. Verbindlichkeiten:

### **§ 37 Darstellung des Eigenkapitals**

(1) Das Eigenkapital ist zu unterteilen in

1. eingelegtes Kapital
2. sonstiges Eigenkapital.

(2) <sup>1</sup>Zum eingelegten Kapital gehören die von den Beteiligten dem Unternehmen im Rahmen der Gründung oder durch Einlagen zur Verfügung gestellten Mittel. <sup>2</sup>Es erhöht sich durch Einlagen und vermindert sich, soweit das Unternehmen beschließt, Entnahmen der Beteiligten oder andere Gewinnverwendungen aus dem eingelegten Kapital zu bestreiten und dies ihm nicht nach anderen Gesetzen verwehrt ist.

(3) Andere Änderungen des Betriebsvermögens mehrten oder mindern das sonstige Eigenkapital.

(4) Das mit in Kraft treten dieses Gesetzes vorhandene Eigenkapital gilt als eingelegtes Kapital. Für Unternehmen, deren Rechtsträger bisher dem Körperschaftsteuergesetz unterlagen, gilt der festgestellte Betrag des steuerlichen Einlagekontos zuzüglich des gezeichneten Kapitals als eingelegtes Kapital.

### **§ 38 Ermächtigung**

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates nähere Bestimmungen zu treffen hinsichtlich besonderer Aufzeichnungspflichten, ...

## **III. Vereinfachte Gewinnermittlung**

### **§ 39 Zulässigkeit der vereinfachten Gewinnermittlung**

<sup>1</sup> Den Gewinn nach den §§ 40 bis 45 können ermitteln:

Einzelkaufleute oder Handelsgesellschaften, deren Umsätze weniger als 350.000 Euro im Kalenderjahr betragen;

sonstige Unternehmer, soweit sie nicht nach anderen Gesetzen verpflichtet sind, eine Bilanz zu erstellen.

<sup>2</sup>Die Vorschriften der §§ 28 bis 31 sind entsprechend zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Das Unternehmen hat die Gewinnermittlung auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck einzureichen. <sup>4</sup>Das Nähere bestimmt eine Rechtsverordnung des Bundesfinanzministeriums mit Zustimmung des Bundesrates.

### **§ 40 Gewinn der vereinfachten Gewinnermittlung**

<sup>1</sup>Der Gewinn ist der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten).

### **§ 41 Betriebseinnahmen**

(1) Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Zuflüsse von Zahlungsmitteln.

(2) Entnahmen gelten als Betriebseinnahmen. Im Entnahmezeitpunkt gilt der Entnahmewert gemäß § 25 als Gegenleistung für den entnommenen Vermögenswert oder die genutzte Leistung als gezahlt.

## **§ 42 Betriebsausgaben**

(1) <sup>1</sup>Betriebsausgaben sind betrieblich veranlasste Abflüsse von Zahlungsmitteln. <sup>2</sup>Die betriebliche Veranlassung einer Zahlung wird nicht durch eine spätere Entnahme des dafür erlangten Vermögenswertes beseitigt.

(2) Einlagen gelten als Betriebsausgaben. Im Einlagezeitpunkt gilt der Einlagewert gemäß § 26 als Gegenleistung für den eingelegten Vermögenswert oder die erbrachte Leistung als gezahlt.

## **§ 43 Tausch**

(1) <sup>1</sup>Werden Leistungen und Vermögenswerten (Tauschgegenstände) getauscht, entstehen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, wenn und soweit die Hingabe oder das Vereinnahmen des jeweiligen Tauschgegenstandes betrieblich veranlasst ist. <sup>2</sup>Es gelten die Zahlungsansprüche für die erhaltenen und erbrachten Tauschgegenstände als miteinander verrechnet. <sup>3</sup>Soweit für den betrieblich veranlassten Zugang eines Tauschgegenstandes keine Gegenleistung erbracht werden muss, entsteht in Höhe des erlangten Mehrwerts eine Betriebseinnahme. <sup>4</sup>Für die Gegenleistung gilt auch der Mehrwert als durch Verrechnung bezahlt.

(2) Verrechnungswert ist der gemeine Wert der Tauschgegenstände.

## **§ 44 Zufluss und Abfluss**

(1) <sup>1</sup>Betriebseinnahmen sind in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zufließen, Betriebsausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie abfließen. <sup>2</sup>Die Verrechnung von Ansprüchen und Gegenansprüchen gilt als Zu- und Abfluss.

(2) <sup>1</sup>Für Wirtschaftsgüter, die bilanziell abgeschrieben werden, sind statt der Zahlungsabflüsse für die Anschaffungs- und Herstellungskosten die Abschreibungen wie Betriebsausgaben zu behandeln. <sup>2</sup>Im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme noch nicht abgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten bei Veräußerungen mit dem Zufluss des Veräußerungserlöses, bei Entnahmen mit dem Entnahmezeitpunkt als abgeflossen. <sup>3</sup>Satz 2 gilt auch für Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, die zur dauerhaften Nutzung im Betrieb stehen und keiner Abschreibung unterliegen, sowie für Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, Grund und Boden, Gebäude, nicht verarbeitete Edelmetalle, die nicht zur Verarbeitung im eigenen Betrieb bestimmt sind und Wirtschaftsgütern, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, ohne dass sie körperlich an den Betrieb geliefert werden; die Einräumung eines Besitzkonstituts gilt nicht als Lieferung im Sinne dieser Vorschrift. <sup>4</sup>Wertzuschreibungen gelten in Höhe des Zuschreibungsbetrags als Betriebseinnahme.

(3) Abweichend von Absatz 1 gelten Darlehen erst im Zeitpunkt der Tilgung als zu- und abgeflossen.

## **§ 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode**

(1) <sup>1</sup>Ein Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur zum Ablauf des Kalenderjahres möglich (Wechselzeitpunkt). <sup>2</sup>Der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur wirksam, wenn der Wechsel innerhalb der ersten drei Monate des neuen Kalenderjahres gegenüber dem für die Veranlagung zuständigen Finanzamt unwiderruflich angezeigt wird.

(2) <sup>1</sup>Beim Übergang von der vereinfachten Gewinnermittlung zur Steuerbilanz ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln. <sup>2</sup>Der Übergangsgewinn ist der Unterschied des bilanziell

ermittelten Betriebsvermögens zum Zahlungsmittelvermögen. <sup>3</sup>Das Zahlungsmittelvermögen ist die Summe aller Zahlungsmittel, erhöht um die Beträge, die nach § 44 Abs. 2 und Abs. 3 noch nicht als abgeflossen gelten, und vermindert um die Beträge, die nach § 44 Abs. 3 noch nicht als zugeflossen gelten. <sup>4</sup>Das Eigenkapital gilt als eingelegt, soweit es den Übergangsgewinn übersteigt.

(3) <sup>1</sup>Beim Übergang von der Steuerbilanz zur vereinfachten Gewinnermittlung gilt ein Betrag in Höhe des Unterschieds des Betriebsvermögens zum Zahlungsmittelvermögen als im Wechselzeitpunkt abgeflossen. <sup>2</sup>Übersteigt das Zahlungsmittelvermögen das Betriebsvermögen, erzielt das Unternehmen im Wechselzeitpunkt eine Betriebseinnahme in Höhe des übersteigenden Betrages. <sup>3</sup>Der thesaurierte Gewinn gilt als entnommen.

# **Verordnung über weitere Formvorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung**

## **Besondere Aufzeichnungspflichten**

### **§ 1 Aufzeichnung des Wareneingangs**

(1) Unternehmen müssen den Wareneingang gesondert aufzeichnen.

(2) <sup>1</sup>Aufzuzeichnen sind alle Waren einschließlich der Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten, die das Unternehmen zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch entgeltlich oder unentgeltlich, für eigene oder für fremde Rechnung, erwirbt; dies gilt auch dann, wenn die Waren vor der Weiterveräußerung oder dem Verbrauch be- oder verarbeitet werden sollen. <sup>2</sup>Waren, die nach Art des Betriebs üblicherweise für den Betrieb zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch erworben werden, sind auch dann aufzuzeichnen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

(3) Die Aufzeichnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,
2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

### **§ 2 Aufzeichnung des Warenausgangs**

(1) Unternehmen, die nach der Art ihres Geschäftsbetriebs Waren regelmäßig an andere Unternehmen zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern, müssen den erkennbar für diese Zwecke bestimmten Warenausgang gesondert aufzeichnen.

(2) <sup>1</sup>Aufzuzeichnen sind auch alle Waren, die das Unternehmen

1. auf Rechnung (auf Ziel, Kredit, Abrechnung oder Gegenrechnung), durch Tausch oder unentgeltlich liefert, oder
2. gegen Barzahlung liefert, wenn die Ware wegen der abgenommenen Menge zu einem Preis veräußert wird, der niedriger ist als der übliche Preis für Verbraucher.

<sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn die Ware erkennbar nicht zur unternehmerischen Weiterverwendung bestimmt ist.

(3) Die Aufzeichnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Tag des Warenausgangs oder das Datum der Rechnung,
2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

(4) <sup>1</sup>Das Unternehmen muss über jeden Ausgang der in den Absätzen 1 und 2 genannten Waren einen Beleg erteilen, der die in Absatz 3 bezeichneten Angaben sowie seinen Namen oder die Firma und seine Anschrift enthält. <sup>2</sup>Dies gilt insoweit nicht, als nach § 14 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1999 durch die dort bezeichneten Leistungsempfänger eine Gutschrift erteilt wird oder auf Grund des § 14 Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes 1999 Erleichterungen gewährt werden.

### **§ 3 Dokumentation von Bewertungseinheiten**

(1) Soweit ein Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten ausgeübt wird, hat der Steuerpflichtige die Bewertungseinheit von Beginn an hinsichtlich der folgenden Kriterien formal zu dokumentieren: Identifikation der einbezogenen Wirtschaftsgüter und schwebenden Geschäfte, Art des abzusichernden Risikos, Strategien des Risikomanagements, Festlegung der Methode, nach der die Effektivität des Hedges bestimmt wird.

(2) Bei Portfolio-Bewertung hat der Steuerpflichtige die Behandlung von Beginn an zu dokumentieren und zeitnah zu aktualisieren.

# Begründungen

## Vorwort:

Das deutsche Steuerbilanzrecht fußt seit jeher auf dem Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Durch das Vordringen der internationalen Rechnungslegungsregeln auch in den handelsrechtlichen Einzelabschluss wird dieser Zusammenhang immer mehr in Frage gestellt. Denn die IAS-Verordnung der Europäischen Union räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, den Anwendungsbereich der IAS/IFRS-Regeln über den Konzernabschluss hinaus auf den Einzelabschluss auszudehnen. Auch in Deutschland könnte in der mittelständischen Wirtschaft ein breites Interesse an einer Bilanzierung nach internationalen Standards entstehen, wenn die Befolgung der internationalen Rechnungslegung wegen der größeren Transparenz zu günstigeren Kreditkonditionen führt, von Privat-Equity-Partnern gefordert wird oder den Einblick für ausländische Geschäftspartner verbessert. Die internationalen Rechnungslegungsregeln (IAS/IFRS) sind aber nicht geeignet, durch einen Verweis in die steuerliche Gewinnermittlung inkorporiert zu werden und als Grundlage für einen hoheitlichen Steuereingriff zu dienen. Der Lösungsansatz der Arbeitsgruppe besteht vielmehr in der Schaffung eines eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsgesetzes, womit die formelle Anknüpfung der Steuerbilanz an die nach nationalen Regeln erstellte Handelsbilanz beendet und eine stärkere Europäisierung der steuerlichen Gewinnermittlung angestrebt wird.

Die Arbeitsgruppe orientiert sich an der von der EU-Kommission ausgegebenen Devise, IAS/IFRS als "starting point" für die steuerliche Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich heranzuziehen. Denn das IAS/IFRS-Regelwerk, soweit es das Endorsement-Verfahren der EU durchlaufen hat, ist die einzige Rechnungslegungskonvention, die als EU-Recht in allen Mitgliedstaaten Akzeptanz findet. Mit der Orientierung an dieser EU-einheitlichen Rechnungslegungssprache wird die Chance auf eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU gewahrt. Starting point darf aber nicht im Sinne von Maßgeblichkeit missverstanden werden. Eine formale Anknüpfung an ein IAS/IFRS-Rechenwerk ist nicht beabsichtigt. Das Gewinnermittlungsgesetz nimmt die IAS/IFRS-Regelung lediglich als Ausgangspunkt und prüft, ob die dort vorgeschlagenen Lösungen auch für steuerliche Zwecke tragfähig sind.

In Übereinstimmung mit IAS/IFRS wird auf Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet, als Aktivvermögen werden nur Wirtschaftsgüter erfasst, denen auf der Passivseite die Verpflichtungen gegenüber stehen. Die produktionsbezogenen Verwaltungskosten werden zu den Pflichtbestandteilen der Herstellungskosten gezählt. Das Gewinnermittlungsgesetz übernimmt auch die in skandinavischen Ländern bekannte Pool-Abschreibung in einer abgewandelten Form als Alternative zur Einzelbewertung.

Wegen der steigenden Bedeutung sind auch Regeln für die Bewertung im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten geschaffen worden, wobei zwischen dem Micro-, dem Macro- und dem Portfolio-Hedge differenziert wird. Für Gewinnrealisierungen im Zusammenhang mit dem Einwirken höherer Gewalt ist ein „roll-over-relief“ vorgesehen (Rücklage für Ersatzbeschaffung), der auch bei genau spezifizierten Veräußerungsfällen genutzt werden kann (analog 6b-Rücklage).

Im Gewinnermittlungsgesetz finden bewährte Prinzipien der geltenden steuerlichen Gewinnermittlung weiter Beachtung, allerdings werden die Wertkategorien deutlich reduziert; auf den Teilwert und den gemeinen Wert wird verzichtet. Als zentraler Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung wird das Realisationsprinzip herangezogen. Es sind weiterhin grundsätzlich Gewinne nur auszuweisen, die durch einen Umsatzakt am Markt bestätigt



worden sind. Ein höherer Fair Value bleibt steuerlich unbeachtlich. Auch das Imparitätsprinzips wird als unverzichtbar angesehen, solange keine alsbaldige Verlustverrechnung ermöglicht wird. Der Einzelbewertungsgrundsatz wird der von den IAS /IFRS präferierten Bildung von „cash generating units“ vorgezogen.

Das Gesetz enthält auch ausführliche und abschließende Regelungen einer vereinfachten Gewinnermittlung, deren Anwendungsbereich ausgeweitet wurde, um insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen eine einfache steuerliche Gewinnermittlung zu ermöglichen. Die vereinfachte Gewinnermittlung folgt nicht dem Konzept einer vereinfachten Bilanz, sondern orientiert sich an Zahlungsströmen.

Prof. Dr. Norbert Herzig  
Leiter der Arbeitsgruppe

## Aufbau des Gesetzes

Das Gewinnermittlungsgesetz enthält in § 1 die Gewinnermittlungsformel.

Im zweiten Abschnitt „Bilanz“ wird zunächst jeder Bilanzansatz in vier Schritten ermittelt:

- Definition des Begriffs „was soll da bilanziert werden?“
- Zurechnung des Bilanzpostens „wer soll den Posten bilanzieren?“
- Bilanzansatz „Soll der Posten bilanziert werden?“
- Bewertung: „Mit welchem Wert soll der Posten angesetzt werden?“

Da das Gewinnermittlungsgesetz keinen Grundsatz der Maßgeblichkeit kennt, muss das Gesetz alle formellen Vorschriften selbst enthalten. Ein Verweis in das HGB oder AktG verbietet sich dann. Lediglich für die Wahl der Gewinnermittlungsart kommt gemäß § 39 Satz 1 außersteuerlichen Bilanzierungsvorschriften noch Bedeutung zu. Im fünften Unterabschnitt sind deshalb Buchführungsgrundsätze und Formvorschriften aus dem Handelsgesetzbuch und der Abgabenordnung übernommen worden.

Der 3. Abschnitt enthält eine abschließende Regelung einer vereinfachten Gewinnermittlung, die auch den Wechsel zwischen den Gewinnermittlungsmethoden enthält.

## Zu § 1 Gewinnermittlung

### § 1 Gewinnermittlung

(1) Der Gewinn für Zwecke der Unternehmensbesteuerung ist auf der Grundlage eines Betriebsvermögensvergleichs gemäß Absatz 2 zu ermitteln, soweit er nicht vereinfacht gemäß § 39 ermittelt werden kann.

(2) <sup>1</sup>Beim Betriebsvermögensvergleich ist zunächst der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Eigenkapital und dem steuerlichen Eigenkapital zum vorausgehenden Bilanzstichtag auszuweisen. <sup>2</sup>Das steuerliche Eigenkapital ist aus der Steuerbilanz zu ermitteln. <sup>3</sup>Der Unterschiedsbetrag, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, ist der Gewinn. <sup>4</sup>Der Gewinn, verändert um steuerliche Korrekturen aus anderen Gesetzen, ist der Steuergewinn.

(3) <sup>1</sup>Die Steuerbilanz ist zum 31. Dezember des jeweiligen Kalenderjahres zu erstellen. <sup>2</sup>Mit Zustimmung des Finanzamts kann ein von Satz 1 abweichender Bilanzstichtag gewählt werden. <sup>3</sup>Bei abweichenden Bilanzstichtagen gilt der Steuergewinn des Wirtschaftsjahrs als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(4) Beschränkt sich die Steuerpflicht nur auf die inländischen Teile eines Unternehmens, so finden die Vorschriften dieses Gesetzes nur auf diese Unternehmensteile Anwendung.

### Vorbemerkung:

Das Gewinnermittlungsgesetz ermittelt die Bemessungsgrundlage für das Unternehmensteuergesetz. Ergebnis dieser Ermittlung ist der Gewinn eines Unternehmens. Das Gesetz verwendet sprachlich als Zuordnungssubjekt aber nicht das Unternehmen, sondern den Betrieb. Es verwendet die Begriffe „betrieblich veranlasst“, „Betriebseinnahme“, „Betriebsvermögen“ oder „Betriebsstätte“, hält aber die „Unternehmenstätigkeit“, die Entnahmen des „Unternehmensträger“ aus dem „Unternehmen“ für maßgeblich. Diese sprachliche Mehrdeutigkeit ist das Ergebnis der Überlegung, eingeführte und bewährte Begriffe beizubehalten und eine Vermengung mit den umsatzsteuerlichen Begrifflichkeiten weitgehend zu vermeiden. Es wurde versucht, einen sprachlichen Kompromiss zwischen gewohnten Begriffen

und Definitionsgenauigkeit zu finden. Beim Lesen des Gesetzestextes sollte die Aufnahme der Regelung nicht durch ungewohnte Begriffe erschwert werden. Das Prinzip „substance over form“ sollte auch bei der sprachlichen Exegese stets Beachtung finden.

Absatz 1 weist den Betriebsvermögensvergleich als Grundregel der Gewinnermittlung aus. Die Tatbestandsvoraussetzungen, wann eine vereinfachte Gewinnermittlung durchgeführt werden kann, regelt § 39 Satz 1. Der Anwendungsbereich wird gegenüber dem geltenden Recht deutlich erweitert (im Einzelnen siehe dazu die Ausführungen zu § 39).

Absatz 2 enthält die ersten beiden Stufen der Einkommensermittlung. Satz 1 beschreibt den rein bilanziellen Vergleich zur Vorbilanz als Ausgangswert (Unterschiedsbetrag). Satz 2 weist den erwirtschafteten Ertrag des Unternehmens aus, in dem er nicht betrieblich veranlasste Veränderungen des bilanziellen Eigenkapitals durch außerbilanzielle Zurechnungen korrigiert. Rein steuerrechtliche Korrekturen wie Steuerbefreiungen, nicht abzehbare Aufwendungen und Sonderbewertungen verändern den Gewinn zu einem Steuergewinn. Für die Ermittlung des Einkommens muss der Steuergewinn noch um außerperiodische Einwirkungen (Verlustvorträge, Verlustrückträge) und außerunternehmerische Tatbestandsverwirklichungen (Verlustübergänge an Beteiligte) bereinigt werden. Diese Ermittlung des Einkommens ist aber nicht mehr Aufgabe des Gewinnermittlungsgesetz, sondern ist originär Teil des Unternehmensteuergesetzes. Auch die Einzeltatbestände betreffend die Veränderung des Gewinns zum Steuergewinn bleiben dem Allgemeinen Unternehmensteuergesetz vorbehalten.

Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen mindern wie Entnahmen den Unterschiedsbetrag. Sie sind auf der 2. Stufe hinzuzurechnen. Der Gewinn ist daher bereits um die Gewinnausschüttungen bereinigt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Gewinnausschüttung noch als Verbindlichkeit ausgewiesen wird oder bereits abgeflossen ist. Soweit in der Anfangsbilanz eine Gewinnausschüttung als Verbindlichkeit das Eigenkapital bereits gemindert hatte, ist die Auszahlung dann allerdings nicht erneut hinzuzurechnen.

Absatz 3 regelt den Fall vom Kalenderjahr abweichender Wirtschaftsjahre. Diese sollen wie bisher für Gewerbetreibende für alle bilanzierende Unternehmen möglich sein. Die Zuordnung des Gewinns zum Kalenderjahr folgt der bisherigen Regelung für Gewerbetreibende (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Denkbar wäre auch eine zeitanteilige Aufteilung. Als Gesetzestext könnte folgende Formulierung dienen: „Bei abweichenden Bilanzstichtagen sind die Einkünfte des Unternehmens zeitanteilig auf die Kalenderjahre zu verteilen.“

Abs. 4 harmonisiert die Gewinnermittlungspflicht beschränkt steuerpflichtiger Unternehmen mit deren objektiver Steuerpflicht. Für die nicht steuerpflichtigen Bereiche des Unternehmens muss das Unternehmen auch keine Steuerbilanz vorlegen. Ein beschränkt steuerpflichtiger weltweit tätiger Konzern muss nur für die inländische Betriebsstätten nach dem StGEG bilanzieren.

## **Zu § 2 Wirtschaftsgüter**

### **§ 2 Wirtschaftsgüter**

(1) Wirtschaftsgut ist ein wirtschaftlicher Vorteil jeder Art, der nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar ist und einen zukünftigen Nutzen zu erbringen verspricht.

(2) <sup>1</sup>Ein immaterieller Vorteil ist nur dann ein Wirtschaftsgut, wenn er identifizierbar ist und beherrscht werden kann. <sup>2</sup>Identifiziert werden kann ein Vorteil jedenfalls dann, wenn er nicht nur zusammen mit dem Unternehmen verwertet werden kann. <sup>3</sup>Die Beherrschung setzt die Macht voraus, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu verschaffen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken.

Abs. 1 definiert den Begriff des Wirtschaftsgutes. Abs. 2 verlangt für immaterielle Wirtschaftsgüter zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen. Zudem schließt § 10 Abs. 2 ausdrücklich die in § 4 legal definierten schwebenden Verträge aus dem Kreis der ansatzpflichtigen Wirtschaftsgüter aus. Ob langfristige Verträge unter die Definition des § 2 Abs. 1 fallen, ist daher für die Bilanzierung unerheblich.

Ein Wirtschaftsgut muss nach Abs. 1 drei Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen:

- Wirtschaftlicher Vorteil,
- selbständig Bewertbarkeit und
- zukünftiger Nutzen.

#### Wirtschaftlicher Vorteil jeder Art:

Damit werden alle Positionen umfasst, die sich im wirtschaftlichen Verkehr als vorteilhaft erweisen. Dies sind auf jeden Fall Sachen (auch Tiere) und Rechte im Sinne des deutschen BGB oder ausländischer Rechtsordnungen. Darüber hinaus zählen zum Wirtschaftsgutsbegriff alle anderen wirtschaftlichen Positionen, denen nach den Teilnehmern des maßgeblichen wirtschaftlichen Kreises ein Vorteil beigemessen wird. Dies können z.B. tatsächliche Zustände sein, die den Kategorien des Zivilrechts nicht zugeordnet werden und damit nicht Anknüpfungspunkt von (einklagbaren) Rechten und Pflichten sein können.

#### Nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar:

Die maßgebliche Verkehrsauffassung (hier: die des wirtschaftlichen Verkehrs, in der der Steuerpflichtige sich bewegt) entscheidet darüber, ob der Vorteil einer eigenständigen Bewertung zugänglich ist. Eine eigenständige Bewertbarkeit wird i.d.R. dann gegeben sein, wenn der Vorteil deshalb fassbar ist, weil für ihn von einem (gedachten) Erwerber gewöhnlicherweise finanzielle Aufwendungen gesondert (auch im Rahmen eines Gesamtaufpreises) getätigt werden und er zumindest abstrakt (= zusammen mit dem Betrieb) übertragbar ist. Eine weitere Einengung ist nicht erforderlich. Die Definition sollte auf diese Weise offen für künftige Entwicklungen bleiben. Diese bestimmen letztlich aufgrund der Herausbildung einer entsprechenden Überzeugung der Teilnehmer des maßgeblichen Markts die isolierte Werthaltigkeit des Vorteils.

Auf das bislang vielfach vorzufindende Tatbestandsmerkmal des Erwerbs des Wirtschaftsguts durch eigene Aufwendungen wird verzichtet. Der Aussagegehalt ist zu ungenau, weil auch Vorteile denkbar sind, die ohne Aufwendungen erlangt werden (z.B. gegenständliche – materielle - Vorteile durch Schenkung, Diebstahl, (vergebliche) Bestechungsleistung, Betrug, nicht gegenständliche – immaterielle – Vorteile durch eine „zündende Idee“). Die eigenständige Bewertbarkeit des Vorteils bestimmt sich nicht danach, ob der Kaufmann etwas hierfür aufgewandt hat, sondern danach, ob er für ihn am Markt einen Erlös erzielen kann, er also für ihn isoliert verwertbar ist. Die „Beschaffungsseite“ ist ohne Bedeutung; wichtig ist die „Absatzseite“.

#### Verspricht, zukünftigen Nutzen zu erbringen:

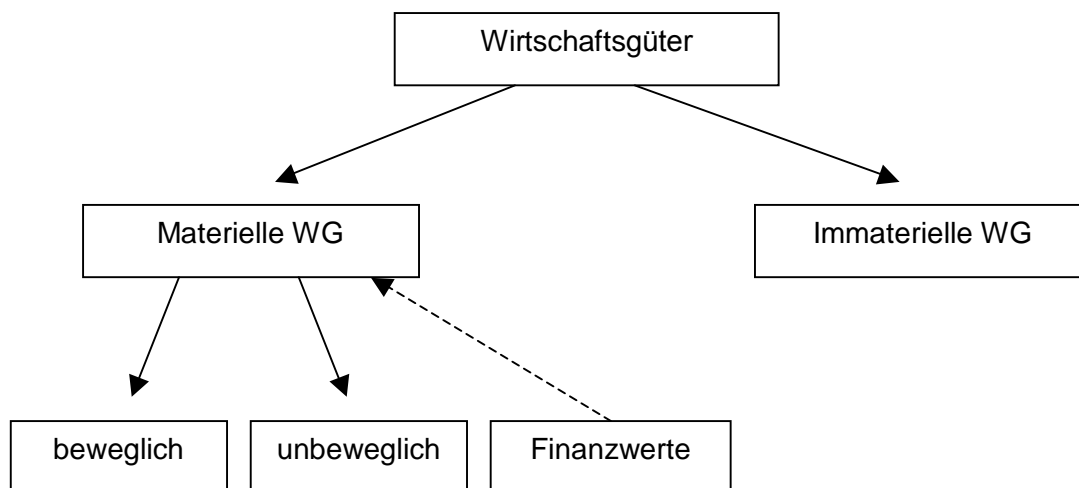
Entscheidend ist, dass der Vorteil voraussichtlich von gewisser Dauer ist. Diese Einschätzung zum Zeitpunkt des Erwerbs des Vorteils muss objektiv gegeben sein; die persönliche Einschätzung des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Nutzbringung ist hingegen

nicht maßgebend. Es ist unnötig, dass der künftige Nutzen auch tatsächlich eintritt und dass er den folgenden Bilanzstichtag überdauert. Auch Vorteile, die sehr kurzlebig sind, können Wirtschaftsgüter sein. Abgegrenzt werden hiervon solche Vorteile, die nur für den Moment wirtschaftlich von Relevanz sind, sich also in kurzer Zeit verflüchtigen. Sie müssen dabei nicht etwa wertlos sein. Auch die Transformation in Vorteile anderer Art lässt den ursprünglichen Vorteil entschwinden, ohne dass deshalb der Steuerpflichtige hierdurch „ärmer“ würde. Dieses Tatbestandsmerkmal soll zum Ausdruck bringen, dass nur ein solcher Vorteil, der eine gewisse Dauerhaftigkeit und Beständigkeit zeigt, sich zu einem Wirtschaftsgut verfestigen kann. Es wird jedoch nicht verkannt, dass diese Umschreibung aus einem anderen Blickwinkel heraus zum Teil identisch mit dem Merkmal der eigenständigen Bewertbarkeit ist. Da in den Definitionen vieler Rechtsordnungen das Merkmal der künftigen Nutzbringung aufgenommen worden ist, erscheint es gerechtfertigt, es gleichwohl ebenfalls einzubeziehen.

Vielfach wird verlangt, dass der Vorteil einen erfahrungsgemäß wesentlichen, über den Abschlussstichtag hinausreichenden Nutzen zu bringen verspricht. Diese besondere Dauerhaftigkeit ist nicht nachvollziehbar. Auch die Bedeutung des Abschlussstichtags bleibt im Dunkeln. In der angebotenen Definition wird deshalb – da überflüssig – darauf verzichtet.

Immaterielle Wirtschaftsgüter (Abs. 2)

Der Absatz unterstellt, dass bekannt ist, wann ein immaterielles Wirtschaftsgut vorliegt. Unterstellt wird insofern deutsches Bilanzverständnis<sup>1</sup>, nach dem die Finanzwerte nicht zu den immateriellen Wirtschaftsgütern zählen. Auf eine eigenständige Definition wurde bewusst verzichtet, da die Rechtsentwicklung insoweit noch nicht abgeschlossen erscheint.



Der einleitende Halbsatz („Ein immaterieller Vorteil ist nur dann Wirtschaftsgut“) stellt klar, dass nicht identifizierbare oder beherrschbare immaterielle Vorteile gar keine Wirtschaftsgüter sind. Damit immaterielle Vorteile Wirtschaftsgüter werden, müssen sie kumulativ die Voraussetzungen Identifizierbarkeit und Beherrschbarkeit erfüllen. Die Identifizierbarkeit ist insoweit eine Konkretisierung des allgemeinen Merkmals der Bewertbarkeit. Die Beherrschbarkeit ist eine Eigenschaft, die materiellen Wirtschaftsgütern bereits von Natur aus zukommt. Bei den immateriellen Wirtschaftsgütern dient diese Eigenschaft dazu, abgrenzbare Vorteile von bloßen Aufwandsagglomeraten zu unterscheiden. Beide Voraussetzungen werden in den Sätzen 2 und 3 weiter ausgeführt.

<sup>1</sup> Crezelius in Kirchhof EStG § 5 Rn. 68; in den IAS/IFRS werden die Finanzanlagen als immaterielle Werte begriffen, die aber eigenen Regeln gehorchen (IAS 39 statt IAS 38).

Satz 2 enthält dabei eine erläuternde Regelvermutung. Das Merkmal der Verwertung „nicht nur zusammen mit dem Unternehmen“ lehnt sich an § 12 des IAS 38 und fasst die dort genannten Positivkriterien als Oberbegriff zusammen. Als Verwertung nennt der Standard den vom Unternehmen getrennten Verkauf, die Übertragung, das Lizenzieren, Vermieten oder Tauschen.

Nach § 12 des IAS 38 ist ein Vorteil auch dann identifizierbar, wenn er „aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.“ Diese Formulierung wird ausdrücklich nicht übernommen. Denn zum einen bedarf die Tatsache, dass ein Recht einen Vorteil identifizierbar macht, keiner ausdrücklichen gesetzlichen Klarstellung. Zum anderen ist ein Recht, das nicht ohne das Unternehmen selbst übertragen werden kann, vom Geschäftswert nicht mehr unterscheidbar. Die zuordnende Abspaltung eines Kaufpreisteils für etwas, das gerade nicht vom Unternehmen getrennt werden kann, also ausschließlich mit den zukünftigen Erträgen dauerhaft verbunden bleibt, lässt sich nicht rechtfertigen.

Satz 3 übernimmt die Regelung des § 13 des IAS 38 und passt sie der Definition in Abs. 1 an. Die §§ 13 bis 16 des IAS 38 können damit unmittelbar zur Auslegung der Beherrschung herangezogen werden.

Beherrschbar sind danach Vorteile, die auf juristisch durchsetzbaren Ansprüchen basieren<sup>2</sup>, Marktkenntnisse und technische Erkenntnisse also nur dann, wenn das Wissen geschützt wird.<sup>3</sup> Mitarbeiterfähigkeiten auf Grund von Schulungsmaßnahmen werden nicht beherrscht.<sup>4</sup> Da für Kundenbeziehungen regelmäßig keine Schutzansprüche vorhanden sind, erbringen nur Tauschtransaktionen für nicht vertragsgebundene Kundenbeziehungen den Nachweis, dass der Vorteil aus den Kundenbeziehungen beherrscht wird.<sup>5</sup>

Abs. 2 könnte um folgenden Satz ergänzt werden: „Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden.“ Die Regelung entspräche der Regelung in § 248 III HGB

## Zu § 3 Verpflichtungen

### § 3 Verpflichtungen

<sup>1</sup>Verpflichtungen sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. <sup>2</sup>Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag ihrer Entstehung und Höhe nach feststehen. <sup>3</sup>Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag ihrer Entstehung oder Höhe nach nicht feststehen (Verbindlichkeitsrückstellung). <sup>4</sup>Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind Verpflichtungsüberschüsse aus am Bilanzstichtag bestehenden vertraglichen Leistungsbeziehungen (Drohverlustrückstellung).

#### Definition der Verpflichtungen

Der Begriff der „Verpflichtungen“ ist der Oberbegriff für Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Die Verbindlichkeit knüpft an ein zivilrechtliches Vorverständnis an und beschreibt Schuldpositionen, die bezüglich ihres Rechtsgrundes (Vertrag, gesetzlicher Rechtsgrund wie z.B. ungerechtfertigte Bereicherung, deliktische Handlung, Geschäftsführung ohne Auftrag und ähnliche oder vergleichbare Rechtsgründe auch in

---

<sup>2</sup> § 13 des IAS 38.

<sup>3</sup> § 14 des IAS 38.

<sup>4</sup> § 15 des IAS 38.

<sup>5</sup> § 16 des IAS 38.

ausländischen Rechtsordnungen) und ihrer Höhe gewiss sind und deshalb bei Fälligkeit erfüllt und im Klagewege geltend gemacht werden können. Fehlt eines dieser beiden Merkmale oder sogar beide, kann als Verpflichtung nur die Rückstellung in Betracht kommen. Eine zivilrechtliche Durchsetzbarkeit im Augenblick ist ausgeschlossen, die Fälligkeit einer derartigen Verbindlichkeit ist nicht absehbar, der Klageweg wird nicht erfolgreich sein.

#### Verpflichtung kein Wirtschaftsgut

Mit der Definition der Verpflichtung wird klargestellt, dass sie nicht mit dem Begriff des Wirtschaftsguts in Zusammenhang zu bringen ist. Wirtschaftsgüter können lediglich aktive Vermögenspositionen im Sinne von Besitzpositionen sein. Minderungen des Betriebsvermögens, also auch die Verbindlichkeiten sind demgegenüber keine Wirtschaftsgüter, sondern ein aliud, das – soweit erforderlich – eigenen Gesetzmäßigkeiten zu folgen hat.

Bei den Verbindlichkeitsrückstellungen reicht aus, dass die Verpflichtung entweder der Entstehung oder der Höhe nach nicht feststeht. Verbindlichkeitsrückstellungen sind auch dann zu bilden, wenn beides ungewiss ist. Insofern ist das „oder“ in Satz 3 als „und/oder“ zu lesen.

## **Zu § 4 Schwebende Geschäfte**

### **§ 4 Schwebende Geschäfte**

<sup>1</sup>Schwebende Geschäfte sind gegenseitige Verträge, die von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt sind. <sup>2</sup>Das Fortbestehen unwesentlicher Nebenpflichten hindert die Erfüllung nicht.

Der Wortlaut folgt der geltenden Definition der Rechtsprechung („**Schwebende Geschäfte** sind gegenseitige Verträge i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), die von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei – abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten – noch nicht voll erfüllt sind“ Großer Senat in BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, m.w.N). Der Einschub wurde als erklärender eigener Satz formuliert.

## **Zu § 5 Geschäftswert**

### **§ 5 Geschäftswert**

<sup>1</sup>Der Geschäftswert ist der Unterschiedsbetrag zwischen der für den Erwerb eines Unternehmens bewirkten Gegenleistung und der Summe der Anschaffungskosten aller Wirtschaftsgüter abzüglich der Verpflichtungen. <sup>2</sup>Er gilt als abnutzbares Wirtschaftsgut.

§ 5 beschreibt den Geschäftswert in Anlehnung an die Definition in § 255 Abs. 4 HGB. Der Wortlaut lässt nun offen, ob der „Firmenwert“ ein originäres Wirtschaftsgut ist oder nicht. Er stellt zumindest klar, dass es sich um ein Wirtschaftsgut sui generis handelt. Die Regelung wird als § 5 der Definition der Verpflichtungen in § 3 nachgestellt. Denn für die Beschreibung des Geschäftswert wird der Begriff der Verpflichtungen bereits verwendet.

Die Klarstellung der Eigenschaft als reiner Unterschiedsbetrag bereinigt auch ein Folgeproblem bei der Bewertung. Ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens setzt voraus, dass es entgeltlich erworben wurde. Dies ist beim Geschäftswert per

definitionem immer gegeben. Wenn aber der Geschäftswert ein anzusetzendes Wirtschaftsgut ist, müssten auch nachträgliche Herstellungskosten bilanziell berücksichtigt werden. Denn ist ein immaterielles Wirtschaftsgut einmal auszuweisen, ergeben sich keine weiteren Besonderheiten zu materiellen Wirtschaftsgütern. Insbesondere enthalten sowohl § 5 Abs. 2 EStG als auch § 248 Abs. 2 HGB nur Ansatzverbote, keine Bewertungsregeln. Ein bloßer Unterschiedsbetrag kann aber keine „zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung“<sup>6</sup> anfallenden Kosten haben und weder erweitert noch wesentlich verbessert werden.<sup>7</sup>

Der Begriff „Geschäftswert“ wird unabhängig von der Art des übertragenen Betriebs beschrieben. Ob die Abschreibung von Firmen-, Praxis- oder Sozietätswerten unterschiedlich sein soll, ist damit nicht entscheiden. Dies ist im Rahmen der Bewertung, nicht bei den Begriffsdefinitionen zu klären.

## Zu § 6 Bewertungseinheit

### § 6 Bewertungseinheiten

(1) <sup>1</sup>Eine Bewertungseinheit sind alle Wirtschaftsgüter, Verpflichtungen und schwebende Geschäfte, die untereinander in einem Sicherungszusammenhang stehen, so dass sich Chancen und Risiken vollständig ausgleichen. <sup>2</sup>Zu einer Bewertungseinheit können Wirtschaftsgüter, Verpflichtungen und schwebende Geschäfte auch dann zusammengefasst werden, wenn

3. sich Chancen und Risiken im Zeitpunkt der erstmaligen Bildung ausgleichen und die Sicherungswirkung für den gesamten Zeitraum des Sicherungszusammenhangs zuverlässig nachweisbar ist oder
4. die Risiken aus Wirtschaftsgütern, Verpflichtungen und schwebenden Geschäften im Sinne des § 1 Abs. 12 Nr. 1 KWG gleichartig sind (Portfolio-Einheit).

(2) Eine Bewertungseinheit erlischt mit Beendigung des Sicherungszusammenhangs.

Das Gesetz unterscheidet zwischen Bewertungseinheiten im engeren Sinn (Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1) und Portfolio-Bewertung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2).

Die Bildung von Bewertungseinheiten für steuerliche Zwecke stellt generell eine zweckentsprechende Anwendung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze (insbesondere des Einzelbewertungsgrundsatzes und des Imparitätsprinzips) sicher. Die imparitatische Einzelbewertung würde ggf. risikomindernde Wirkungen von Bewertungseinheiten negieren und damit nicht nur betriebswirtschaftlich, sondern auch im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu unzutreffenden Ergebnissen führen. Aus diesem Grund wird bei vollständigem Ausgleich von Chancen und Risiken von einer Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten für steuerliche Zwecke ausgegangen (Abs. 1 Satz 1).

Bei den übrigen Bewertungseinheiten und bei der Portfolio-Bewertung erhält der Steuerpflichtige ein Wahlrecht. Die Einführung eines Wahlrechtes ist gerechtfertigt, da

- die Bildung einer Bewertungseinheit per se immer zu einem gegenüber der strikten Einzelbewertung höheren Gewinnausweis führt, den der Steuerpflichtige zur Herstellung des Gleichlaufs zwischen Handels- und Steuerbilanz in Kauf nimmt (Verwaltungsvereinfachung)
- die internationale Rechnungslegung (insb. IFRS und US GAAP) ebenfalls derart weitreichende Wahlrechte zulassen.

<sup>6</sup> So der BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten (BStBl. II 2002, 349).

<sup>7</sup> So die Voraussetzungen für die Annahmen nachträglicher Herstellungskosten (siehe etwa *Fischer* in Kirchhof EStG<sup>5</sup> § 6 Rn. 55, 56).



Die Wahlrechte werden offen eingeräumt, da das Steuerrecht – im Unterschied z.B. zu den Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten nach IFRS und US-GAAP – die Bildung nicht von der Dokumentation abhängig machen möchte. Die Aufnahme der erforderlichen Dokumentation als Tatbestandsvoraussetzung wäre mit dem Gesetzesaufbau nicht zu vereinbaren und würde ebenfalls zu einem de facto Wahlrecht führen. Die Ausübung des Wahlrechts muss allerdings von Anfang an dokumentiert werden. Die Einräumung eines Wahlrechts vermeidet darüber hinaus ansonsten vorprogrammierte erhebliche Streitigkeiten mit BP. Unternehmen können nachträglich nicht zu ihren Lasten in Bewertungseinheiten gezwungen werden, die sie nicht bilden wollten und die ihrem Geschäftsmodell nicht entsprechen.

#### 1. Zur Bewertungseinheitspflicht (Abs. 1 Satz 1)

Es handelt sich um den Fall der eindeutigen Verknüpfung von zwei oder mehreren bilanzwirksamen und/oder bilanzunwirksamen genau definierten Grund- und Sicherungsgeschäften zum Zweck der Absicherung von Zins-, Commodity oder sonstigen Marktpreisrisiken. Entsprechendes gilt auch für die Absicherung des Bonitätsrisikos mittels Kreditderivaten. Grundvoraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit ist, dass es zwischen Grund- und Sicherungsgeschäften zu einer individuellen, vollständigen Risikokompensation kommt. Die Bewertungseinheit kann sich dabei auch nur auf einen Teil eines Wirtschaftsguts beziehen (z.B. Absicherung einer Fremdwährungsforderung nur zu 50 %). Ein Sicherungsgeschäft kann zugleich mehrere Arten von Risiken absichern, z.B. Zins- und Währungsrisiken (Beispiel: Zins-Währungsswaps).

Zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft(en) muss eine vollständige, entgegengesetzt verlaufende Korrelation bestehen, d.h., dass z.B. eine Wertminderung der Grundgeschäfte durch eine gleich hohe Wertsteigerung der Sicherungsgeschäfte ausgeglichen wird bzw. vice versa.

Grund- und Sicherungsgeschäfte dürfen keinen akuten Bonitätsrisiken unterliegen. Ausgenommen sind Bonitätsrisiken in Grundgeschäften, die durch Kreditderivate abgesichert werden. Dabei ist davon auszugehen, dass der Kontrahent des Kreditderivats (z. B. der Sicherungsgeber bei einem Credit-Default-Swap) wie in der Praxis üblich eine einwandfreie Bonität besitzt.

Grund- und Sicherungsgeschäfte müssen nicht gleichzeitig kontrahiert werden. Die Bewertungseinheit entsteht aber erst mit Abschluss des/der Sicherungsgeschäfte. Eine nachträgliche Zuordnung von Sicherungsgeschäften ist nicht möglich. Eine Absicherung geplanter, nicht fest kontrahierter Transaktionen (antizipativer Hedge) wird nicht als Bewertungseinheit anerkannt.

Nicht erforderlich ist, dass Grund- und Sicherungsgeschäfte die selbe Laufzeit aufweisen, sofern (eine) Anschlusssicherung (en) vorliegt(en).

Der Wortlaut des Absatzes deckt auch den Sachverhalt "Beteiligungserwerb in fremder Währung und Abschluss eines kongruenten Währungssicherungsgeschäftes" ab. Zu Bewertungseinheiten zählen auch Beteiligungen angeschafft in fremder Währung sowie die damit zusammenhängenden Sicherungsgeschäfte.

## 2. Zu Wahlbewertungseinheiten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

Generell ist die Bildung von Bewertungseinheiten, bei denen sich Chancen und Risiken vollständig ausgleichen, aufgrund der engen Voraussetzungen nur sehr eingeschränkt möglich. Daher sieht das Steuerrecht auch imperfekte Bewertungseinheiten vor.

Dies sind Bewertungseinheiten, die im Rahmen des Asset-Liability-Managements (Aktiv-Passivsteuerung) gebildet werden. Die Bewertungseinheiten können auf verschiedensten Ursachen beruhen. Beispiele:

- Absicherung einer Festzinsposition gegen Marktwertveränderungen, die durch Veränderungen der Marktzinssätze hervorgerufen werden
- Absicherung von festverzinslichen Krediten/Forderungen gegen ein aus Marktzinsänderungen resultierendes Kursrisiko
- Absicherung von variabel verzinslichen Finanzinstrumenten gegen Marktwertänderungen, wenn der Marktwert zwischen den Zinsanpassungsterminen wesentlichen Schwankungen unterliegt
- Swap, um einen variabel verzinslichen Vermögenswert oder eine variabel verzinsliche Verbindlichkeit in einen festverzinsliches Wirtschaftsgut oder eine festverzinsliche Verbindlichkeit zu wandeln
- Absicherung eines Fremdwährungsrisikos für eine Kaufzusage mit fixem Preis in Fremdwährung
- Absicherung eines Preisänderungsrisikos für eine Kaufzusage mit fixem Preis in Heimatwährung
- Absicherung des Zinsänderungsrisikos einen größeren Bestandes an verzinslichen Forderungen und verzinslichen Verbindlichkeiten gebildet (Schließen der Zinslücke)
- Absicherung von Aktien-Portfolien durch Aktienindex-Futures oder gekaufte Aktienindex-Optionen
- Absicherung von Commoditypreisrisiken wie z.B. Strom-, Gas-, Kohle- und Ölpreisrisiken

Diesen Bewertungseinheiten ist im Gegensatz zu den Bewertungseinheiten des Abs. 1 gemeinsam, dass die abzusichernden Grundgeschäfte sich aus einer übergreifenden Betrachtung einer größeren Anzahl von Bilanzposten und/oder schwebenden Geschäften ergeben, und dass sich Chancen und Risiken nicht mehr (vollständig), aber doch fast vollständig, ausgleichen. Der Hedge muss ein spezifizierbares und identifizierbares Risiko betreffen, z.B. Marktpreisänderungen, Zinsänderungsrisiken, Währungskursänderungen.

Bewertungseinheiten, bei denen Chancen und Risiken sich nicht vollständig ausgleichen, können sehr einfach sein. In diesem Fall sind die Voraussetzungen an die Bewertungseinheit ähnlich denen des Abs. 1 zu interpretieren. Im Regelfall werden derartige Bewertungseinheiten jedoch viel komplexer sein. Die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bewertungseinheit, bei der sich Chancen und Risiken nicht vollständig ausgleichen, setzen unabdingbar ein funktionsfähiges Risikomanagement und –controlling voraus.

Aufgrund der weitgehenden Marktbewertung nach IFRS und US-GAAP kommt dem angelsächsischen Hedge-Accounting, dem die Bedingungen für das Vorliegen des Makro-Hedges entnommen sind, im Jahresabschluss nur eingeschränkte Bedeutung zu. Demgegenüber ist im Steuerrecht aufgrund der Beibehaltung des Anschaffungskostenprinzips der Anwendungsbereich naturgemäß trotz der gleichlautenden Voraussetzungen erheblich weiter. Zusätzlich zu IFRS und US- GAAP wird unabhängig

davon auch die Sicherung von Netto-Positionen, z.B. von Zins-Netto-Positionen (sh. Beispiel oben) anerkannt.

Zur Bildung müssen alle Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Die Kernvoraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit sind der (fast) vollständige Chancen- und Risikenausgleich und die Wirksamkeit der Absicherungsmaßnahme.

Chancen und Risiken müssen sich während der Laufzeit des Hedges fast vollständig ausgleichen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung soll nicht an einen bestimmten Prozentsatz gekoppelt werden (z.B. > 90 %). Es genügt, wenn die Bedingungen für die Bildung der Bewertungseinheit nach IFRS erfüllt sind, d.h. der Hedge zu Beginn und während der gesamten Dauer prospektiv und retrospektiv hochgradig effektiv ist. Dies ist der Fall, wenn sie in einer Range zwischen maximal 80 und 125 % liegen. Dokumentiert der Steuerpflichtige, dass er im Rahmen seines ALM an hochgradige Effizienz einen noch höheren Sicherheitsstandard anlegt (z.B. > 90 %), dann kann steuerlich auch nur dann eine Bewertungseinheit gebildet werden, wenn dieser höhere Sicherheitsgrad erfüllt ist. Es muss der Standard genommen werden, den der Steuerpflichtige, wenn er eine Bewertungseinheit bildet, im Bereich < 99% bis IFRS-Voraussetzung selbst anwendet.

Gibt es ein Basisrisiko, d.h. einen Unterschied in der physischen Zusammensetzung des Grundgeschäftes und des Sicherungsinstrumentes der üblichen Sicherungsgeschäfte (z.B. unterschiedliche Ölsorten), so ist eine Sicherung trotzdem zulässig. Dabei kann der Wert des Sicherungsinstrumentes größer oder kleiner als der des Grundgeschäftes sein, wenn dadurch die Wirksamkeit des Hedges erhöht wird (vgl. IAS 39 A 100).

Der Ausdruck „hoch effektiv“ wird durch den Ausdruck „fast vollständiger Ausgleich“ ersetzt.

**Beispiel:**

Verlust aus Sicherungsgeschäft: 120; Gewinn aus Grundgeschäft: 100

100:  $120/100 = 120\%$  oder

$100/120 = 83\%$

Die Voraussetzung der hochgradigen Effektivität ist damit erfüllt.

Ob die Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines zukünftigen Geschäftsvorfalles als hoch einzuschätzen ist, bestimmt sich nach folgenden Kriterien:

- Häufigkeit ähnlicher Transaktionen in der Vergangenheit,
- Finanzielle und operative Situation des Unternehmens, das in Frage stehende Geschäft evtl. nicht ausführen zu können,
- Erheblicher Ressourceneinsatz für einen bestimmten Bereich,
- Aus Störungen des Unternehmensablaufs resultierendes Verlustpotential, wenn das Geschäft nicht abläuft,
- Existenz von Alternativen, die zum gleichen Ergebnis führen wie der geplante Geschäftsvorfall und
- Unternehmensplanung.

Für Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 käme alternativ auch folgende Formulierung in Betracht:

*„2. die Risiken aus Finanzinstrumenten, handelbaren Forderungen und Anteilen, die das Unternehmen zum Zweck des Wiederverkaufs im Eigenbestand hält oder vom Institut übernommen werden, um bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Preis- und Zinsschwankungen kurzfristig zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt wird, gleichartig sind (Portfolio-Einheit).“*

### 3. Zur Portfolio-Einheit (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

Als Portfolio-Einheit wird die zusammengefasste, kompensierende Bewertung von Wirtschaftsgütern und/oder schwebenden Geschäften zur Erzielung eines Eigenhandelserfolgs bezeichnet, die aufgrund ihrer gleichartigen Risikostruktur in einem Portfolio zusammengefasst sind. Im Gegensatz zu den Bewertungseinheiten handelt es sich nicht um gegenläufige Grund- und Sicherungsgeschäfte, sondern um ein Bewertungsmethodik in einem eingegrenzten Ausnahmefall für einen Pool gleichartiger Assets.

Die Bildung von Portfolio-Einheiten kommt aufgrund ihrer Natur und Anforderungen i.d.R. nur bei Finanzdienstleistern oder Unternehmen in Frage, die hohe Handelsbestände an geeigneten Wirtschaftsgütern/ schwebenden Geschäften zur Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs unterhalten.

Die Portfolio-Einheit kann in engen Grenzen mit dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar sein, wenn die Anwendung des Vorsichtsprinzips auf Einzelgeschäftsbasis zu Verlusten führen würde, obwohl das auf Basis von Marktwerten ermittelte Ergebnis positiv wäre. Eine Marktwertbilanzierung wäre jedoch aufgrund des Anschaffungskostenprinzips grundsätzlich unzulässig.

Bei der Portfolio-Einheit werden bilanzwirksame und – unwirksame Wirtschaftsgüter und/oder schwebende Geschäfte mit gleichartigen Risiken zusammengefasst; durch die Zusammenfassung erhält das Portfolio eine bestimmte Risikostruktur. Die Zusammenstellung der Portfolios richtet sich nach unternehmensspezifischen Kriterien, z. B. der Handelsstrategie, den zum Handel oder zur Absicherung eingesetzten Produktarten, der Organisation des Handels (z. B. Produktmandate) und des Risikomanagements (z. B. Limitstruktur).

Eine Portfolio-Einheit ist grundsätzlich nur zulässig, wenn die Wirtschaftsgüter und/oder schwebenden Geschäfte des Portfolios gleichartigen Marktpreisrisiken unterliegen. Dies sind Währungsrisiken, Zinsänderungsrisiken, Kreditrisiken und sonstige Marktpreisrisiken, z. B. aus Aktien. Enthält ein Portfolio Wirtschaftsgüter und/oder schwebende Geschäfte, die zusätzlich andere Risiken beinhalten (z. B. Aktienkursrisiken als Primärrisiko und Zinsänderungsrisiken als Sekundärrisiko), sind solche Nebenrisiken nachweislich (z. B. durch ein geringes Limit/Working Balance) zu minimieren oder über externe Sicherungsgeschäfte abzusichern). Dies sichert den Gleichlauf mit IFRS/ US GAAP.

Abs. 1 Satz 3 soll verhindern, dass aus steuerlichen Gründen willkürliche Portfolio gebildet werden. Die Gleichartigkeit von Risiken begründet deshalb aus sich heraus den Umfang des Risikos, ohne dass die Unternehmen dies verändern können. Das in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 eröffnete Wahlrecht kann nur insgesamt wahrgenommen werden oder nicht.

### 4. Ende der Bewertungseinheit

Wurde das Wahlrecht zur Bildung eines Hedges oder Portfoliobewertung ausgeübt, ist das Unternehmen bis zur Beendigung der Bewertungseinheit grundsätzlich gebunden. Dies bedeutet, dass das Unternehmen die für die Bewertungseinheit notwendige Dokumentation aufbauen und vorhalten muss. Das Unternehmen muss im Rahmen der Steuerbilanz-Erstellung eine Liste über die Bewertungseinheiten erstellen und mit der Steuererklärung dem Finanzamt einreichen.

Eine Änderung der Methodik ist allerdings abweichend hiervon grundsätzlich während des Bestehens einer Bewertungseinheit in Einklang mit IFRS/ US GAAP dann möglich, wenn die Änderung auch für Zwecke der externen Rechnungslegung erfolgt. Hierdurch soll übermäßiger Verwaltungsaufwand und ein Auseinanderlaufen zwischen Handels- und Steuerbilanz vermieden werden. Das Wahlrecht nach IFRS/ US GAAP dient dabei dazu, die Effekte aus Bewertungseinheiten über die Quartale / Jahre zu glätten. Da der Wechsel ebenfalls in der Regel zu einem höheren zu versteuernden Einkommen führt, ist ein Wahlrecht auch für steuerliche Zwecke gerechtfertigt. Zudem trägt eine derartige implizite Glättung auch den Interessen des Fiskus an einem gleichmäßigen Steueraufkommen Rechnung.

Abs. 2 gilt für alle Typen der Bewertungseinheit. Er unterscheidet nicht mehr danach, wie die Bewertungseinheit gebildet wurde. Die Vorschrift begrenzt damit faktisch das Wahlrecht in Abs. 2 Satz 2 auf die Begründung einer Bewertungseinheit. Nur ein tatsächliches Ende des Sicherungszusammenhangs oder der Gleichartigkeit eines Risikos kann eine Bewertungseinheit beenden, nicht aber eine abweichende Ausübung eines Wahlrechts.

## **Zu § 7 Entnahmen und Einlagen**

### **§ 7 Entnahmen und Einlagen**

(1) <sup>1</sup>Entnahme ist die zeitweise oder dauerhafte Verwendung oder Nutzung eines Entnahmegegenstandes durch den Unternehmensträger oder Beteiligten des Unternehmensträgers für sich, für ihren Haushalt oder für andere unternehmensfremde Zwecke. <sup>2</sup>Gegenstand einer Entnahme können Wirtschaftsgüter, Nutzungen oder Leistungen sein. <sup>3</sup>Als Entnahme gilt auch die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte, soweit durch die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zu einem ausländischen Betriebsstättenvermögen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entfällt.

(2) <sup>1</sup>Einlage ist die Zuführung eines Einlagegegenstandes zum Unternehmen durch den Unternehmensträger oder Beteiligte des Unternehmensträgers. <sup>2</sup>Als Einlage gilt auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer nicht im Inland belegenen Betriebsstätte ins Inland, soweit durch die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zu dem inländischen Betriebsvermögen Betriebsstättenvermögen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wird.

Das Unternehmensteuergesetz stellt Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen gleich. Aus diesem Grund entfallen auch die Rechtsfolgenunterschiede zwischen Gewinnausschüttungen und Entnahmen. Auch Gewinnausschüttungen sind Entnahmen im Sinne des § 7 Abs. 1 StGEG. Sie werden im Übrigen wie Entnahmen auf der zweiten Stufe nach dem Unterschiedsbetrag zugerechnet, erhöhen also anders als bisher schon den Gewinn, nicht erst das Einkommen. Dies ist auch das Ergebnis der Tatsache, dass es nun eine von der Handelsbilanz unabhängige Steuerbilanz gibt.

Abs. 1 definiert in Satz 1 die Entnahmen in Anlehnung an § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Satz 2 stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland einer Entnahme gleich.

Abs. 2 übernimmt in Satz 2 die Definition der Einlagen aus § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG. Satz 2 stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland einer Einlage gleich. Die gesetzliche Regelung übernimmt allerdings nicht vollständig das geltende Recht. Durch die ausdrückliche Kostenbewertung in § 26 können auch Nutzungen

eingelegt werden. Sie führen in Höhe der Kosten zu eigenen Aufwendungen des Unternehmens.

## **Zu § 8 Zurechnung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen**

### **§ 8 Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen. <sup>2</sup>Übt ein Anderer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut aus (wirtschaftlicher Eigentümer), so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. <sup>3</sup>Dies ist insbesondere der Fall, wenn er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann oder wenn er die wesentlichen Chancen und Risiken, die mit dem Eigentum verbunden sind, trägt.

(2) <sup>1</sup>Verpflichtungen sind dem Schuldner zuzurechnen. <sup>2</sup>Trägt ein Anderer die wirtschaftliche Last bei der Erbringung der Verpflichtung, so ist diesem die Verpflichtung zuzurechnen. <sup>3</sup>Die drohende nachrangige Inanspruchnahme einer anderen Person als des Schuldners verändert die Zurechnung der Verpflichtung zum Schuldner nicht.

(3) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Leasingverhältnissen, Wertpapierpensionsgeschäften und der Wertpapierleihe zu erlassen.

#### 1. Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 rechnet in Satz 1 Verpflichtungen grundsätzlich dem Schuldner zu. Satz 2 enthält das passivische Pondon zum wirtschaftlichen Eigentum. Er wird durch Satz 3 für nachrangige Haftungen ergänzt. Eine drohende Insolvenz führt danach zu keiner abweichenden Zurechnung vom Schuldner auf den Haftenden. Vielmehr verbleibt auch in diesen Fällen die Verbindlichkeit beim Schuldner, der Haftende hat (zusätzlich) eine Rückstellung zu bilden. Soweit er auf einen wirtschaftlich gehaltvollen Rückgriff gegenüber dem Hauptschuldner hat, muss er eine entsprechende Forderung ausweisen. Es wird zu diskutieren sein, ob sich die Rechtsfolge des Satzes 3 nicht bereits aus allgemeinen Erwägungen ergibt.

#### 2. Erläuterungen zu Abs. 3

Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Leasingverhältnissen, Wertpapierpensionsgeschäften und Wertpapierleihen enthält Abs. 3 eine ausdrückliche Ermächtigung für eine Rechtsverordnung. Die bisherigen Erlasse können dadurch auf einem höheren Rechtsrang zusammengefasst werden.

Zu prüfen ist, ob die Verordnungsermächtigung so zu eng ist, insbesondere ob noch weitere Bereiche denkbar sind und damit in die Ermächtigung aufgenommen werden müssten.

## **Zu § 9 Zuordnung**

### **§ 9 Zuordnung**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie geeignet sind, den betrieblichen Zweck zu fördern und zur Erreichung des betrieblichen Zwecks bestimmt sind. <sup>2</sup>Eine nur geringfügige tatsächliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu betrieblichen Zwecken führt nicht zu einer Zuordnung zum Betriebsvermögen.

(2) Verpflichtungen gehören zum Betriebsvermögen, wenn ihr Entstehungsgrund betrieblich veranlasst ist.

§ 9 regelt die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen zum Betriebs- bzw. Privatvermögen. Die Vorschrift bezweckt eine gesetzliche Festschreibung der

aktuellen Rechtslage, die im Wesentlichen auf Richterrecht und Verwaltungsanweisungen beruht. Allerdings rückt sie insoweit von der bisherigen Regelung ab, als die Dreiteilung der Vermögenssphären (Notwendiges Privatvermögen – Gewillkürtes Betriebsvermögen – Notwendiges Betriebsvermögen) einer Zweiteilung (Betriebsvermögen – Privatvermögen) weicht.

Schon nach der bisherigen Rechtsprechung war die Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen nicht immer trennscharf. Zwar stand bei dem notwendigem Betriebsvermögen bisher immer das objektive Element (betriebliche Nutzung von mehr als 50 %) im Vordergrund. Doch hat die Rechtsprechung in jüngerer Zeit auch dem subjektiven Element (Widmung für betriebliche Zwecke) eine gewisse Bedeutung eingeräumt.<sup>8</sup> Umgekehrt war schon bisher das subjektive Element allein nicht ausreichend, damit ein Wirtschaftsgut zum gewillkürten Betriebsvermögen zählt. Erforderlich war immer auch ein objektives Element (betriebliche Nutzung zwischen 10 % - 50 %, Förderzusammenhang).

Daher erscheint es konsequent, gesetzlich von einem einheitlichen Betriebsvermögensbegriff auszugehen.<sup>9</sup>

#### Abs. 1

Entscheidend für die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen ist in objektiver Hinsicht, dass das Wirtschaftsgut geeignet ist, den betrieblichen Zweck zu fördern. Hierbei ist abstrakt auf eine mögliche Eignung zu betrieblichen Zwecken abzustellen. Wenn ein Einsatz im Unternehmen – z.B. aufgrund der Art oder Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes - von vornherein ausgeschlossen scheint, entfällt eine Zuordnung zum Betriebsvermögen schon aus objektiven Gründen. Daran kann auch eine subjektive Zuordnungsentscheidung nichts ändern. In subjektiver Hinsicht muss das Wirtschaftsgut zur Erreichung des betrieblichen Zwecks bestimmt sein. Dies setzt eine irgendwie geartete subjektive Zuordnungsentscheidung voraus, z.B. die Funktionszuweisung bzw. tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsguts. In den allermeisten Fällen dürfte letztlich die subjektive Zuweisung darüber entscheiden, ob ein Gegenstand zum Betriebsvermögen gehört oder nicht.

Dritte Voraussetzung für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ist schließlich, dass es nicht nur geringfügig tatsächlich für betriebliche Zwecke genutzt wird. Die Grenze für eine nur geringfügige betriebliche Nutzung dürfte bei 10 % liegen.

#### Abs. 2:

Die Zugehörigkeit einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen richtet sich nach dem Anlass ihrer Entstehung. Es kommt immer auf den tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb an. Der Wortlaut des § 9 Abs. 2 stellt ausschließlich auf die Verursachung bei Schuldaufnahme ab. Eine privat veranlasste Schuld wird nicht durch die Einlage des damit erworbenen Wirtschaftsguts betriebliche Verbindlichkeit. Durch die Einlage wird aber das aufgenommene Kapital betrieblich genutzt. Die durch diese Nutzung im Privatbereich entstandenen Kosten mindern aber als Einlage nach §§ 25 Abs. 2, 27 StGEG den Gewinn des Unternehmens. Entsprechendes gilt für Kreditaufnahmen aufgrund zunächst betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter, die entnommen werden. Durch die Entnahme des Wirtschaftsgut

---

<sup>8</sup> BFH, Beschluss v. 17.07.2003, Az. X B 1/03, BFH/NV 2003, 1424-1425.

<sup>9</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang die Kritik im Schrifttum an der bisherigen Dreiteilung, für alle: Heinicke in: Schmidt, EStG, § 4 Rn. 108.

wird auch der Kredit nun privat genutzt. Die Entnahmen sind insoweit mit den Kosten anzusetzen. Die Zinsen mindern daher den Gewinn nicht mehr. Zu beachten ist aber, dass die Zinsen auch zu einer Nachbesteuerung beim Unternehmensbeteiligten führen.

## Zu § 10 Ansatzpflichten

### § 10 Ansatzpflichten

(1) <sup>1</sup>In der Bilanz sind alle zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen auszuweisen, sofern dem Ausweis kein Ansatzverbot entgegensteht. <sup>2</sup>Immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie zur Veräußerung bestimmt sind oder entgeltlich erworben wurden. <sup>3</sup>Die durch den Zufluss eines öffentlichen oder privaten Zuschusses bezweckte Leistung ist wie ein Verpflichtung auszuweisen (Zuschussverpflichtung).

(2) <sup>1</sup>Schwebende Geschäfte sind nicht anzusetzen. <sup>2</sup>Vorauszahlungen sind beim Leistenden und Zahlungsempfänger bis zur Erbringung der Gegenleistung wie eine Forderung oder Verpflichtung auszuweisen. <sup>3</sup>Aufwendungen für den Abschluss von Verträgen dürfen nicht aktiviert werden.

(3) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

#### 1. Erläuterungen zu Abs. 1

Abs. 1 regelt die Ansatzpflichten. Dabei setzt die Vorschrift systematisch voraus, dass der auszuweisende Posten ein Wirtschaftsgut oder eine Verpflichtung ist und dass dieser positive oder negative Wert dem Betrieb zuzurechnen ist. Die Zurechnung geht als Tatbestandsvoraussetzung dem bilanziellen Ausweis vor. Die Zurechnungsvorschriften sollten daher vor den Ansatzvorschriften (z.B. als zweiter Abschnitt) geregelt werden.

Satz 1 Halbsatz 1 bestimmt, dass alle Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen auszuweisen sind, die zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören. Diese Aussage hat zwei Richtungen:

- Zum einen geht die Vorschrift davon aus, dass bekannt ist, was dem Betriebsvermögen zugehörig ist. Dies ist in einem eigenständigen Regelungskatalog „Zurechnung“ auszuführen.
- Zum anderen sind nur Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen auszuweisen. Das heißt, die Vorschrift unterstellt, dass es durch die umfassenderen Definitionen von Wirtschaftsgütern und Verpflichtungen keine Notwendigkeit mehr für Bilanzierungshilfen gibt. § 246 Abs. 1 HGB bestimmt demgegenüber weitergehend, dass sämtliche „Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge“ auszuweisen sind.

Der 2. Halbsatz des Satzes 1 weist darauf hin, dass der Ausweis durch Ansatzverbote eingeschränkt werden kann. Ein solches Ansatzverbot regelt Satz 2. Inwieweit andere Ansatzverbote notwendig sind, wird noch zu prüfen sein.

Satz 2 formuliert § 5 Abs. 2 EStG neu.<sup>10</sup> Die Ansatzpflicht wird durch zwei alternative Voraussetzungen konkretisiert. Der Satz übernimmt damit die Grundidee der Definition des Wirtschaftsgutes, für immaterielle Wirtschaftsgüter zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen für ihre bilanzielle Berücksichtigung vorzugeben. Der Besonderheit immaterieller Wirtschaftsgüter wird damit Rechnung getragen.

---

<sup>10</sup> Gegen eine Neuformulierung spricht, dass eine bestehende Formulierung nicht geändert werden sollte, wenn deren Inhalt nicht verändert werden soll.



Der Wortlaut basiert auf unmittelbaren Eigenschaften des Wirtschaftsguts. Statt der Einschränkung einer Wirkung auf nur solche Wirtschaftsgüter, die dem Anlagevermögen zugehören, wählt Satz 2 den Tatbestand „zur Veräußerung bestimmt“. Die Ansatzpflicht wird damit systematisch von der Zuordnung eines Wirtschaftsguts innerhalb des Betriebsvermögens getrennt.<sup>11</sup>

Der zweite Alternativtatbestand „entgeltlich erworben“ übernimmt die bisherige Gesetzeslage für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Das Verhältnis der Regelung zu den Vorschriften zur Einlage von Wirtschaftsgütern und den Bestimmungen des Umwandlungsrechts lässt auch die Neuformulierung offen. Dies müsste ohnehin bei den Regelungen zur Einlage angesprochen werden. Wird die Einlage als ein veräußerungsgleicher Vorgang betrachtet, bei dem der Einlagewert wie ein Entgelt behandelt wird, bedürfte es keiner weitergehenden Interpretation bei den Ansatzvorschriften.

Satz 3 behandelt sog. Zuschussverpflichtungen. Die Ertragszuschüsse müssen passivisch ausgewiesen werden, um den Vermögenszugang zu neutralisieren. Es handelt sich daher um eine verpflichtungsähnliche Belastung, weil der Zuschuss zu entsprechenden Aufwendungen oder Handlungen verpflichtet, auch wenn dadurch keine Vermögenseinbuße entsteht. Die fiktive Verpflichtung setzt voraus, dass sich das Betriebsvermögen des Unternehmens erhöht hat. Erst dann entsteht die Zuschussverpflichtung. Es reicht allerdings aus, dass ein Anspruch auf den Zuschuss aktivisch (als Forderung) ausgewiesen wird.

### 2. Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 gibt in Satz 1 wieder, dass schwebende Geschäfte nicht anzusetzen sind. Da erhaltene Vorauszahlungen einerseits noch nicht gewinnwirksam sein dürfen, andererseits aber das Geldvermögen um die eingegangene Vorauszahlung erhöht, weist Satz 2 den Vorauszahlungsbetrag als eigenen Posten aus. Dies ist deshalb notwendig, weil durch die Annahme eines Vorschusses keine neue Verbindlichkeit entsteht. Selbst wenn man das annehmen würde, ergäbe sich nur eine Sachleistungsverpflichtung, die allenfalls mit den erwartbaren Kosten passiviert werden könnte. Da der Vorschuss auch den künftigen Unternehmensgewinn enthält, würde ohne Ausweis eines mit der eingegangenen Zahlung gleich hohen Passivpostens, ein noch nicht realisierter Gewinn ausgewiesen. Abs. 2 Satz 2 generiert deshalb einen Ausweis sui generis. Satz 3 übernimmt § 248 Abs. 3 HGB.

### 3. Erläuterungen zu Abs. 3

Abs. 3 übernimmt § 246 Abs. 2 HGB wortgleich.

## **Zu § 11 Rückstellungen**

### **§ 11 Rückstellungen**

- (1)<sup>1</sup> Verbindlichkeitsrückstellungen sind zu bilden für
1. am Bilanzstichtag rechtlich oder faktisch unabwendbar entstandene Verpflichtungen, deren Erfüllungsbetrag ungewiss ist, und für
  2. zukünftig überwiegend wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen, bei denen der Erfüllungsaufwand am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist,

---

<sup>11</sup> Bisher ergab sich die Situation, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens nicht ausgewiesen wurde, also in systematischer Hinsicht die Zuordnung, dass ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen angehört, vor dem Verbot eines Ansatzes zu prüfen war. Nun ist vorab nur noch die Eigenschaft als Wirtschaftsgut zu prüfen, bevor die Zusatzvoraussetzungen für einen Ansatz als solches maßgeblich sind. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut angesetzt wird, geht der Frage, welchem Vermögen es zugeordnet wird, damit voraus.

wenn die Inanspruchnahme aus der Verpflichtung am Bilanzstichtag überwiegend wahrscheinlich ist. <sup>2</sup>Gleichartige Verpflichtungen können zusammengefasst werden, wenn sich die überwiegende Wahrscheinlichkeit nur aus der Gesamtheit aller Verpflichtungen ergibt.

(2) Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn der Wert der noch zu erbringenden Leistung aus einem schwebenden Geschäft den Wert der noch zu erwartenden Gegenleistung übersteigt (Verpflichtungsüberschuss).

(3) <sup>1</sup>Versicherungsunternehmen haben versicherungstechnische Rückstellungen auch insoweit zu bilden, wie dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen sicher zu stellen. <sup>2</sup>Dabei sind die im Interesse der Versicherten erlassenen aufsichtsrechtlichen Vorschriften über die bei der Berechnung der Rückstellungen zu verwendenden Rechnungsgrundlagen einschließlich des dafür anzusetzenden Rechnungszinsfußes und über die Zuweisung bestimmter Kapitalerträge zu den Rückstellungen zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Versicherungstechnische Rückstellungen sind insbesondere Deckungsrückstellungen, Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle, Schwankungsrückstellungen und ähnliche Rückstellungen, Beitragsüberträge, Rückstellungen für Beitragsrückerstattung und Drohverlustrückstellungen. <sup>4</sup>Die Bundesregierung wird ermächtigt mit Zustimmung des Bundesrats Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen, unter welchen Voraussetzungen die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen gesichert ist, welcher Rechnungszinsfuß angemessen ist und wie die Rückstellungen im Einzelnen zu berechnen sind.

### 1. Allgemein

Die vorgeschlagene gesetzliche Regelung der Rückstellungsansatzvoraussetzungen soll die derzeit in § 5 EStG und § 6a Abs. 1 und 2 EStG enthaltenen Rückstellungsvorschriften ersetzen. Die Regelungsanliegen der Absätze 2a bis 4b des jetzigen § 5 EStG werden von der vorgeschlagenen Rückstellungsansatzvorschrift abgedeckt bzw. korrigiert. So ist insbesondere die bisherige Versagung von Drohverlustrückstellungen in einer prinzipiengestützten steuerlichen Gewinnermittlung aufzuheben und das Regelungsanliegen von § 5 Abs. 4b Sätze 1 und 2 EStG innerhalb der Bewertungsvorschriften zu berücksichtigen. Branchenspezifische Rückstellungsbesonderheiten sind im Verordnungswege zu regeln.

Zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen:

### 2. Drittschuldverhältnis/Außenverpflichtung

Den steuerlich zu berücksichtigenden Rückstellungen gemeinsam ist die Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens oder wahrscheinlichen Entstehens eines Drittschuldverhältnisses. Während Ungewissheit über den Zeitpunkt der Verpflichtungsentstehung und/oder über den erforderlichen Erfüllungsbetrag einem Rückstellungsansatz nicht notwendig entgegenstehen, ist eine Rückstellungsbildung bei dauerhaft fehlendem Drittschuldverhältnis im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeschlossen. Hier verläuft die Abgrenzungslinie zwischen steuerlich nicht zu berücksichtigenden Aufwandsrückstellungen und steuerwirksamen Verbindlichkeitsrückstellungen.

Das Erfordernis einer Drittverpflichtung liegt insofern auch der Rückstellungskategorie „Drohverlust“ zu Grunde, als derartige Drohverlustrückstellungen auf rechtswirksam abgeschlossenen Leistungs- oder Lieferverhältnissen beruhen und zwar als das Ergebnis einer Bewertung der zum Bilanzstichtag beiderseits noch nicht erbrachten (zukünftigen) Leistungen. Führt diese Leistungsbewertung zu einem betragsmäßigen Verpflichtungsüberschuss aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens, ist sein Vermögen unmittelbar belastet – die betreffende Vermögensminderung hat ihre Ursache im zu Grunde liegenden Rechtsverhältnis; Zukunftsbezug hat mithin nicht die Vermögensminderung, sondern deren Fälligkeit.

### 3. Rechtlicher Vergangenheitsbezug/Unabwendbarkeit

Mit einem ersten von zwei gleichberechtigten Tatbeständen zur Ansatzbegründung von Verbindlichkeitsrückstellungen werden sowohl rechtlich (voll) entstandene Verpflichtungen als auch faktisch gegebene Außenverpflichtungen angesprochen (rechtliche oder faktische Erfüllungsrückstände).

In beiden Fällen kommt es jedoch nur dann zur Rückstellungsbildung, wenn sich das verpflichtete Unternehmen der entstandenen Verpflichtung nicht mehr durch eigene Dispositionen entziehen kann - die rechtliche oder faktische Verpflichtung ist unabhängig von zeitlich nachfolgenden Ereignissen oder unternehmerischen Entscheidungen definitiv entstanden (z. B. Rekultivierungsverpflichtungen, Beseitigungsverpflichtungen gerichtet auf Boden- oder Anlagenkontaminationen).

Faktische Verpflichtungen umfassen sowohl faktische Leistungszwänge außerhalb vertraglicher Beziehungen (z. B. Branchenübung) als auch „wirtschaftlich entstandene“ Verpflichtungen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die wesentlichen Tatbestände, an deren Vorliegen das Gesetz oder der Vertrag die Verpflichtung knüpfen, zum Bilanzstichtag verwirklicht sind (z. B. Jahresabschlusskostenverpflichtung). In beiden Fallgruppen obliegt es dem verpflichteten Unternehmen darzutun, dass eine einseitige Abwendbarkeit der Verpflichtungen faktisch ausgeschlossen ist.

Für Verpflichtungen, die rechtlich oder faktisch unabwendbar im hier beschriebenen Sinne entstanden sind, bei denen sich also die Ungewissheit nur noch auf die Höhe der Erfüllungsbeträge beschränkt, sind Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung im Sinne einer Aufwandsrealisation. Andernfalls würden die mit den rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen einhergehenden Vermögensminderungen steuerlich bis zur späteren Aufwandsrealisation unberücksichtigt bleiben mit der Konsequenz einer temporären Besteuerung eines zu hohen Vermögens. Der Ertragsrealisation vorlaufende Erwerbenaufwendungen, denen keine aktivierungsfähige Vermögensmehrung in Form einer Forderung aus Leistungsbeziehungen gegenübersteht, sind steuermindernd im Wege der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen. Diese Konstellation ist insbesondere gegeben in Fällen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, denen ex definitione kein Anspruch auf Gegenleistung gegenübersteht, die also außerhalb von Leistungsbeziehungen stehen.

Für die Frage des Rückstellungsansatzzeitpunktes bedeutet dies, dass der späteste Zeitpunkt für eine aufwandswirksame Rückstellungsbildung durch die vermögensmindernde rechtliche oder faktische Verpflichtungsentstehung bestimmt wird, wenn das bilanzierende Unternehmen rechtlich oder faktisch am Bilanzstichtag zur Erbringung von Geld- oder Sachleistungen verpflichtet ist und sich diesem rechtlichen Erfüllungsrückstand durch eigene Dispositionen nicht mehr entziehen kann.

### 4. Wirtschaftlicher Vergangenheitsbezug/matching principle

Notwendige Voraussetzung für einen Rückstellungsansatz nach dem Tatbestandsmerkmal „Aufwandsrealisation“ ist das überwiegend wahrscheinliche zukünftige Entstehen einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung. Ist dies aus Sicht des Bilanzstichtages zu bejahen, so ist der entsprechende voraussichtliche Betrag zur Erfüllung der zukünftig entstehenden Verpflichtung als Verbindlichkeitsrückstellung zu erfassen, wenn der Erfüllungsaufwand wirtschaftlich bereits vor dem Bilanzstichtag realisierten Erträgen zuzuordnen (wirtschaftlich verursacht) ist.

Leitgedanke für dieses Rückstellungsansatzgebot ist das sog. matching principle, mit dessen Hilfe die periodengerechte Umsetzung des objektiven Nettoprinzips und damit die Besteuerung der zutreffend periodisierten Leistungsfähigkeit gewährleistet werden soll. Diese ertragsorientierte Berücksichtigung des Realisationsprinzips stellt eine zwingende Ergänzung des vermögensorientierten Rückstellungsansatzes für bereits rechtlich oder faktisch entstandene Verpflichtungen dar um sicherzustellen, dass kein Erwerbsaufwand der Erwerbsrealisierung zeitlich nachläuft und eine temporäre bzw. partielle Brutto-Gewinnbesteuerung verhindert wird.

#### 5. Verpflichtungskonkretisierung/Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit

Beiden Rückstellungstatbeständen gemeinsam ist das Erfordernis, dass eine Inanspruchnahme aus der zu Grunde liegenden Drittverpflichtung überwiegend wahrscheinlich ist.

Dies ist bei privatrechtlichen Außenverpflichtungen, bei denen der Vertragspartner als Anspruchsinhaber seine Rechte kennt, grundsätzlich zu bejahen. Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen wird die hinreichende Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit bei „Behördenkenntnis“ über den verpflichtungsauslösenden Sachverhalt ebenfalls unterstellt – allerdings zusätzlich je nach Verpflichtungsart eine hinreichende Verpflichtungskonkretisierung und zwar in zeitlicher und sachlicher Hinsicht gefordert. Diese ist gegeben, wenn eine Verfügung oder Auflage der zuständigen Behörde vorliegt oder sich ein inhaltlich bestimmtes Handeln unmittelbar aus dem Gesetz ergibt; in beiden Fällen muss der entsprechende Erfüllungszeitraum zeitlich bestimmt oder zumindest bestimmbar und eine Unterlassung sanktionsbewehrt sein.

#### 6. Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen

Ergeben sich die Rückstellungsansatzvoraussetzungen „hinreichende Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit“ und/oder „hinreichende Entstehungswahrscheinlichkeit“ nur dadurch, dass eine Gruppe gleichartiger Verpflichtungen als Ganzes betrachtet wird, ist eine zusammengefasste Rückstellungsbildung geboten. Die häufigsten Anwendungsfälle hierfür sind Produktgarantien bzw. Produkthaftungen sowie Schadensregulierungen für noch nicht gemeldete Schadensfälle. Diese Verpflichtungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sich eine für den Rückstellungsansatz ausreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme und/oder der zukünftigen Verpflichtungsentstehung nicht aus der Einzelfallbetrachtung ergibt, sondern nur aus der Beurteilung der Gruppe gleichartiger Verpflichtungen.

#### 7. Drohverlustrückstellungen

Systematisch zutreffend eingeordnet entspricht das Ansatzgebot von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dem vermögensorientierten Realisationsprinzip, da es abstellt auf das Vorliegen eines belastenden Vertrages. Ein rechtswirksam abgeschlossenes Geschäft gilt dann als verlustbringend im Sinne einer realisierten Vermögensminderung, wenn die zwingenden bzw. unvermeidbaren Kosten zur Vertragserfüllung höher sind als der zu erwartende Nutzen, mithin ein Verpflichtungsüberschuss gegeben ist. Zur Ermittlung der zwingend notwendigen Kosten ist der Verpflichtungsüberschuss bei Vertragserfüllung zu vergleichen mit den Ausgaben, die bei einer Vertragsauflösung (z. B. Ausgleichszahlungen oder Vertragsstrafen) entstehen; rückstellungsfähig ist nur der niedrigere der beiden Beträge, denn nur in dieser Höhe ist die Vermögensbelastung am Bilanzstichtag unabwendbar entstanden.

Die Rückstellungsansatz-begründende Feststellung eines Verpflichtungsüberschusses erfordert die Festlegung des Saldierungs- bzw. Kompensationsbereichs. Ausgangspunkt

dafür sind zunächst die rechtlich mit dem Vertragsabschluss begründeten Ansprüche und Verpflichtungen, also die Beurteilung eines schuldrechtlichen Synallagmas und zwar bezogen auf das einzelne (noch) schwebende Vertragsverhältnis unter Einschluss der vertraglichen Nebenleistungen. Ergänzend einzubeziehen sind ausreichend objektivierte bzw. konkretisierte wirtschaftliche Vor- und Nachteile, die zwar außerhalb des gegenseitigen Vertragsverhältnisses aber mit diesem zusammenhängend erzielbar sind bzw. drohen, die also mit diesem zusammen ein wirtschaftliches Synallagma bilden.

## **Zu § 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

### **§ 12 Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

(1) Bei der Bewertung der in der Bilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen gilt unter Beachtung des Realisations- und des Imparitätsprinzips insbesondere:

1. Die Werte in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurde.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen sind zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten; gleichartige Wirtschaftsgüter und gleichartige Verpflichtungen können für Zwecke der Bewertung in Gruppen zusammengefasst werden.
4. Bei der Bewertung sind alle vorhersehbaren Risiken, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, wenn sie bis zum Tag der Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind.

(2) Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Unternehmens sind die bisherigen Buchwerte fortzuführen, wenn nicht durch die Überführung ein veräußerungsähnlicher Tatbestand erfüllt wird. Veräußerungsähnliche Tatbestände sind ...

Abs. 1 übernimmt inhaltlich die Regelungen des § 252 Abs. 1 Nr. 1 – 4 HGB und passt sie an den Sprachgebrauch des Gewinnesetzbuchs an. Nr. 3 wurde erweitert, um Gruppenabschläge für gleichartige Risiken sowohl auf der Aktiv- wie auf der Passivseite zuzulassen. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB („Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen in der Bilanz zu berücksichtigen.“) wurde nicht übernommen, weil es sich bei dieser Regel um keine Bewertungsvorschrift handelt. Im Rahmen der allgemeinen Ansatzvorschriften (§ 10) wären aber Ausführungen zu Aufwendungen und Erträgen systematisch. Auf die Übernahme wurde deshalb verzichtet. Eine Änderung der bestehenden Rechtslage soll dadurch aber nicht indiziert werden.

Abs. 2 ist derzeit noch offen formuliert. Auf der Sitzung in Essen konnte noch keine Einigung erzielt werden, inwieweit die Regelungen des § 6 Abs. 3 bis 5 EStG übernommen werden sollen. Einigkeit bestand lediglich darüber, dass nicht der bloße Wechsel in der Zuordnung der stillen Reserven zu bestimmten Personen ausschlaggebend ist, sondern ein Realisationstatbestand verwirklicht werden muss. Diese grundsätzliche Aussage und die Verortung der Regelung innerhalb des Gewinnesetzbuchs werden durch Abs. 2 repräsentiert. Satz 2 des Absatzes ist inhaltlich nicht fortgeführt, da darüber erst ein entsprechender Beschluss gefasst werden muss.

## Zu § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter

### § 13 Wertansätze der Wirtschaftsgüter

Wirtschaftsgüter sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen, anzusetzen (fortgeschriebener Buchwert).

§ 13 ist die Grundnorm der Bewertung. Darin ist die generelle Bewertung aller Wirtschaftsgüter geregelt. In § 14 wird die Tatbestandsvoraussetzung „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ ausgeführt. Die §§ 15 und 16 ergänzen § 14, in dem sie bei der Übertragung stiller Reserven reduzierte Anschaffungs- und Herstellungskosten zulassen. § 17 betrifft Abschreibungen, § 18 gewährt eine stichtagsbezogene abweichende Bewertung und § 19 enthält für die dort definierten kurzlebigen Güter eine vereinfachende Abschreibungsregel. § 20 bestimmt den Ansatz von Forderungen, einschließlich von Pauschalwertberichtigungen und Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens.

## Zu § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten

### § 14 Anschaffungs- und Herstellungskosten

(1) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die anfallen, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand für seine vorgesehene Verwendung zu bringen. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch alle einzeln zuordenbaren Nebenkosten sowie nachträgliche Aufwendungen, die die ursprüngliche Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts verbessern.

(2) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die bei der Herstellung eines Wirtschaftsguts durch Erwerb, Be- oder Verarbeitung bis zur Fertigstellung anfallen. <sup>2</sup>Zu den Herstellungskosten gehören auch nachträgliche Aufwendungen, soweit sie für die Erweiterung oder eine über die ursprüngliche Nutzungsmöglichkeit hinausgehende Verbesserung anfallen. <sup>3</sup>Zu den Herstellungskosten gehören alle der Herstellung einzeln zuordenbaren Material- und Fertigungskosten sowie Sondereinzelkosten der Fertigung. <sup>4</sup>Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie produktionsbezogene Verwaltungskosten sind einzubeziehen, soweit sie einer normalen Kapazitätsauslastung entsprechen. <sup>5</sup>Allgemeine Verwaltungskosten, Fremdkapital- und Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten.

(3) <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG gehören, soweit sie bei der Umsatzsteuer abgezogen werden können, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, auf deren Anschaffung oder Herstellung sie entfallen. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören auch als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter entfallen.

§ 14 übernimmt in den Abs. 1 und 2 die Definitionen des § 255 Abs. 1 und 2 HGB für die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten, mit den Ergänzungen der einkommensteuerlichen Richtlinien zu diesen Vorschriften. Bei den Herstellungskosten in Abs. 2 werden zudem Wahlrechte, die in R 6.2 EstR 2005 noch enthalten sind, beseitigt.

Abs. 3 übernimmt die bisher in § 9b EStG geregelten Vorschriften zum Verhältnis von Vorsteuern, Zöllen und Verbrauchsteuern zu Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Grundsätzlich soll durch § 14 die bestehende Rechtslage tradiert werden. Es muss deshalb noch mal überprüft werden, ob die gegenwärtige Rechtsprechung durch den Wortlaut entsprechend abgebildet wird.

## Zu § 15 Übergang stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

### § 15 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffungen

(1) <sup>1</sup>Scheidet ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus, kann der Unterschiedsbetrag zwischen dem für das Ausscheiden Erhaltenen und dem Buchwert auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines zeitnah angeschafften oder hergestellten funktionsgleichen Wirtschaftsguts (Ersatzbeschaffung) übertragen werden. <sup>2</sup>Als Ersatzbeschaffung eines bebauten Grund und Bodens gilt auch das Gebäude des erworbenen Grundstücks.

(2) <sup>1</sup>Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Elementarereignissen wie Brand, Sturm oder Überschwemmung sowie durch andere unabwendbare Ereignisse wie insbesondere Diebstahl oder unverschuldeten Unfall ausscheidet; eine Mithaftung auf Grund Betriebsgefahr ist unschädlich. <sup>2</sup>Fälle eines behördlichen Eingriffs sind insbesondere Maßnahmen zur Enteignung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke.

(3) <sup>1</sup>Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahres des Ausscheidens noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne des Absatzes 1 eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist. <sup>2</sup>Eine Ersatzbeschaffung ist nicht mehr zeitnah, wenn sie nicht bis zum Ablauf des dem Ausscheiden folgenden Wirtschaftsjahrs erfolgt. <sup>3</sup>Beim Ausscheiden von Grundstücken verlängert sich die Frist um ein Jahr. <sup>4</sup>Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes aufzulösen.

§ 15 übernimmt das derzeit nur in den Richtlinien dargestellte Institut der „Rücklage für Ersatzbeschaffung – RfE“ in das Gesetz. Der Text versucht, das Institut sprachlich klarer zu formulieren.

## Zu § 16 Übergang stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

### § 16 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

(1) <sup>1</sup>Unternehmen, die Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, oder Gebäude (begünstigte Wirtschaftsgüter) veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten begünstigten Wirtschaftsgüter den um die Veräußerungskosten verminderten Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung abziehen. <sup>2</sup>Soweit der Unterschiedsbetrag auf die Veräußerung von Gebäuden entfällt, kann er nur auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden übertragen werden; Unterschiedsbeträge aus der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden dürfen nicht auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden übertragen werden. <sup>3</sup>Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. <sup>4</sup>Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) <sup>1</sup>Soweit das Unternehmen den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen hat, kann es im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. <sup>2</sup>Bis zur Höhe dieser Rücklage kann es von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 abziehen. <sup>3</sup>Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. <sup>4</sup>Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>5</sup>Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung

folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(3) Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 2 ist, dass

1. das Unternehmen den Gewinn nicht vereinfacht ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte gehört haben, die sich im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, befindet
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte gehören, die sich im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, befindet
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des Gewinns nicht außer Ansatz bleibt, der im Inland, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder im Hoheitsgebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, steuerpflichtig ist
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 2 in der Buchführung verfolgt werden können.

(4) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung.

(5) Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 2 abgezogen worden, so tritt für die Abschreibungen im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(6) Soweit eine nach Absatz 2 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Absatz 2 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(7) <sup>1</sup>Werden begünstigte Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 2 bezeichneten Erwerber übertragen und bescheinigt dies die nach Landesrecht zuständige Behörde, sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die Fristen des Absatzes 2 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 3 Nr. 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

<sup>2</sup>Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 Baugesetzbuch).

Die Vorschrift enthält eine Übernahme und Anpassung der bisherigen Regelung des § 6b EStG. Eine Übertragung auf andere Unternehmen ist, anders als bisher, nicht mehr vorgesehen. Es herrscht aufgrund der Anpassung an die generelle Unternehmensbesteuerung nach dem bisherigen Muster der Körperschaftsbesteuerung eine unternehmensbezogene Betrachtung. Eine Unterscheidung nach Einkunftsarten, die es nicht mehr geben soll (Land- und Forstwirtschaft), ist nicht mehr möglich. Im übrigen wurde versucht, die geltende Regelung sprachlich zu verbessern, ohne sie inhaltlich zu verändern.



## Zu § 17 Abschreibungen

### § 17 Abschreibungen

(1) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmten abnutzbaren Wirtschaftsguts sind durch jährliche Abschreibungen gleichmäßig auf die übliche Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>2</sup>Die Abschreibungen beginnen mit der Anschaffung oder Fertigstellung des Wirtschaftsguts; sie sind monatlich auf die Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>3</sup>Die Bundesregierung kann mit Zustimmung des Bundesrates eine Rechtsverordnung über die übliche Nutzungsdauer erlassen.

(2) <sup>1</sup>Abschreibungen können in gleichen oder fallenden Jahresbeträgen vorgenommen werden. <sup>2</sup>Bei einer Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen beläuft sich der Abschreibungssatz auf das x-fache des Satzes für eine Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen, höchstens auf y vom Hundert, und ist vom zweiten Wirtschaftsjahr an auf den Buchwert zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres anzuwenden. <sup>3</sup>Der Übergang von der Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen zur Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. <sup>4</sup>Dabei ist der Restbuchwert gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

(3) <sup>1</sup>Entstehen nach Beginn der Abschreibungen zusätzliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, ohne dass dadurch ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wird, werden diese im Fall der Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer verteilt. <sup>2</sup>Wird das Wirtschaftsgut in fallenden Jahresbeträgen abgeschrieben, erhöhen die zusätzlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten den Buchwert, von dem die Abschreibung für das laufende Jahr zu ermitteln ist.

(4) Statt jährlicher Abschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung die Anschaffungs- und Herstellungskosten voll abgeschrieben werden, wenn sie für das einzelne Wirtschaftsgut einen Betrag von xyz Euro nicht übersteigen.

§ 17 Abs. 1 überträgt die Regeln der linearen AfA. Nach Abs. 2 gilt die degressive AfA für immaterielle Wirtschaftsgüter, anders als die geltende Regelung des § 7 Abs. 2 EStG in Zusammenhang mit der weiten Definition des Wirtschaftsgutbegriffes, auch für solche Vorteile, die bisher als Rechnungsabgrenzungsposten lediglich linear verteilt werden konnten.

Abs. 3 übernimmt den Regelungsgehalt des § 7a Abs. 1 Satz 1 EStG ins Gewinnermittlungsgesetz. Abs. 4 rechnet die Bewertung der geringwertigen Wirtschaftsgüter (bisher § 6 Abs. 2 EStG) den Abschreibungsregeln zu. Die Höhe des GWG-Betrags lässt das Gesetz bewusst offen. Gegen einen allzu hohen Betrag spricht, dass die Vereinfachungswirkung angesichts der edv-gestützten Buchhaltung gering ist und zudem ein hoher Betrag den Haushalt in der Kassenwirkung sehr stark belastet.

## Zu § 18 Alternative Bewertung

### § 18 Alternative Bewertung

<sup>1</sup>Wirtschaftsgüter können mit einem niedrigeren Wert als dem fortgeschriebenen Buchwert angesetzt werden, wenn der fortgeschriebene Buchwert auf Dauer höher ist als der Veräußerungserlös abzüglich der Kosten der Veräußerung (Nettoveräußerungswert). <sup>2</sup>Dies gilt bei Wirtschaftsgütern, die zur dauerhaften Nutzung im Unternehmen bestimmt sind nur, soweit sich auch der Wert der geplanten Nutzung vermindert hat. <sup>3</sup>Der niedrigere Wert ist der Nettoveräußerungswert, in den Fällen des Satzes 2 mindestens aber der Wert, der sich bei planmäßiger Abschreibung unter Ansatz der verringerten Nutzungsdauer ergibt. <sup>4</sup>Der niedrigere Wert ist für jeden Bilanzstichtag und im Entnahmezeitpunkt nachzuweisen.

Die Berücksichtigung außerplanmäßiger Wertveränderungen wird bisher im deutschen Recht über eine niedrigere Bewertung mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG möglich oder als Absetzung für eine außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG möglich. Die Teilwert-AfA ist rein wertbezogen, die AfaA orientiert sich an der veränderten Nutzungsmöglichkeit. Es ist widersprüchlich, beide Methoden nebeneinander zuzulassen, da sich eine Gewinnermittlung entweder an der Nutzungsmöglichkeit oder am Wert orientieren muss. Denkbar wäre allenfalls, dass etwa für das Anlagevermögen die Nutzungsmöglichkeit und für das Umlaufvermögen der Wert maßgeblich ist.

Die IAS/IFRS regeln im Standard 36 einen Wertvergleich (Impairment-Test) um sicherzustellen, dass Vermögenswerte nicht mit mehr als ihrem erzielbaren Betrag bewertet werden. „Ein Vermögenswert wird mit mehr als seinem erzielbaren Betrag bewertet, wenn sein Buchwert den Betrag übersteigt, der durch die Nutzung oder den Verkauf des Vermögenswertes erzielt werden könnte.“ (IAS 36.1)

Die beiden Bewertungsmethoden unterscheiden sich vor allem dadurch, dass nach HGB für eine niedrigere Bewertung ausreicht, wenn eine der Voraussetzungen (Wertverfall oder Nutzungsminderung) erfüllt ist, während IAS/IFRS das kumulative Vorliegen beider Voraussetzungen fordern. Bei einer Gewinnermittlung mit den IAS/IFRS als starting point ist eine Anlehnung an den Standard 36 gerechtfertigt, insbesondere auch deshalb, weil er dem Vorsichtsprinzip genügt. Da ein Kaufmann vernünftig handeln wird, wird er den größtmöglichen Nutzen aus einem Wirtschaftsgut ziehen. Ist also der Verkaufspreis höher, als der verbleibende Restnutzen, wird er veräußern. Ist der Preisverfall aber ohne Auswirkung auf die weitere Nutzbarkeit, wird die weitere Nutzbarkeit Maßstab kaufmännischer Überlegungen sein.

Diese doppelte Betrachtung setzt aber denklösig voraus, dass eine zweifache Nutzung möglich ist. Das trifft aber nur für das Anlagevermögen zu, das entweder weiter genutzt oder veräußert werden kann. Im Umlaufvermögen stehen nur Wirtschaftsgüter, die – zumindest mittelbar – veräußert werden sollen. Die „geplante Nutzung“ ist also mit der Veräußerung identisch. Es handelt sich also in jedem Fall um den Nettoveräußerungspreis als Vergleichswert. Deshalb beschränkt Satz 2 die zusätzliche Voraussetzung eines gesunkenen Nutzungswerts auf Wirtschaftsgüter, die zur dauerhaften Nutzung im Unternehmen bestimmt sind. Für Verbindlichkeiten gilt § 21 Abs. 1 Satz 2. § 18 ist insoweit auch nicht entsprechend anzuwenden.

Maßstab für die wertbezogene Abschreibung ist der in Satz 1 definierte Nettoveräußerungswert. Dieser übersteigt die Wiederbeschaffungskosten um einen Unternehmergewinn. Soweit es sich um die Abwertung von Anlagevermögen handelt, ist die Nichtbeachtung des Unternehmergewinns unbeachtlich, weil das Wirtschaftsgut nicht zur Veräußerung gedacht war und in Folge dessen die Erzielung des Veräußerungsgewinns nicht Teil der kaufmännischen Überlegung. Durch die Tatsache, dass ein Gewinn nicht erzielt wird, der gar nicht eingeplant war, entsteht kein Verlust.

Beim Umlaufvermögen könnte auch der Ansatz von Wiederbeschaffungskosten als Maßstab dienen. Die Beibehaltung des Nettoveräußerungspreises rechtfertigt sich zum einen aus der Einheitlichkeit bei außerplanmäßigen Abschreibungen, zum

anderen daraus, dass bei einer Abschreibung auf die Wiederbeschaffungskosten aus der Nicht(mehr)erzielung eines künftigen Gewinns ein aktueller Verlust entstehen würde. Das rechtfertigt sich weder aus Gründen der Imparität oder der Vorsicht, widerspricht aber dem Realisations- und Abschnittsprinzip.

Auch bei Beteiligungen kann eine alternative Bewertung zu einem Ansatz unter den Anschaffungskosten führen. Soweit es sich um spekulative Beteiligungen des Umlaufvermögens handelt, ergibt sich dies schon aus den Ausführungen zum Umlaufvermögen. Bei strategischen Beteiligungen, die über den bloßen Willen, eine Rendite aus Ausschüttungen und Veräußerung zu erzielen, hinausgehen, wird aber eine niedrigere Bewertung voraussetzen, dass sich auch der strategische Nutzen verringert hat. Dies hängt nicht allein von der Frage ab, ob die Beteiligung weiterhin dauerhaft gehalten wird. Insbesondere Marktentwicklungen, Umstrukturierungen oder eine dauerhafte Absenkung der Renditeerwartung aus dem strategischen Zusammenwirken werden Anlass für eine entsprechende Wertkorrektur sein.

## Zu § 19 Sammelabschreibung

### § 19 Sammelabschreibung

(1) <sup>1</sup>Ein Unternehmen kann die zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer höchstens 10 Jahre beträgt (kurzlebige Güter), abweichend von den §§ 14 bis 16 nach der Sammelmethode bewerten. <sup>2</sup>Die Sammelmethode kann nur einheitlich für alle kurzlebigen Güter gewählt werden.

(2) <sup>1</sup>Die kurzlebigen Güter werden einheitlich durch den Sammelbetrag bewertet. <sup>2</sup>Der Sammelbetrag erhöht sich um die Anschaffungs- und Herstellungskosten kurzlebiger Güter. <sup>3</sup>Werden kurzlebige Güter veräußert oder entnommen, vermindert sich der Sammelbetrag um den Veräußerungserlös abzüglich Umsatzsteuer oder den Entnahmewert gemäß § 25, soweit der Sammelbetrag dadurch nicht am Bilanzstichtag negativ wird. <sup>4</sup>Der nach Satz 2 erhöhte und nach Satz 3 verminderte Sammelbetrag ist zum Bilanzstichtag um 15 vom Hundert abzuschreiben.

(3) <sup>1</sup>Beim Übergang zur Sammelmethode ergibt sich der Sammelbetrag aus der Summe der Buchwerte der kurzlebigen Güter zum vorhergehenden Bilanzstichtag. <sup>2</sup>Der Wechsel von der Sammelmethode zur Regelabschreibung wirkt nur für nach dem Übergang angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Ein nach Ausscheiden sämtlicher der Sammlung zugehörigen Wirtschaftsgüter verbleibender Sammelbetrag ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des letzten zur Sammlung gehörenden Wirtschaftsgutes in voller Höhe abzuschreiben.

(4) <sup>1</sup>Die der Sammlung zugehörigen Wirtschaftsgüter sind in einem eigenen Sammelverzeichnis aufzuzeichnen. <sup>2</sup>In dem Sammelverzeichnis sind der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und die Anschaffungs- und Herstellungskosten für jedes einzelne Wirtschaftsgut anzugeben.

Für Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer höchstens 10 Jahre beträgt, kann insgesamt (Abs. 1 Satz 2) die Sammelmethode für die Abschreibung gewählt werden. Als Sonderfall, dessen Berechtigung in der Vereinfachung liegt, verdrängt diese Methode für die umfassten Wirtschaftsgüter alle anderen Abschreibungsregeln, insbesondere können nicht einzelne Wirtschaftsgüter von der Methode ausgenommen werden oder für einzelne Wirtschaftsgüter die alternative Bewertung nach § 16 gewählt werden. Zu den kurzlebigen Wirtschaftsgütern zählen auch immaterielle Wirtschaftsgüter.

Die Methode geht systematisch von einem vorhandenen Buchwert zu Beginn des Wirtschaftsjahres aus, den das Gesetz als Sammelbetrag bezeichnet. Die Anschaffungs-

und Herstellungskosten neu hinzukommender kurzlebiger Güter erhöhen diesen Betrag. Als technische Umsetzung einer Begünstigung reinvestierter Gewinne aus der Veräußerung von kurzlebigen Gütern, mindern die Veräußerungserlöse den Sammelbetrag. Die Veräußerungskosten sind als laufender Aufwand jeweils sofort abziehbar. Anders als § 17 beschränkt sich diese Vergünstigung nicht auf bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern. Am Ende des Wirtschaftsjahrs ergibt sich so ein Sammelendbetrag, der nun seinerseits Bemessungsgrundlage für die gewinnwirksame Abschreibung nach Abs. 2 Satz 4 ist. Der Betrag von (nur) 15 % rechtfertigt sich daraus, dass das arithmetische Mittel aller Nutzungsdauern bei 5 Jahre liegen müsste, allerdings in der Regel länger nutzbare Wirtschaftsgüter überproportional höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten haben. Bei einer siebenjährigen Nutzungsdauer ergäbe sich eine Abschreibung von ca. 14 %.

Rechnerisch stellt sich die Sammelabschreibung wie folgt dar:

Ausgangswert des Sammelbetrags  
+ Anschaffungs- und Herstellungskosten der kurzlebigen Wirtschaftsgüter des laufenden Jahres  
./. Erlöse aus der Veräußerung kurzlebiger Wirtschaftsgüter im laufenden Jahr  
= erhöhter und verminderter Sammelbetrag  
./. 15 % dieses Betrags  
= Buchwert aller kurzlebigen Wirtschaftsgüter (= Ausgangswert für das folgende Wj.)

Abs. 1 bestimmt, welche Wirtschaftsgüter nach der Sammelmethode bewertet werden können. Langlebige und nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter sowie der Firmenwert sind nie Teil der Sammlung. Ein Nebeneinander zwischen Regel- und Sammelabschreibung verbietet Satz 2 dem Grunde nach. Lediglich beim Rückwechsel zur Regelabschreibung können sich nach Abs. 3 Sätze 2 und 3 Regel- und Sammelabschreibung überlappen.

Abs. 2 beschreibt die Funktionsweise der Sammelmethode. Alle Anschaffungs- und Herstellungskosten werden dem Sammelbetrag gutgeschrieben, Veräußerungserlöse und Entnahmewerte mindern den Sammelbetrag. Der so saldierte Betrag wird dann degressiv mit 15 % abgeschrieben. Der Sammelbetrag darf aber nicht negativ werden. Veräußerungserlöse und Entnahmewerte mindern den Betrag daher maximal bis auf Null. Der darüber hinausgehende Betrag ist in voller Höhe gewinnwirksam. Die Minderung geschieht im Zeitpunkt der Veräußerung oder der Entnahme. Später angeschaffte Wirtschaftsgüter erhöhen nicht nachträglich das Verrechnungsvolumen.

Abs. 3 Satz 1 bestimmt beim erstmaligen Übergang auf die Sammelabschreibung die Summe aller Buchwerte aller kurzlebigen Wirtschaftsgüter als Ausgangswert.

Wechselt das Unternehmen zur Regelabschreibung zurück, wird für die zur Sammlung gehörenden Wirtschaftsgüter die Sammelabschreibung fortgeführt. Der Wechsel wirkt also nur für die neu angeschafften oder hergestellten kurzlebigen Wirtschaftsgüter. Im Regelfall wird durch Veräußerungen der alten Wirtschaftsgüter der verbliebene Sammelbetrag verschwinden. Sollte aber aufgrund fehlender Veräußerungserlöse ein Sammelbetrag noch vorhanden sein, obwohl alle kurzlebigen Wirtschaftsgüter, die in der Periode der Sammelabschreibung angeschafft oder hergestellt wurden, bereits aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, ist der nach dem Ausscheiden verbleibende Restbetrag sofort als Aufwand anzusetzen.

Abs. 4 verpflichtet die Unternehmen, alle der Sammlung zugehörigen Güter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen. Das Verzeichnis muss so geführt werden, dass die Zu- und Abgänge der zur Sammlung gehörenden Wirtschaftsgüter jederzeit nachvollziehbar sind.

## Zu § 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter

### § 20 Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter

(1) <sup>1</sup>Forderungen, die nicht vom Gläubiger entgeltlich erworben wurden, sind mit dem Nennwert zu bewerten, höchstens aber mit dem zu erwartenden Zahlungsbetrag. <sup>2</sup>Andere Forderungen sind mit den Anschaffungskosten zuzüglich des Zeitanteils des Betrags zu bewerten, um den der Zahlungsbetrag die Anschaffungskosten übersteigt, höchstens aber mit dem im Zeitpunkt des Forderungserwerbs zu erwartenden Zahlungsbetrag. <sup>3</sup>Der Zeitanteil bestimmt sich nach dem Zeitraum, der zwischen Anschaffung und Fälligkeit am Bilanzstichtag bereits abgelaufen ist. <sup>4</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Differenzbetrag eigens ausgewiesen wird.

(2) <sup>1</sup>Ist der zu erwartende Zahlungsbetrag einer Gruppe von gleichartigen Forderungen nachweislich niedriger als die Summe ihrer Buchwerte nach Absatz 1, mindert sich der Gesamtbuchwert aller auszuweisenden Forderungen um den Unterschiedsbetrag. <sup>2</sup>Die Ermittlung des Unterschiedsbetrags ist zu jedem Bilanzstichtag neu durchzuführen.

(3) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind einzeln mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. <sup>2</sup>Vertretbare Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens können zu einer Gruppe zusammen gefasst werden und nach dem gewogenen Mittel der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Laufe des Wirtschaftsjahrs erworbenen und zu Beginn des Wirtschaftsjahrs vorhandenen Wirtschaftsgüter oder unter der Annahme, dass die zuerst angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter als zuerst verbraucht oder veräußert gelten, bewertet werden. <sup>3</sup>Satz 2 kann auch auf gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sowie auf gleichartige und annähernd gleichwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angewandt werden, sofern dies nicht den tatsächlichen betrieblichen Abläufen widerspricht.

(4) Renten werden mit dem Barwert bewertet.

§ 20 regelt vier unabhängige Bewertungsvorschriften. In Abs. 1 bestimmt er die Bewertung von unternehmensoriginären Forderungen, Abs. 2 erlaubt eine Pauschalwertberichtigung. In Abs. 3 werden für das Vorratsvermögen die Gruppenbewertung, die Durchschnittsbewertung und das FiFo-Verfahren zugelassen. Abs. 4 betrifft die Bewertung von Renten.

Abs. 1 Satz 1 bestimmt für originär im Unternehmen entstandene Forderungen den Forderungsnennwert als grundsätzlichen Wert für den Ansatz. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten erfolgt eine Umrechnung in Euro zum Stichtag des Entstehungszeitpunkts der Forderung.

Der Grundsatz der Bewertung nach dem Nennwert wird in Satz 1 eingegrenzt, wenn der zu erwartende Zahlungsbetrag niedriger ist.<sup>12</sup> Werden Forderungen entgeltlich zu einem Betrag erworben, der geringer ist als der Nennbetrag, soll der Differenzbetrag ratierlich aufgeteilt werden. Die Sätze 2 und 3 verteilen dazu die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Zahlungsbetrag bei entgeltlich erworbenen Forderung auf die Zeit zwischen Anschaffung und Fälligkeit. Der zweite Halbsatz berücksichtigt, dass auch in diesen Fällen ein Forderungsausfall drohen kann. Da Satz 2 alle „anderen Forderungen“ betrifft, ist auch dann die Differenz zwischen Nennwert und Anschaffungspreis ratierlich zu verteilen, wenn Forderungen zu einem Entgelt über dem Zahlungsbetrag erworben werden. Der Differenzbetrag kann auch negativ sein. Satz 4 stellt klar, dass die ratierliche Aufteilung auch für Agio und Disagios gilt.

Abs. 2 Satz 1 schafft die materiell-rechtliche Grundlage für eine pauschale Berichtigung von Forderungen. Dazu ermöglicht er die Zusammenfassung von Forderungen zu einer Gruppe. Die Summe aller einzelbewerteten Forderungen mindert sich dann um einen Unterschiedsbetrag, der innerhalb der Forderungen negativ ausgewiesen wird. Nach Satz 2 bestimmt sich dieser Wert zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahrs neu. Damit wird faktisch

---

<sup>12</sup> Nicht enthalten ist aber eine Abzinsung für erst längerfristig zu begleichende Forderungen; hier wäre zu prüfen, ob eine Regelung analog § 21 Abs. 2 Satz 2 in Betracht kommt; in der bisherigen Diskussion wurde dieses Thema aber nicht behandelt.

eine Portfoliobewertung nach dem Vorbild der IAS/IFRS umgesetzt und das Institut der Pauschalwertberichtigung fortentwickelt.

Abs. 3 übernimmt die Regeln der Einkommensteuerrichtlinien zur Gruppen- und Durchschnittsbewertung in das Gesetz und lässt alternativ die FiFo-Bewertung zu. Satz 1 wiederholt zunächst den Grundsatz der Einzelbewertung auch für Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens. Der Begriff des Vorratsvermögens wird dabei vom Gesetz vorausgesetzt. Für vertretbare Wirtschaftsgüter kommt nun entweder eine Bewertung nach der Durchschnittsmethode oder nach der FiFo-Methode in Frage. Die vertretbaren Wirtschaftsgüter bestimmen sich entsprechend der Regelung in R 6.8 Abs. 3 EStR 2005 als Wirtschaftsgüter, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden.

Die Durchschnittsbewertung wird vom Gesetz als Bewertung nach dem gewogenen Mittel beschrieben und führt die bereits geltenden Bewertungsregeln insoweit fort. Die Verbrauchsfolge, nach der das zuerst erworbene Wirtschaftsgut als das zuerst verbrauchte gilt, vermeidet die Entstehung stiller Reserven, die sich aufgrund der Inflation beim bisher zulässigen LiFo-Verfahren ergaben.

Weiter als die Gruppe der vertretbaren Wirtschaftsgüter ist die Gruppe der gleichartigen Wirtschaftsgüter. Zu deren Bestimmung kann weiter auf R 6.8. Abs. 4 EStR 2005 verwiesen werden. Die Methode der Gruppenbewertung steht aber unter dem Vorbehalt, dass dies nicht den tatsächlichen betrieblichen Abläufen widerspricht. Neben den Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens kann die Methode auch auf alle gleichartigen Wirtschaftsgüter angewandt werden, wenn sie zudem annähernd gleichwertig sind.

Abs. 4 sieht die Renten als aus einem Stammrecht entstehende Erträge. Dieses Stammrecht wird bilanziell ausgewiesen. Bewertungsmaßstab ist daher der Barwert. Die Ermittlung des Barwerts, insbesondere der zugrunde liegende Verzinsungsfaktor, wird im Gesetz nicht explizit ausgeführt. Die Konkretisierung bleibt einer Verordnung oder den Richtlinien vorbehalten.

## **Zu § 21 Bewertung von Verbindlichkeiten**

### **§ 21 Bewertung von Verbindlichkeiten**

(1) <sup>1</sup>Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt ihrer Entstehung mit dem Erfüllungsbetrag gemäß § 23 zu bewerten. <sup>2</sup>Ergibt sich am Bilanzstichtag ein höherer Erfüllungsbetrag, ist dieser anzusetzen. <sup>3</sup>Anzahlungen sind mit dem erhaltenen Betrag anzusetzen. <sup>4</sup>§ 20 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Verpflichtungen aus erhaltenen Zuschüssen sind mit dem Nennwert des Zuschusses zu bewerten. <sup>2</sup>Soweit sie bei Erfüllung nicht Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern, sind sie ratierlich aufzulösen.

#### Abs. 1:

Absatz 1 Satz 1 bestimmt für Verbindlichkeiten den in § 23 definierten Erfüllungsbetrag im Entstehungszeitpunkt als grundsätzlich maßgeblichen Wert. Dem Imparitätsprinzip gehorchend ist nach Satz 2 ein höherer Erfüllungsbetrag am Bilanzstichtag zu beachten. Da auch Verbindlichkeiten entgeltlich erworben werden können, sind in diesen Fällen die Anschaffungskosten grundsätzlich vorrangig. Satz 4 verweist insofern auf § 20 Abs. 1 Satz 2, der für entgeltlich erworbene Forderungen das Rangverhältnis bestimmt. Die nur entsprechende Anwendung ergibt sich aus der umgekehrten Richtung der Betragsverhältnisse auf der Passivseite.

Satz 3 bewertet Anzahlungen mit dem erhaltenen Betrag. Darin kommt einerseits zum Ausdruck, dass Anzahlungen als Teil eines schwebenden Geschäfts wie eine Verbindlichkeit (auf die noch zu erbringende Leistung) erfasst werden, andererseits wird klargestellt, dass diese „Verbindlichkeit“ keine eigenständige Bedeutung dergestalt erlangt, dass sie als Betrag gewinnwirksam verändert werden könnte. Vielmehr handelt es sich um einen notwendigen Korrekturposten, der den Nichtansatz schwebender Geschäfte sicherstellt.

Abs. 2:

Die Zuschussverpflichtungen entstehen durch Ertrags- oder Investitionszuschüsse. Sie haben keinen eigenen, nur einen abgeleiteten Wert. Dieser ist entsprechend anzusetzen. Anders als nach R 34 Abs. 2 EStR gibt es kein Wahlrecht für Investitionszuschüsse. Sie mindern immer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes. Ertragszuschüsse sind aber rätierlich aufzuteilen.

## **Zu § 22 Bewertung von Rückstellungen**

### **§ 22 Bewertung von Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Verbindlichkeitsrückstellungen sind mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag gemäß § 23 zu bewerten. <sup>2</sup>Künftige Vorteile, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung unmittelbar verbunden sein werden, sind wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. <sup>3</sup>Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist grundsätzlich nach Maßgabe der rechtlichen oder faktischen Verpflichtungsentstehung zu berücksichtigen.; bei periodenübergreifender Nutzenzuordnung ist der Erfüllungsbetrag über die voraussichtliche Dauer der Nutzenabgabe zu verteilen. Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands bis zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Verpflichtungsentstehung anzusammeln.

(2) <sup>1</sup>Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt, sind mit einem marktgerechten Zinssatz abzuzinsen. Der marktgerechte Zinssatz ist jährlich nach Maßgabe der Entwicklung an den Märkten für Unternehmensanleihen zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

(3) <sup>1</sup>Bei der Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsleistungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. <sup>2</sup>Insbesondere sind die unternehmensspezifische Fluktuation von Mitarbeitern, die unternehmensspezifische Gehalts- und Rentenentwicklung und biometrische Annahmen zu beachten; in den Zusagen enthaltene dynamische Parameter sind mit einem mehrjährigen Durchschnittswert zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für die Bewertung von Rückstellungen für ähnliche Verpflichtungen, insbesondere Vorruhestandsleistungen oder Verpflichtungen anlässlich eines Dienstjubiläums. <sup>4</sup>Veränderungen der Rückstellungshöhe infolge von im Vergleich zum vorangegangenen Bilanzstichtag geänderten Parametern im Sinne von Satz 2 und Absatz 2 sind über einen Zeitraum von *fünf* Jahren gleichmäßig zu verteilen.

(4) <sup>1</sup>Drohverlustrückstellungen sind mit dem Verpflichtungsüberschuss zu bewerten. <sup>2</sup>Bei Drohverlustrückstellungen ist der Ablauf des schwebenden Geschäfts der Erfüllungszeitpunkt. <sup>3</sup>Absatz 2 und § 23 Absatz 2 Sätze 3 bis 5 gelten entsprechend.

(5) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates in einer Rechtsverordnung einen Zinskorridor für die Ermittlung des marktgerechten Zinssatzes gemäß Absatz 2 festzulegen. Der Zinskorridor ist in regelmäßigen Abständen, spätestens nach [*drei*] Jahren, nach Maßgabe der Entwicklung an den Märkten für [*erstrangige*] Unternehmensanleihen zu aktualisieren.

zu Absatz 1:

Die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen folgt grundsätzlich der Verbindlichkeitsbewertung; die Vorschriften des § 19 sind entsprechend anzuwenden.

*a) Voraussichtlicher Erfüllungsbetrag*

Verbindlichkeitsrückstellungen sind am Bilanzstichtag mit ihrem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag ist bestmöglich zu schätzen (vgl. IAS 37.36 ff). Für Verbindlichkeitsrückstellungen gilt gleichfalls das Höchstwertprinzip, d. h. am Bilanzstichtag gestiegene Erfüllungskosten sind im Rahmen der Folgebewertung rückstellungserhöhend zu berücksichtigen. Im Gegensatz zu Verbindlichkeiten gilt für Verbindlichkeitsrückstellungen nicht das Anschaffungswertprinzip, d. h. der Zugangswert ist nicht die Bewertungsuntergrenze; am Bilanzstichtag gesunkene Erfüllungskosten sind im Rahmen der Folgebewertung rückstellungsmindernd zu berücksichtigen.

*b) Gegenrechnung künftiger Vorteile*

Künftige Vorteile, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung unmittelbar verbunden sein werden, sind wertmindernd zu berücksichtigen, d. h. gegenzurechnen (Bewertungseinheit). Die Vorteilssaldierung setzt voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen im Einzelfall mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. Die bloße Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, genügt für die Gegenrechnung nicht. Ist der Vorteil andererseits zu einer konkreten aktivierungspflichtigen Forderung erstarkt, scheidet eine Gegenrechnung ebenfalls aus. Die Vorteilssaldierung im Rahmen der Rückstellungsbewertung kommt typischerweise zur Anwendung, wenn eine vertragliche Vereinbarung besteht und der künftige Vorteil als Anspruch aus einem schwebenden Geschäft (noch) nicht bilanzierungsfähig ist.

**c) Verteilung und Ansammlung von Erfüllungsbeträgen**

Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist grundsätzlich nach Maßgabe der rechtlichen oder faktischen Verpflichtungsentstehung zu berücksichtigen. Für den Fall, dass die rechtliche oder faktische Verpflichtungsentstehung der wirtschaftlichen Verursachung des Verpflichtungsaufwands zeitlich vorläuft, ist der Erfüllungsbetrag über den Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzenabgabe der Verpflichtung zu verteilen. Beispiel hierfür sind Entfernungsverpflichtungen privat- oder öffentlich-rechtlicher Art, die rechtlich vollumfänglich im Zeitpunkt der Errichtung der später zu entfernenden Wirtschaftsgüter entstehen; der entsprechende Verpflichtungsaufwand dient jedoch dem nachlaufenden Betrieb bzw. einer periodenübergreifenden Ertragserzielung. Bei in der Regel vorliegender linearer Nutzenabgabe kommt es zu einer linearen Verteilung des Erfüllungsbetrags.

Für den Fall, dass (umgekehrt) die wirtschaftliche Verursachung der rechtlichen Verpflichtungsentstehung zeitlich vorläuft (§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), ist der Erfüllungsbetrag nach Maßgabe des wirtschaftlichen Verursachungsverlaufs auf den Zeitpunkt der späteren Verpflichtungsentstehung hin anzusammeln. Beispiel hierfür sind Verpflichtungen zur Zahlung von Jubiläumsgeldern. Das zusagende Unternehmen ist bis zum Eintritt des vereinbarten Jubiläums rechtlich nicht verpflichtet (aufschiebend bedingte Verpflichtung), befindet sich durch die fortlaufend erbrachte Arbeitsleistung aber in einem wirtschaftlichen Erfüllungsrückstand. Dieser wirtschaftliche Erfüllungsrückstand ist nach Maßgabe der am Bilanzstichtag erbrachten Arbeitsleistung bis zum Zeitpunkt der rechtlichen Verpflichtungsentstehung ratierlich anzusammeln.

zu Absatz 2:

Im Gegensatz zu § 19 Abs. 2 Satz 2 ist bei Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen die Beurteilung, ob eine marktgerechte Verzinsung vorliegt, nicht einmalig im Rahmen der



Zugangsbewertung, sondern zu jedem Bilanzstichtag erneut vorzunehmen. Der marktgerechte Zinssatz ist jährlich nach Maßgabe der Entwicklung an den Märkten für [erstrangige] Unternehmensanleihen zu aktualisieren. (Zur Festlegung eines Zinskorridors vgl. zu Absatz 5.)

Bei der Wahl des marktgerechten Zinssatzes sind Unternehmensanleihen zu verwenden, deren durchschnittliche Laufzeit dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt entspricht. Aus Gründen der Gleichheit der Besteuerung und der Vereinfachung wird dabei unabhängig von der individuellen Bonität des Unternehmens eine erstrangige Anleihe unterstellt.

Die Anknüpfung des Zinssatzes an Anleihen der öffentlichen Haushalte ist nicht zulässig, da als Vergleichsgröße für die Festlegung eines marktüblichen Zinssatzes die Finanzierung des Erfüllungsrückstandes durch vom Unternehmen laufzeitadäquat aufgenommenen Fremdkapitals dient.

Im Übrigen folgt die Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen den Grundsätzen für die Abzinsung von Verbindlichkeiten.

#### zu Absatz 3:

Rückstellungen für Altersversorgungsleistungen und ähnliche Verpflichtungen basieren im Regelfall auf Geldleistungsverpflichtungen, ausnahmsweise sind auch Sachleistungsverpflichtungen anzutreffen (z. B. Deputatverpflichtungen gegenüber Ruheständlern).

Die Besonderheiten von Altersversorgungsleistungen im Vergleich zu anderen Geldleistungsverbindlichkeitsrückstellungen liegen insbesondere in der langen Laufzeit und der daraus resultierenden Vielzahl an Annahmen, die in die Rückstellungsberechnung einfließen. Die Annahmen können in zwei Gruppen unterteilt werden. Zum einen sind dies „allgemeinverbindliche Annahmen“ und zum anderen unternehmensspezifische Annahmen.

#### a) Allgemeinverbindliche Annahmen:

Diese Annahmen sind von allen Steuerpflichtigen einheitlich anzuwenden, soweit der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass aufgrund der Besonderheit des Einzelfalls abweichende Annahmen zu einer sachgerechteren Rückstellungshöhe führen.

Hierunter fallen:

- biometrische Annahmen
- der Zinskorridor gemäß Absatz 5
- die Verwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens auf Grundlage der am Bilanzstichtag verdienten künftigen Altersversorgungsleistungen. Hierdurch spiegelt die Rückstellung die bis zum Bewertungsstichtag erdiente kumulierte Versorgungsanwartschaft wider. Bei unverfallbarem Ausscheiden oder Übertritt in den Ruhestand gibt es keinen Methodenwechsel und damit verbundenen Rückstellungssprung mehr.  
Die Verwendung des bisherigen Teilwertverfahrens ist nicht mehr zulässig, da sich damit nicht alle Formen der Altersversorgungszusagen in wirtschaftlich korrekter Höhe abbilden lassen. Weiterhin entspricht das Anwartschaftsbarwertverfahren der in IFRS und US GAAP verwendeten „projected unit credit method“.

#### b) Unternehmensspezifische Annahmen:

Diese Annahmen werden maßgeblich von dem Inhalt der Altersversorgungszusage und den Gegebenheiten in dem Unternehmen geprägt. Die Höhe dieser Annahmen ist aufgrund eines

mehrfährigen Durchschnittes zu ermitteln. Soweit dem Steuerpflichtigen entsprechende Vergleichswerte fehlen, ist eine bestmögliche Schätzung zu verwenden.

Hierunter fallen:

- besondere Merkmale der Zusage, die zukünftige Ereignisse betreffen (z.B. dynamische Zusagen)
- der Gehaltstrend (soweit in der Zusagestruktur relevant)
- der Rententrend (soweit in der Zusagestruktur relevant)
- inflationsbedingte Auswirkungen (soweit nicht bereits durch den Gehalts- bzw. Rententrend abgedeckt)

Aufgrund der Höhe der Pensionsrückstellungen und der damit verbundenen Auswirkungen von Annahmenänderungen auf das Steueraufkommen bzw. die Steuerposition eines Unternehmens, wird für Altersversorgungsverpflichtungen eine Glättungsvorschrift in Absatz 3 eingefügt. Dies soll auch einem Missbrauch der Annahmen entgegenwirken. Erfasst werden dadurch nur Auswirkungen auf die Rückstellungshöhe, die aus Änderungen der Annahmen am Bilanzstichtag im Vergleich zum vorangegangenen Bilanzstichtag resultieren. Nicht erfasst werden Rückstellungsschwankungen, die durch eine Zusagenänderung oder in Abweichungen der tatsächlichen Verhältnisse von den unterstellten Annahmen begründet sind (z.B. Abweichungen zwischen der tatsächlichen Sterblichkeit bei den biometrischen Annahmen der vorangegangenen Bilanzstichtage etc.). Eine Korridorlösung und die getrennte Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste (wie in IFRS und US GAAP) wird damit steuerlich nicht anerkannt.

zu Absatz 4:

Drohverlustrückstellungen sind mit dem Verpflichtungsüberschuss am Bilanzstichtag zu bewerten.

*(Unterscheidung Beschaffungs-/Absatzgeschäfte)*

zu Absatz 5:

Bei der Bewertung von Rückstellungen (insbesondere langlaufender Rückstellungen) hat der Abzinsungssatz eine dominierende Bedeutung. Aus diesem Grund ist es sachlich unumgänglich, den Zinssatz an die tatsächlichen Marktgegebenheiten zu knüpfen und an jedem Bilanzstichtag anzupassen, um eine betriebswirtschaftlich ausfinanzierte Rückstellung zu erhalten. In den internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird deshalb einheitlich verlangt, dass die Abzinsung mehrjähriger Verpflichtungen mit einem laufzeitadäquaten Marktzins zu erfolgen hat.

Gleichzeitig soll jedoch auch die Gleichheit der Besteuerung gewahrt bleiben und auch sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung eine Objektivierung geschaffen werden. Diese Funktion erfüllt der Zinskorridor in Absatz 5. Dieser soll die jeweilige Bandbreite der angemessenen Marktzinsen widerspiegeln. Innerhalb dieser Bandbreite kann das Unternehmen den Zinssatz frei wählen.

## Zu § 23 Erfüllungsbetrag

### § 23 Erfüllungsbetrag

(1) <sup>1</sup>Der Erfüllungsbetrag ist der Nennwert. <sup>2</sup>Bei Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten ist der Nennwert abzuzinsen, soweit der vereinbarte Zins im Zeitpunkt der Vereinbarung nicht marktgerecht ist. <sup>3</sup>Der Erfüllungsbetrag von Fremdwährungsverbindlichkeiten bestimmt sich nach dem Währungskurs im Entstehungszeitpunkt, sofern nicht am Bilanzstichtag ein höherer Währungskurs vorliegt.

(2) <sup>1</sup>Der Erfüllungsbetrag für Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen umfasst die Einzelkosten und die angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten. <sup>2</sup>Anschaffungs- und Herstellungskosten sind einzubeziehen, soweit die Abschreibungen gemäß § 15 der Verpflichtungserfüllung zuzuordnen sind. <sup>3</sup>Maßgebend sind die Preisverhältnisse im Erfüllungszeitpunkt. <sup>4</sup>Es wird widerlegbar vermutet, dass der Erfüllungsbetrag nach den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag dem abgezinsten Wert des Erfüllungsbetrags nach den Preisverhältnissen im Erfüllungszeitpunkt entspricht. <sup>5</sup>Für die Abzinsung ist der Zeitraum bis zur Verpflichtungserfüllung maßgebend.

Für die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist grundlegend zu unterscheiden zwischen

- *Geldleistungsverpflichtungen*, gerichtet auf einen reinen Zahlungsvorgang, d. h. geschuldet wird eine Leistung in Geld (Absatz 1), sowie
- *Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen*, gerichtet auf die Gewährleistung eines Erfolgseintritts, d. h. geschuldet wird ein Erfolg (Absatz 2).

#### a) Erfüllungsbetrag von Geldleistungsverpflichtungen, Absatz 1

Der Erfüllungsbetrag von *Geldleistungsverbindlichkeiten* ist der (Geld-)Betrag, den der Schuldner benötigt, um die Geldleistungsverpflichtung zu tilgen. Der Erfüllungsbetrag von Geldleistungsverbindlichkeiten entspricht regelmäßig deren Nennbetrag (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.1980, BStBl II, S. 491). Bei der Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln ist der Nennbetrag der Geldleistungsverbindlichkeit im Zeitraum zwischen Entstehung und Fälligkeit veränderlich; entsprechendes gilt für den in Euro umgerechneten Nennbetrag von Fremdwährungsverbindlichkeiten.

#### b) Erfüllungsbetrag von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen, Absatz 2

Ein Nennbetrag existiert bei *Sach- und Dienstleistungsverbindlichkeiten* nicht. Der Erfüllungsbetrag von Sach- und Dienstleistungsverbindlichkeiten entspricht vielmehr den Aufwendungen, die notwendig sind, um die zu Grunde liegende Verpflichtung zu erfüllen, d. h. den geschuldeten Erfolg zu gewährleisten. Zu den Einzelkosten bzw. notwendigen Gemeinkosten der Erfüllung einer Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung gehören insbesondere auch:

- Abschreibungen von Anschaffungs- und Herstellungskosten, soweit Wirtschaftsgüter zur Erbringung der Sach- oder Dienstleistung eingesetzt werden und die Abschreibungen der Verpflichtungserfüllung zuzuordnen sind. Im Bestand befindliche Wirtschaftsgüter sind höchstens mit ihrem Buchwert im Zeitpunkt der Ermittlung des Erfüllungsbetrags einzubeziehen; Verkehrswerte sind unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.1975, BStBl II, S. 700).
- Aufwendungen im Rahmen „schwebender Verträge“, wenn das Vertragsverhältnis (z. B. Mietvertrag) zur Erfüllung einer Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung eingegangen wird. Das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte tritt insoweit hinter die

Rückstellungspflicht für die originäre Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung zurück (vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2002, BStBl II 2003, S. 131).

*c) Abzinsung von Verbindlichkeiten, Absätze 1 und 2*

Erhebliche Bedeutung gewinnt die Differenzierung zwischen Geldleistungsverbindlichkeiten sowie Sach- und Dienstleistungsverbindlichkeiten für die Frage der Abzinsung. Ausgehend von der *inhaltlichen* Unterscheidung (betraglich fixierte Geldleistung vs. geschuldeter Erfolg) ist in *zeitlicher* Hinsicht die unterschiedliche Verteilung des Inflationsrisikos zu berücksichtigen.

Bei betraglich feststehenden *Geldleistungsverbindlichkeiten* trägt der Gläubiger das Inflationsrisiko. Zum Ausgleich dafür und für die eingeräumte Nutzungsmöglichkeit vereinbaren Gläubiger und Schuldner üblicherweise eine Verzinsung von Geldleistungsverbindlichkeiten. Ist keine bzw. keine marktgerechte Verzinsung vereinbart, stellt die Geldleistungsverbindlichkeit eine umso geringere wirtschaftliche Belastung dar, je weiter die Fälligkeit in der Zukunft liegt (vereinfachungshalber gedanklicher Ausschluss einer Deflation). Aus diesem Grund ist die Abzinsung von unverzinslichen und – gemessen an den Marktbedingungen im Zeitpunkt der Verpflichtungsentstehung – niedrig verzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten gerechtfertigt (vereinfachungshalber ab einer Restlaufzeit am Bilanzstichtag von mehr als zwölf Monaten).

Ist dagegen eine marktgerechte Verzinsung vereinbart, erfolgt im wirtschaftlichen Ergebnis eine Überwälzung der „Inflationskosten“ auf den Schuldner. Gleich wann die marktgerecht verzinsliche Geldschuld in der Zukunft fällig ist, bleibt die wirtschaftliche Belastung bis zur Fälligkeit grundsätzlich unverändert. Eine Abzinsung marktgerecht verzinslicher Geldleistungsverbindlichkeiten scheidet deshalb aus.

Im Gegensatz zu Geldleistungsverbindlichkeiten trägt bei Sach- und Dienstleistungsverbindlichkeiten der Schuldner unmittelbar das Inflationsrisiko: Indem er keinen fixen Geldbetrag, sondern den Eintritt eines vereinbarten Erfolgs schuldet, gehen Kostensteigerungen aufgrund von Preis- und Maßnahmeninflation im Zeitraum bis zur Verpflichtungserfüllung regelmäßig zu seinen Lasten (vereinfachungshalber auch hier gedanklicher Ausschluss deflationärer Entwicklungen). Für die Frage der Abzinsung sind Sach- und Dienstleistungsverbindlichkeiten deshalb mit marktgerecht verzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten gleichzusetzen.

Nachfolgendes Beispiel zur Verdeutlichung der Inflations- und Verzinsungswirkungen und daraus folgend der Rechtfertigung für eine Abzinsung:

- a) Unternehmer A verpflichtet sich, in fünf Jahren einen Geldbetrag von 1.000 € zu zahlen. Eine Verzinsung ist nicht vereinbart.
- b) Unternehmer B verpflichtet sich ebenfalls, in fünf Jahren einen Geldbetrag von 1.000 € zu zahlen. Vereinbarungsgemäß fallen jährlich Zinsen in Höhe von 2,5 % an. Die Zinsen sind in einer Summe mit der Geldschuld fällig; nach fünf Jahren sind insgesamt 1.130 € zu zahlen.
- c) Unternehmer C verpflichtet sich, in fünf Jahren eine Dienstleistung zu erbringen. Bei Vertragsabschluss am Bilanzstichtag würde die Verpflichtungserfüllung Kosten in Höhe von 1.000 € verursachen; in fünf Jahren sind für die Verpflichtungserfüllung inflationsbedingt 1.130 € zu veranschlagen.

zu a) Der Nennwert der Geldschuld beträgt bis zu deren Fälligkeit unverändert 1.000 €. Bei einer durchschnittlichen jährlichen Inflationsrate von 2,5 % führt die Unverzinslichkeit

der Geldschuld dazu, dass der Schuldner bei Fälligkeit (im Erfüllungszeitpunkt) aus Sicht des Bilanzstichtags nur in Höhe von 885 € wirtschaftlich belastet ist. Die „Inflationskosten“ in Höhe von 115 € (= inflationsbedingte Entwertung des Geldbetrags) trägt der Gläubiger; der Vorteil der Unverzinslichkeit verbleibt endgültig beim Schuldner.

Weil die wirtschaftliche Belastung der Geldschuld im Erfüllungszeitpunkt unter dem Nennwert liegt („Zinsvorteil“), gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Abzinsung des Nennwerts auf den Wert der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung der Verbindlichkeit am Bilanzstichtag (§ 19 Abs. 2 Satz 2).

- zu b) Der Nennwert der Geldschuld beträgt auch in diesem Fall unverändert 1.000 €. Die Verzinslichkeit führt jedoch dazu, dass bei Fälligkeit (im Erfüllungszeitpunkt) aus Sicht des Bilanzstichtags auch die wirtschaftliche Belastung der Geldschuld 1.000 € beträgt. Die „Inflationskosten“ in Höhe von 130 € (= Verzinsung) trägt im Gegensatz zu Fall a) der Schuldner.

Bei schrittweiser Betrachtung ist zunächst festzuhalten, dass der Schuldner bei Fälligkeit einschließlich Verzinsung nominell einen Geldbetrag von 1.130 € schuldet. Für die Ermittlung der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung im Erfüllungszeitpunkt ist im zweiten Schritt die inflationäre Entwertung dieses Betrags bis zur Fälligkeit zu berücksichtigen. Im Ergebnis gleichen sich der Vorteil der Verzinsung und der Nachteil der inflationsbedingten Entwertung des Geldbetrags bis zur Fälligkeit auf Seiten des Gläubigers idealtypisch aus. (Die Tatsache, dass eine Verzinsung über den Inflationsausgleich hinaus regelmäßig auch ein Entgelt für die Kapitalüberlassung beinhaltet, ist für Abzinsungsüberlegungen unerheblich.) Für den Schuldner bedeutet dies mit umgekehrtem Vorzeichen, dass er – im Gegensatz zu Fall a) – im Ergebnis keinen wirtschaftlichen Vorteil aus der späteren Fälligkeit erzielt. Eine Abzinsung verzinslicher Verbindlichkeiten scheidet deshalb aus (Umkehrschluss aus § 19 Abs. 2 Satz 2).

- zu c) Die Erfüllungskosten bei Vertragsabschluss am Bilanzstichtag betragen 1.000 €. Bei „Fälligkeit“ schuldet der Verpflichtete unverändert dieselbe Dienstleistung. Zwar verursacht die Erbringung der Dienstleistung fünf Jahre später nominell Kosten in Höhe von 1.130 €. Für die Ermittlung der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung im Erfüllungszeitpunkt ist zugleich jedoch die inflationäre Entwicklung zu berücksichtigen, die idealtypisch der Kostensteigerung entspricht. Im Ergebnis gleichen sich auf Seiten des Verpflichteten – wie in Fall b) – der Vorteil der späteren Fälligkeit und der Nachteil der inflationsbedingten Kostensteigerung idealtypisch aus. Eine Abzinsung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen scheidet deshalb grundsätzlich aus (§ 19 Abs. 3 Satz 3).

Die typisierende Betrachtung in § 19 Abs. 3 Satz 3 unterstellt, dass Kostensteigerungen aufgrund von Preis- und Maßnahmeninflation der inflationsbedingten Geldentwertung entsprechen (widerlegbare Vermutung). Wird im Einzelfall der Nachweis erbracht, dass diese Gleichwertigkeitsvermutung nicht zutrifft, ist eine Abzinsung des Erfüllungsbetrags (nach den Preisverhältnissen im Erfüllungszeitpunkt, vgl. IAS 37.48) auf den Bilanzstichtag möglich; maßgeblicher Abzinsungszeitraum ist dann der Zeitraum bis zum voraussichtlichen Beginn der Verpflichtungserfüllung.

Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar wäre die Abzinsung eines Erfüllungsbetrags unter Zugrundelegung der Verhältnisse am Bilanzstichtag; unter diesen Umständen würde der Umfang einer Verpflichtung zu niedrig ausgewiesen. „Abzinsung“ bedeutet, einen zukünftig fälligen Betrag nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Belastung im Erfüllungszeitpunkt in einen Gegenwartswert zu transformieren. Wenn zeitlicher

Angangspunkt für die Abzinsung einer Verbindlichkeit unstreitig der Erfüllungszeitpunkt ist, kann konsequenterweise nichts anderes für die betragliche Ausgangsbasis gelten: der Erfüllungsbetrag nach den Verhältnissen des Erfüllungszeitpunkts.

Der damit verbundene Widerspruch zum Stichtagsprinzip ist der Abzinsung immanent; die Abzinsung eines Betrags nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Belastung im Erfüllungsstichtag setzt notwendigerweise den „Blick in die Zukunft“ voraus. Das Stichtagsprinzip tritt insoweit zwangsläufig hinter das Leistungsfähigkeitsprinzip zurück.

## Zu § 24 Bewertung von Bewertungseinheiten

### § 24 Bewertungseinheiten

(1) Wirtschaftsgüter, die einer Bewertungseinheit zugehören (Einheitsgüter), werden mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Zusammenfassung bewertet.

(2) Das Erlöschen einer Bewertungseinheit gilt als Veräußerung und Anschaffung der Einheitsgüter zum Zeitwert.

Abs. 1 Satz 1 rechnet die Bildung von Bewertungseinheiten einem laufenden Geschäft zu. Die Sicherung einer Forderung ist ein tatsächlicher Akt, keine Bewertungsfrage, die erst bei Abschlussarbeiten relevant wird. Insofern ist daher der unterjährige Wert entscheidend. Wertunterschiede zwischen Anschaffungskosten und dem Buchwert im Zeitpunkt der Bildung einer Bewertungseinheit unterliegen den allgemeinen Regeln. Insbesondere gelten hierbei die Abs. 2 und 3 des § 8b KStG.

Während des Bestehens einer Bewertungseinheit im Sinn des § 6 ergeben sich aus der Bewertung – soweit Chancen- und Risikenausgleich vorliegt, weder Gewinne noch Verluste. Davon unabhängig stellt sich die Frage, ob die Bilanzpositionen während dieses Zeitraums unverändert zu Anschaffungskosten/ Buchwerten beibehalten oder mit dem (höheren oder niedrigeren) beizulegenden Wert zu bewerten sind. Die Beibehaltung der Anschaffungskosten/ Buchwerte würde ad hoc dem Anschaffungskostenprinzip am ehesten Rechnung tragen. Dennoch entscheidet sich die vorgeschlagene Formulierung für einen Ansatz der beizulegenden Werte bei Auflösung der Bewertungseinheit. Die beizulegenden Werte gelten als neue Anschaffungskosten. Dieses Verfahren scheint klarer und weniger fehleranfällig zu sein.

### Beispiel

Ein Bestand Rentensapiere (AK 100, Verzinsung 5 % p.a), voll eigenfinanziert, wird für 1 Jahr gegen steigende Zinsen abgesichert. Die Erhöhung des Zinsniveaus um 1 % würde grundsätzlich eine Wertminderung des Aktienbestands zur Folge haben, z.B. um 10 auf 90.

Solange die Bewertungseinheit besteht, ergeben sich folgende Auswirkungen:

### (1) Bilanz

| Aktiva      |                                   | Passiva      |                  |
|-------------|-----------------------------------|--------------|------------------|
| Wertpapiere | 100 <sup>1</sup>                  | Eigenkapital | 100 <sup>1</sup> |
| Kasse       | - 3 <sup>2</sup> + 5 <sup>3</sup> | Gewinn       | 5 <sup>4</sup>   |
| Put-Option  | 3 <sup>2</sup>                    |              |                  |
|             | 105                               |              | 105              |

(2) GuV

| Aufwand | Ertrag           |
|---------|------------------|
|         | Zinsertrag $5^3$ |
|         | Gewinn $5^4$     |

Wenn die Bewertungseinheit beendet wird, ergeben sich folgende Auswirkungen

Alternative a: Bilanz und GuV bei Bewertung zu Anschaffungskosten

(1) Bilanz bei Ansatz zu Anschaffungskosten

| Aktiva      |                      | Passiva      |             |
|-------------|----------------------|--------------|-------------|
| Wertpapiere | $100^1$              | Eigenkapital | $100^1$     |
| Kasse       | $- 3^2 + 5^3 + 10^5$ | Gewinn       | $5^3 + 7^6$ |
| Put-Option  | $3^2 - 3^4$          |              |             |
|             | $112$                |              | $112$       |

(2) GuV

| Aufwand    | Ertrag                             |
|------------|------------------------------------|
| Put-Option | Zahlung aufgrund Put-Option $10^5$ |
| Gewinn     | $7^6$                              |
|            | $10$                               |

Der Gewinn ist bei Bewertung zu Anschaffungskosten zunächst um 10 höher ausgewiesen als gerechtfertigt. Achtung: Bei Ansatz zu Anschaffungskosten könnte/ müsste jetzt (spätestens bei Verkauf) eine steuerpflichtige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert erfolgen. Damit könnten/ müssten 10 als Aufwand geltend gemacht werden. Damit würde der Gewinn auf das wirtschaftlich richtige Ergebnis von 2 reduziert.

Die Abschreibung auf 90 (beizulegender Wert) ist bei Bewertung zu Anschaffungskosten zwingend vorzunehmen – ungeachtet etwaiger bestehender Bewertungsregelungen (vorübergehende/dauerhafte Wertminderung), und sie hat zwingend auch steuerlich abzugsfähig zu erfolgen (ungeachtet § 8 b Abs. 3 KStG), da die Zahlung aufgrund des Derivats zu steuerpflichtigem Ertrag führt und nur so bei steuerfreien Underlyings Gleichlauf Derivat / Underlying erzielt werden kann (alternativ müsste das Ergebnis aus dem Derivat steuerfrei gestellt werden).

Vergleichs-Alternative b) Bilanz und GuV bei Bewertung zum beizulegenden Wert

(1) Bilanz bei Bewertung zum beizulegenden Wert

| Aktiva      |                      | Passiva      |             |
|-------------|----------------------|--------------|-------------|
| Wertpapiere | $90 (100^1 - 10^6)$  | Eigenkapital | $100^1$     |
| Kasse       | $- 3^2 + 5^3 + 10^5$ | Gewinn       | $5^3 - 3^7$ |
| Put-Option  | $3^2 - 3^4$          |              |             |
|             | $102$                |              | $102$       |

## (2) GuV

| Aufwand                     | Ertrag          |                                     |
|-----------------------------|-----------------|-------------------------------------|
| Put-Option                  | 3 <sup>4</sup>  | Ansatz beizul. Wert 10 <sup>6</sup> |
| Zahlung aufgrund Put-Option | 10 <sup>5</sup> | Verlust 3 <sup>7</sup>              |
|                             | 13              | 13                                  |

Letztlich schlägt sich in der Bilanz sofort (zwingender Ansatz mit dem beizulegenden Wert aufwandswirksam) ein wirtschaftliches Ergebnis von 2 nieder. Dies entspricht den vereinnahmten Zinsen (5) abzüglich Preis der Put-Option (3). Die Wertminderung hat sich per saldo nicht aufwandswirksam ausgewirkt, da sie aufgrund der Bewertungseinheit durch entsprechenden Ertrag aus dem Derivat kompensiert wurde. Wichtig erscheint, dass auch hier der Gleichlauf Ertrag aus dem Derivat/ Aufwand aus Ansatz des Marktwertes steuerlich gewahrt sein muss, d.h. beides ist steuerlich berücksichtigungsfähig. Dies muss auch gelten, wenn das Underlying ein an sich steuerfreies Asset (Aktie) ist.

Beide Varianten führen damit zum richtigen Ergebnis, wobei bei der Bewertung zu Anschaffungskosten der richtige Gewinnausweis nur dann erreicht wird, wenn sofort nach Auflösung der Bewertungseinheit eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert erfolgt, und diese Abschreibung auch – da die Zahlung aufgrund der Option steuerpflichtigen Ertrag darstellt – steuerlich abzugsfähig ist.

Die Bewertung zum Marktwert (als neue Anschaffungskosten) ist dabei allerdings aus folgenden Gründen gegenüber der Bewertung zu den (historischen) Anschaffungskosten zu präferieren:

- Die Wertänderung des Bestandes ist sofort richtig erfasst.
- Es ergibt sich keine Diskussion, ob die Abschreibung auf das Wertpapier ggf. als steuerlich nicht abzugsfähig zu behandeln ist.
- Die Bilanzierung stimmt weitestgehend mit IFRS/ US GAAP überein.

Insgesamt gesehen erscheint es trotz Geltung des allgemeinen Grundsatzes „Anschaffungskostenprinzip“ bei Beendigung von Bewertungseinheiten sinnvoller, Marktwerte anzusetzen.

Für den Unterschied der Anschaffungskosten und den Marktwerten gelten die Abs. 2 und 3 des § 8b KStG grundsätzlich nicht. Da es sich um ein generelles Sicherungsinstrument handelt, verliert sich der Beteiligungs- und Vorsteuergedanke insgesamt. Die Wirtschaftsgüter werden wie andere materielle Werte des Umlaufvermögens behandelt. Dies muss dann auch für die Gewinnwirkung gelten.

Allerdings muss hierbei folgender Zusammenhang beachtet werden, der anhand eines Beispiels erläutert wird: Wird z.B. eine Fremdwährungsbeteiligung ausschließlich gegen Fremdwährungsverluste abgesichert, gilt – soweit aus der Anlage Gewinne und Verluste auf eine Werterhöhung oder Wertminderung der Beteiligung selbst zurückzuführen sind, weiterhin § 8 b KStG. Soweit eine Werterhöhung/Minderung auf die Währungskursentwicklung zurückzuführen ist, gelten die o.a. Erläuterungen uneingeschränkt. Wird die Beteiligung selbst gegen Marktwerttrisiken (Kurssteigerungen/Minderungen) abgesichert, finden § 8 b Abs. 2 und 3 KStG – soweit eine Sicherung besteht – keine Anwendung.



## Zu § 25 Bewertung von Entnahmen und Einlagen

### § 25 Bewertung von Entnahmen

(1) <sup>1</sup>Entnahmen von Wirtschaftsgütern werden mit dem am Markt erzielbaren Veräußerungspreis vermindert um die bei einer Veräußerung anfallende Umsatzsteuer und die Veräußerungskosten (Nettoveräußerungspreis) zuzüglich der Umsatzsteuer, die durch die Entnahme entsteht, bewertet. <sup>2</sup>Soweit der Nettoveräußerungspreis nicht anhand von Verkaufspreisen gleichartiger Wirtschaftsgüter ermittelt werden kann, bestimmt er sich aus den Kosten zuzüglich des betriebsüblichen Gewinnaufschlags. <sup>3</sup>Bewertet das Unternehmen nach der Sammelmethode nach § 19, ermitteln sich die Kosten bei der Entnahme kurzlebiger Güter mit dem fortgeschriebenen Buchwert, der sich im Zeitpunkt der Entnahme nach den §§ 14 und 17 ergeben hätte.

(2) Entnahmen von Nutzungen werden mit den Kosten zuzüglich der Umsatzsteuer, die durch die Entnahme entsteht, bewertet.

(3) Die Nutzung eines unternehmerischen Kraftfahrzeugs für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wird nach Maßstab dieses Absatzes pauschaliert, wenn nicht der Anteil der unternehmerischen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird. <sup>2</sup>Für die private Nutzung ...

Die Bewertung von Entnahmen gliedert sich in drei Teile:

- Entnahmen von Wirtschaftsgütern (Abs. 1)
- Entnahmen von Nutzungen (Abs. 2) und
- Sonderregel für die private Kfz-Nutzung (Abs. 3)

Als genereller Maßstab für die Entnahme von Wirtschaftsgütern gilt der Nettoveräußerungspreis. Damit orientiert sich der Wert an dem Wert, der auch für die alternative Bewertung als Maßstab gilt. Der Wert wird allerdings um die Umsatzsteuer erhöht. Hierbei wird nicht die Umsatzsteuer aus dem Nettoveräußerungspreis selbst errechnet, sondern von den Regeln des Umsatzsteuergesetzes übernommen. Sofern die Umsatzsteuer eine andere Bemessungsgrundlage als den Nettoveräußerungspreis wählt, wird nur dieser Wert hinzugerechnet. Aus der Umsatzsteuer soll auch in Entnahmefällen keine endgültige Gewinnwirkung entstehen.

Satz 2 enthält zwei Bewertungsmethoden, von denen die lediglich inzident erwähnte als Regelfall bestimmt wird. Maßstab ist grundsätzlich der Verkaufspreis gleichartiger Wirtschaftsgüter. Nur sofern keine solchen Verkaufspreise für das entnommene Wirtschaftsgut vorliegen, bietet Satz 2 eine dann verbindliche Zuschlagsmethode an. Ausgangspunkt sind die Kosten zuzüglich eines betriebsüblichen Gewinnaufschlags. Dieser bestimmt sich grundsätzlich aus den steuerlichen Daten, da es um eine Sondervorschrift der Gewinnermittlung selbst geht. Satz 3 setzt für diese Ermittlung die Anwendung der Sammelmethode außer Kraft.

Absatz 2 bestimmt für die Entnahme von Nutzungen die Kosten, die in § 27 legaldefiniert werden. Die Höhe der Umsatzsteuer gibt auch in diesen Fällen das UStG vor.

Abs. 3 baut auf die bestehende Regel des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG auf. Es sollte aber politisch überprüft werden, ob der Listenpreis ein zuverlässiger Indikator des Entnahmewerts ist oder nicht. Von einer konkreten Vorgabe sieht die Arbeitsgruppe derzeit ab, da dazu entsprechende statistische Erhebungen notwendig wären.

## Zu § 26 Bewertung von Einlagen

### § 26 Bewertung von Einlagen

<sup>1</sup>Einlagen werden mit den Kosten bewertet. <sup>2</sup>Das Unternehmen bewertet eingelegte Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einlegenden abzüglich der Abschreibung, die nach § 17 Abs. 1 entstanden wäre, hätte das Wirtschaftsgut dem Unternehmensvermögen angehört. <sup>3</sup>Der Einlagewert für Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als 10 Jahre beträgt, und immateriellen Wirtschaftsgütern und von selbst hergestellten Wirtschaftsgütern ist der Nettoveräußerungspreis.

§ 26 ist die Parallelvorschrift zu den Entnahmen; deshalb gelten auch in diesem Fall die Kosten als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab. Um diese Kosten zu ermitteln, fingiert Satz 2 für das eingelegte Wirtschaftsgut die unternehmerischen Bewertungsregeln für die vorhergehende private Nutzung. Die gesetzliche Abschreibung mindert auch dann den Einlagewert, wenn sich die Abschreibung nicht auf private Einkünfte ausgewirkt hat. Dies rechtfertigt sich dadurch, dass auch die private Nutzung den Aufwand für das Wirtschaftsgut verbraucht. Für Sondergüter gilt gemäß Satz 3 der Nettoveräußerungspreis als Einlagewert. Für die Herstellung von Wirtschaftsgütern im Privatvermögen bleibt es allerdings bei den Kosten. Das Gesetz unterstellt insoweit keinen „Unternehmergewinnanteil“ im Privatbereich.

## Zu § 27 Kosten

### § 27 Kosten

<sup>1</sup>Kosten, sind sämtliche anteiligen allgemeinen Aufwendungen und Einzelaufwendungen, die einer Einlage oder Entnahme zuzuordnen sind. <sup>2</sup>Die Ermittlung der Aufwendungen bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln dieses Gesetzes, auch soweit die Einlage nicht von einem Unternehmen erbracht wird.

Die Wirtschaftswissenschaften definieren den Begriff „Kosten“ als bewerteten Verzehr von Gütern und Diensten zur Erstellung betrieblicher Leistungen. Bei der Bewertung wird für Zwecke der Entscheidungsrechnung (Decision Accounting) zwischen Produktkosten und Strukturkosten unterschieden. Für die sogenannte Verantwortlichkeitsrechnung (Responsibility Accounting) ist maßgeblich, ob die Kosten kurz-, mittel- und langfristig beeinflussbar sind. Für die handelsbilanzielle Bewertung werden aber Einzel- und Gemeinkosten herangezogen, um die Leistung zu bewerten.

Für Zwecke der Gewinnermittlung ist die handelsbilanzielle Bewertung grundsätzlicher Maßstab. Da es bei den Kosten aber vornehmlich um die Frage geht, inwieweit eine Nutzung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, das Betriebsvermögen belastet hat, muss nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten bewertet werden. Es geht darum, den Anteil der Aufwendungen aus der Gewinnermittlung auszuschneiden, der nicht betrieblich veranlasst war. Maßstab sind daher gemäß Satz 1 nicht Gemein- und Einzelkosten, sondern die allgemeinen Aufwendungen und die durch die Entnahme oder Einlage verursachten Einzelaufwendungen. Diese Aufwendungen müssen der Entnahme oder Einlage zuordenbar sein. Das entspricht dem Verursachungsprinzip und übernimmt die Funktion der Bewertung eines Verzehrs von Gütern und Diensten, die zur Erstellung der betrieblichen Leistung angefallen sind.

Wird ein Fahrzeug für private Zwecke genutzt, gehören alle unmittelbar durch die Nutzung entstehenden Aufwendungen (z.B. der Benzinverbrauch) zu den Kosten, aber auch mittelbar durch das Bereithalten des Fahrzeugs entstehende Aufwendungen (z.B. Abschreibungen, Versicherungskosten, laufende Instandhaltung, aus der Beschaffung des Fahrzeugs resultierende Zinslasten). Wird auf der nicht betrieblichen Fahrt das Fahrzeug beschädigt

oder zerstört, sind auch die Reparaturkosten oder der bilanzielle Restwert Teil der Nutzungskosten.

Wird eine Einlage vom Rechtsträger des Unternehmens oder einem seiner Beteiligten erbracht, bestimmen sich die Kosten entsprechend Satz 2 so, als ob der Beteiligte ein Unternehmen wäre. Die Maßstäbe der Gewinnermittlung sind für die Kostenermittlung unabhängig davon anzuwenden, ob der Leistungserbringende selbst einen Gewinn zu ermitteln hätte. Maßstab ist nicht der Wert, den die Einlage für das empfangende Unternehmen verkörpert oder zu welchem Wert es das Eingelegte von einem fremden Dritten hätte beziehen können, sondern welche Aufwendungen dem Beteiligten durch die Nutzung entstehen. Wird ein privates Kraftfahrzeug für unternehmerische Zwecke genutzt, sind neben den Benzinkosten, die anteiligen Aufwendungen für die Versicherung, die anteiligen Anschaffungskosten für das Fahrzeug und die laufenden Instandhaltungskosten zu ermitteln. Wurde das Fahrzeug fremdfinanziert sind auch in diesem Fall die anteiligen Zinsen hinzuzurechnen. Überlässt der Beteiligte seinem Unternehmen Geld, entstehen dann einlagefähige Kosten, wenn das aufgenommene Geld selbst refinanziert wurde.

## **Bemerkung zu Teil 5 – Sondervorschriften für bestimmte Unternehmenszweige**

### *Allgemeine Begründung der Sondervorschriften*

Die Sondervorschriften für Finanzdienstleistungsunternehmen (Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Bausparkassen) beinhalten Bestimmungen, die die für alle Branchen geltenden Vorschriften ergänzen bzw. konkretisieren. Grundlage der steuerlichen Bilanzierung bilden auch hier die im allgemeinen Teil niedergelegten Grundprinzipien, insbesondere das Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip. Durch die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips und der vollumfänglichen eigenständigen Regelung der steuerlichen Gewinnermittlung ist jedoch durch Ausgestaltung entsprechender Normen den branchenspezifischen Besonderheiten dieser Unternehmen Rechnung zu tragen, um eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicher zu stellen.

Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen sind dabei nur insoweit zulässig und erforderlich, als branchenspezifische Besonderheiten zu beachten sind. So haben z.B. Banken und Versicherungen ihre jederzeitige Leistungsfähigkeit zur Befriedigung der Ansprüche ihrer Kunden zu gewährleisten. Zur Sicherstellung dieser Leistungsfähigkeit sind von ihnen unter anderem eine Vielzahl aufsichtsrechtlicher Regelungen zu beachten, welche einen erheblichen Einfluss auf die Ausgestaltung des jeweiligen Geschäfts haben. Der angemessenen steuerlichen Berücksichtigung der speziellen Anforderungen des Geschäfts tragen die Sondervorschriften für Finanzdienstleistungsunternehmen Rechnung. Im übrigen gelten die allgemeinen Regeln des Gewinnermittlungsgesetzes.

Die Sondervorschriften gelten für Unternehmen gleich welcher Rechtsform.

### *1. Sondervorschriften für Kreditinstitute*

Die volkswirtschaftliche Sonderstellung des Kreditwesens und die Arteinheiten der bankbetrieblichen Geschäftstätigkeit bedingen ebenfalls im Verhältnis zu anderen Branchen abweichende gesetzliche Vorschriften im Steuerrecht. Die Regelungen sind stark durch die handelsrechtliche Rechnungslegung und insbesondere durch das Aufsichtsrecht beeinflusst (§§ 340 ff HGB), das ein ausgedehntes Informationsrecht der Bankenaufsicht über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kreditinstitute vorsieht. Ähnliches gilt für Bausparkassen. Die Aufsicht soll in die Lage

versetzt werden, rechtzeitig die besonderen finanzwirtschaftlichen Risiken des Geschäftszweigs zu erkennen und (existenzielle) Gefahren für einzelne Institute und ihre Gläubiger durch Gebrauchmachen von Eingriffsmöglichkeiten abzuwenden, namentlich um das Vertrauen der Kundschaft in das gesamte Bankgewerbe aufrecht zu erhalten. Den finanzwirtschaftlichen Risiken und Gefahren ist im Sinn einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Rahmen eines eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsgesetzes durch ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute Rechnung zu tragen.

### **Im Einzelnen:**

(1) Berücksichtigung der Gegebenheiten des Bankbetriebs bei der Gliederung, insbesondere Anerkennung der bankbetrieblichen unterschiedlichen Zweckrichtung der in Handels- bzw. Anlagebuch ausgewiesenen Positionen; während Positionen im Handelsbuch (§ 1 Abs. 12 KWG) auf die Erzielung eines kurzfristigen (Eigen-)Handelserfolgs i. S. d. § 340c Abs. 1 HGB gerichtet sind, ist dies bei Positionen im Anlagebuch, das als Restgröße definiert ist (§ 1 Abs. 12 S. 4 KWG), nicht der Fall.

(2) Bewertung der Positionen danach, ob es sich um Handels- oder Anlagebuch handelt. Für Positionen, die dem Handelsbuch zuzuordnen sind, sollte erwogen werden, internationalen Grundsätzen entsprechend diese einzeln und zu Marktpreisen (Mark-to-Market) abzüglich finanzwirtschaftlicher Abschläge für wahrscheinliche negative Wertänderungen (Value-at-Risk-Konzept; Berücksichtigung von counterparty default risks etc.) auf der Grundlage aufsichtsrechtlich zulässiger, mathematisch-statistischer Risikomess- und Risikosteuerungsmodelle (§ 1 Abs. 13 KWG; Grds I § 32) zu bewerten.

(3) Weitere steuerliche Modifikationen sind für Positionen, die dem Handelsbuch zuzuordnen sind, nicht vorzusehen. Die ermittelten Ergebnisse haben auch steuerlich unverändert zu gelten; sie sollten der Einfachheit halber voll steuerpflichtig sein. Insofern sollte es keine steuerliche Sonderregelungen in Form von Ansatzverboten (Kürzungen) oder Ansatzgeboten (Hinzurechnungen) geben. Dies schließt insbesondere Kürzungen auf Erträge aus Beteiligungen und Veräußerungsgeschäften nach § 8b KStG und nach dem Investmentsteuergesetz sowie auf Termingeschäfte (§ 15 Abs. 4 EStG) ebenso aus wie Hinzurechnungen finanzwirtschaftlicher Abschläge und nach dem Außensteuergesetz. Ein Überhang an unrealisierten Gewinnen wäre als Konsequenz voll gewinnerhöhend, ein Überhang an unrealisierten Verlusten voll gewinnmindernd.

(4) Da sich aus einer derart weitreichenden Bewertungsumstellung ein hoher Einmaleffekt ergeben kann, und abweichend von den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere vom Realisationsprinzip, damit auch unrealisierte Gewinne in die Steuerbemessungsgrundlage eingehen, ist ein entsprechender Verteilungsmechanismus über die Zeit unabdingbar.

(5) Positionen des Anlagebuchs, die auf Marge gekauft werden, sollten nach den gleichen Grundsätzen bewertet werden. Hierbei handelt es sich vor allem um sog. Derivate, d. h. von Kursen, Indizes, Basispapieren abhängige Finanzprodukte, die regelmäßig zur Absicherung von Risiken eingesetzt werden (Beispiel: Hedge der Performance eines Index-Zertifikates auf den DAX oder EuroStoxx).

(6) Sonstige Positionen, die dem Anlagebuch zugehören, sind grundsätzlich einzeln und höchstens mit den Anschaffungskosten auszuweisen. Wertpapiere sind z.B. beim Inhaber im Zeitpunkt des Erwerbs mit dem Ausgabebetrag zu bewerten. Dies gilt auch bei höherem Rückzahlungsbetrag. Ein Emissionsaufgeld (Agio) und Emissionsabgeld (Disagio) als Reaktion auf gesunkene bzw. gestiegene Marktzinsen erhöhen bzw. mindern die Anschaffungskosten. Geldforderungen sind mit dem Nennwert auszuweisen. Enthält die Geldforderung verdeckt einen Zinsanteil (-entgelt), ist diese abzuzinsen. Gleiches gilt für unverzinsliche und niedrigverzinsliche Darlehen, es sei denn, diese werden kongruent refinanziert. Zinsansprüche sind unabhängig von ihrer Fälligkeit und zeitanteilig zu aktivieren, soweit sie auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfallen. Ein einbehaltenes Damnum (Darlehensdisagio) ist als Zinsvorauszahlung zu passivieren und ratierlich aufzulösen.

(7) Positionen, die dem Anlagebuch zugehören, insbesondere Derivate, können mit anderen Positionen des Buchs, z. B. Aktien, Devisen, objektübergreifende Bewertungseinheiten bilden. Insofern sollte es – entsprechend den allgemeinen Prinzipien in § 6 und § 24 gestattet sein, für Kreditinstitute mit Blick auf die Arteeigenheiten der bankbetrieblichen Geschäftstätigkeit mit Finanzprodukten eine objektübergreifende einheitliche Betrachtung im Sinne einer kompensatorischen Bewertung und damit die Bildung von Bewertungseinheiten vorzusehen bzw. optional zuzulassen. Steuerliche Sonderregelungen in Form von Ansatzverboten (Kürzungen) oder Ansatzgeboten (Hinzurechnungen) finden auf die ermittelten Ergebnisse Anwendung, z. B. Kürzungen auf Erträge aus Beteiligungen und Veräußerungsgeschäften nach § 8b KStG und nach dem Investmentsteuergesetz.

Beispiel:

Eine Fremdwährungsbeteiligung ist gegen Kursänderungsrisiken abgesichert. Da sich die Sicherung nicht auf die Wertentwicklung der Beteiligung bezieht, sind ggf. eintretende hierauf zurückzuführende Wertsteigerungen nach § 8 b KStG zu behandeln.

(8) Bei Fremdwährung sind die Positionen des Handelsbuchs mit dem €-Betrag im Bewertungszeitpunkt – Zeitbezugsverfahren (vgl. § 340h HGB) auszuweisen, für Positionen des Anlagebuchs gilt der €-Betrag im Anschaffungszeitpunkt. Aufwendungen sind uneingeschränkt zu berücksichtigen, Erträge nur, soweit besondere Deckung in der derselben Währung vorliegt. Ist letzteres nicht der Fall, also bei bloßer Deckung in derselben Währung (einfache Deckung), dürfen Erträge nur ausnahmsweise dazu verwendet werden, nur vorübergehend wirksame Verluste aus den zur Deckung dienenden Geschäften auszugleichen (vgl. § 340h HGB).

(9) Verpflichtungen sind mit dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen.

(a) Wertpapiere sind beim Emittenten mit dem Nennwert zu bewerten. Das gilt auch, wenn als Ausgabebetrag ein Emissionsabgeld (Emissionsdisagio) bzw. Emissionsaufgeld (Emissionsagio) als Reaktion auf gesunkene bzw. gestiegene Marktzinsen eingeräumt bzw. verlangt wird. Die Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Inhaber des Papiers ist nicht mit einem unter dem Nennwert liegenden Betrag zu passivieren. Für das Emissionsdisagio ist

nichts zu aktivieren. Korrespondierend kann für ein Emissionsagio kein Passivposten gebildet werden.

- (b) Geldverbindlichkeiten sind dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen. Enthält die Geldverbindlichkeit verdeckt einen Zinsanteil (-entgelt), ist diese abzuzinsen. Gleiches gilt für unverzinsliche und niedrigverzinsliche Darlehen, es sei denn, diese werden kongruent refinanziert. Zinsverbindlichkeiten sind unabhängig von ihrer Fälligkeit und zeitanteilig zu passivieren, soweit sie auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfallen. Ein geleistetes Damnum (Darlehensdisagio) ist als Zinsvorauszahlung zu aktivieren und ratierlich aufzulösen.
- (c) Bei Verpflichtungen in Fremdwährung sind diese mit dem €-Betrag im Bewertungszeitpunkt – Zeitbezugsverfahren (vgl. § 340 h HGB) zu passivieren (im Übrigen s. o.).

(10) Die Behandlung und Steuerung von Risiken im Zusammenhang mit Kreditforderungen (Kreditrisiken) und Risiken aus Bürgschaftsverpflichtungen und Kreditgarantien muss den banktypischen Besonderheiten Rechnung tragen:

- (a) Ist die Rückzahlung und/oder Verzinsung von Kreditforderungen ganz oder teilweise wegen bonitätsbedingter Wertänderungen gefährdet, ist der akuten bzw. latenten Ausfallwahrscheinlichkeit durch angemessene Einzel- und Pauschalwertberichtigungen (EWB/PWB) Rechnung zu tragen.
- (b) Bei Forderungen an Schuldner im Ausland ist daneben dem sog. Länderrisiko durch pauschalierte EWB Rechnung zu tragen, welches darin besteht, dass das Sitzland des Schuldners die eigene Währung nicht in die dem Gläubiger geschuldete Währung konvertieren oder aus politischen Gründen die erforderlichen Devisen nicht bereitgestellt oder transferiert werden können.

EWB/PWB sind steuerlich in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Für Kreditinstitute ist es zweckadäquat, auf die aufsichtsrechtlichen Regelungen und damit auf die Basel II-Eigenkapitalanforderungen zurückzugreifen, die im Übrigen die Geschäftsmöglichkeiten der Banken begrenzen. Danach sind die Banken bei Vorliegen bestimmter Auslösetatbestände auf der Grundlage mathematischer Verfahren (Standardansatz / Internal Rating Based (IRB-) Ansatz) verpflichtet, zum Bilanzstichtag entstandene und erwartete Verluste durch EWB/PWB abzudecken. Dem ist auch steuerlich zu folgen. Es ist zu prüfen, ob bzw. inwieweit ein US-GAAP Ansatz von Forderungen (mathematisch aktuarieller, zukunftsbezogener Ansatz) diesen Anforderungen an die Bemessungsgrundlage Rechnung trägt.

(11) Da davon auszugehen ist, dass die künftige steuerliche Gewinnermittlung zu volatileren Ergebnissen führt, ist zu prüfen, die Abdeckung allgemeiner Bankrisiken auch steuerlich anzuerkennen, und zwar entweder in Form eines Bewertungsabschlags in Höhe von 4% im Sinne des § 340f HGB oder in Form eines offen auszuweisenden Passivposten wie in einigen ausländischen Staaten praktiziert. Ähnlich wie bei Versicherungen ist es im Fall von Kreditinstituten nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung gegen die besonderen Risiken dieses Geschäftszweigs notwendig, die starken Schwankungen unterliegenden Erträge aus dem Bankgeschäft, die in dieser Branche vor allem durch Konjunkturfälle und der damit einhergehenden Nachfrage nach Finanzierungen bedingt sind, steuerlich auszugleichen. Nur so kann der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit voll verwirklicht werden.

(12) Aufnahme einer Regelung für Rückstellungen für eingegangene Garantie- oder Bürgschaftsverpflichtungen: Da die Risiken bei Kreditforderungen und Bürgschaftsverpflichtungen und Kreditgarantien vor allem bonitätsbedingt und damit wesensgleich sind und sich lediglich darin unterscheiden, welche Person die Zahlungsverpflichtung zu erfüllen hat – Kreditnehmer bzw. Dritter –, hat die steuerliche Berücksichtigung von Kreditrisiken und Risiken aus Bürgschaftsverpflichtungen und Kreditgarantien nach derselben Methodik und damit gleichartig zu erfolgen, unabhängig davon, ob der Ausweis der Risikoberücksichtigung als (Teil-)Wertberichtigung auf der Aktivseite oder auf der Passivseite als Rückstellung erfolgt.

(13) Wie in § 24 geregelt, sind negative Ergebnisse aus Bewertungseinheiten steuerlich anzuerkennen. Darüber hinaus sind auch für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften anzuerkennen (§ 3 Abs. 4).

(14) Eine alternative Bewertung ist nach den allgemeinen Regelungen anzuerkennen. Für die Schätzung des niedrigeren Werts ist dabei der Bewertungsstichtag bzw. Bilanzstichtag maßgebend; eine andere Handhabe würde aufgrund der Volumina zu einem zweiten Abschluss bei Bilanzerstellung führen.

*- wird noch ergänzt -*

## *2. Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen (und Pensionsfonds)*

Das bisherige Steuerrecht enthielt im Körperschaftsteuergesetz (§ 20 – 21 a KStG) umfangreiche Bestimmungen zu Versicherungsunternehmen. Auch die Vorschriften des HGB (§ 341 – 341 h HGB) und VAG waren zu beachten. Die einzelnen Vorschriften wurden dabei durch Rechtsverordnungen (RechVersV) und steuerliche Erlasse umfangreich konkretisiert.

Durch die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips und der vollumfänglichen eigenständigen Regelung der steuerlichen Gewinnermittlung entfällt zukünftig diese Verbindung zwischen handels- bzw. aufsichtsrechtlichen Regelungen und der steuerlichen Gewinnermittlung. Gleichwohl ist sicher zu stellen, dass das Gewinnermittlungsgesetz die handels- und aufsichtsrechtlichen Regeln berücksichtigt, um die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch bei Versicherungsunternehmen sicher zu stellen.

Dies führt zu keinem Sonderbilanzrecht für Versicherungsunternehmen. Vielmehr tragen die Abweichungen den Besonderheiten des Versicherungsgeschäfts Rechnung.

Betroffen sind sowohl die Aktiv- wie die Passivseite der Steuerbilanz:

1. Das Gliederungsschema der Versicherungsunternehmen unterscheidet sich von allen anderen Branchen; die Rückversicherungs-Ergebnisse werden zudem z.T. offen von den jeweiligen Bilanzpositionen abgesetzt (damit teilweise Saldierung; sog. modifiziertes Bruttoprinzip); die Steuerbilanz sollte dem handelsrechtlich gewählten Gliederungsansatz folgen, um handelsrechtliche Folgewirkungen (z.B. Berechnung latenter Steuern) nicht zusätzlich zu erschweren.
2. Durch die versicherungstechnischen Rückstellungen wird gewährleistet, dass das Versicherungsunternehmen alle seine aus Versicherungsverträgen resultierenden Verpflichtungen im Rahmen dessen, was bei vernünftiger Betrachtungsweise

vorhersehbar ist, erfüllen kann. Durch die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips ist die Aufnahme einer allgemeinen Beschreibung daher zwingend erforderlich:

- a. Es muss sichergestellt werden, dass der Betrag zurückgestellt wird, der notwendig ist, den Verpflichtungen aus den bestehenden Versicherungsverträgen auf Dauer nachzukommen (§ 20 Abs. 1 KStG 1977 wurde im Zuge der Umsetzung der Versicherungsbilanzrichtlinie 1995 mit dem Hinweis aufgehoben, dass sich durch die Regelungen im Handelsrecht eine steuerliche Generalklausel erübrige).
- b. Der Begriff „versicherungstechnische Rückstellungen“ beinhaltet die Summe aller am Bilanzstichtag bestehenden Leistungsverpflichtungen, die unmittelbar auf der versicherungsspezifischen Risikoübernahme beruhen. Materiell gehören dazu Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Posten, die zur periodengerechten Gewinnermittlung notwendig sind, sowie alle Tatbestände, die unter Berücksichtigung der Eigenart des Versicherungsgeschäfts wie Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten wirken. Dabei muss es sich immer um einen Ausdruck der – wenn auch noch latenten – Verpflichtung gegenüber dem Versicherungsnehmer aus dem Versicherungsvertrag handeln. Die versicherungstechnischen Rückstellungen konkretisieren und ergänzen die Bestimmungen zu Verbindlichkeiten und Rückstellungen dem Grunde und der Höhe nach.
- c. Die Wortfassung „versicherungstechnische Rückstellungen“ muss gewährleisten, dass Neuentwicklungen im Versicherungsgeschäft auch bei der steuerlichen Bilanzierung ausreichend Rechnung getragen werden kann. Damit besteht die Möglichkeit, auf grundlegende Entwicklungen im Versicherungsgeschäft steuerbilanziell flexibel zu reagieren. Zu denken wäre an die Übernahme neuer Risiken, wie beispielsweise in den Bereichen Terrorrisiken, Arzneimittelhaftung, drohende Klimaänderungen und zunehmende Naturkatastrophen. So ist jede Aufzählung einzelner Rückstellungen nicht abschließend zu verstehen.
- d. Das Gesetz sollte einzelne wichtige versicherungstechnische Rückstellungen auführen und aus Gründen der Rechtssicherheit die Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach auch erläutern. Zu erwähnen sind aufgrund ihrer Bedeutung insbesondere Deckungsrückstellungen, Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle, Schwankungsrückstellungen und ähnliche Rückstellungen, Beitragsüberträge, Rückstellungen für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung, und sonstige versicherungstechnische Rückstellungen. Einzelheiten können einer Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats vorbehalten bleiben.
- e. Die Bewertungsverfahren von Rückstellungen müssen ebenfalls den Besonderheiten des Versicherungsgeschäfts Rechnung tragen:
  - i. So muss sicher gestellt sein, dass Näherungsverfahren und Pauschalmethoden angewandt werden können, wenn bei versicherungstechnischen Rückstellungen eine Bewertung nach den allgemeinen Grundsätzen nicht möglich ist oder der damit verbundene Aufwand unverhältnismäßig wäre und wenn zu anzunehmen ist, dass diese zu annähernd gleichen Ergebnissen wie Einzelberechnungen führen.
  - ii. Für bestimmte Rückstellungen sind aufsichtsrechtliche Besonderheiten zu beachten (insb. Deckungsrückstellungen und Rückstellungen für



Beitragsrückgewähr); bei anderen Rückstellungen existieren umfangreiche, mit der BaFin abgestimmte Berechnungsmodalitäten (z.B. Schwankungsrückstellungen, Großrisikenrückstellungen). Diese Vorgaben sind auch künftig im Steuerrecht – ggf. mit Verweis auf eine RVO, die die Details übernimmt – zu regeln.

– wird noch ergänzt -

3. Die Frage, wie Finanzanlagen zu bewerten sind, spielt bei Versicherungsunternehmen eine besondere Rolle:
  - a. Es muss exakt festgelegt werden, ob und inwieweit Abschreibungen auf Finanzanlagen auf einen niedrigeren Wert durchgeführt werden können oder müssen. Unabhängig davon, dass die Bilanz der Versicherungsunternehmen nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterscheidet, ist dies aus Gründen der Rechtssicherheit bereits aufgrund der erheblichen Volumina an Finanzanlagen geboten. Hinzu kommt, dass bei einzelnen Versicherungszweigen (insbes. in der Lebens- und Krankenversicherung) die Regelungen im Hinblick auf die Beteiligung der Versicherungsnehmer (Beitragsrückerstattungen) aufeinander abgestimmt werden müssen.
  - b. Der Anlagestock in der fondsgebundenen Lebensversicherung unterliegt eigenen Bewertungsregeln, um den Gleichlauf Aktivseite/ Passivseite sicher zu stellen.
  - c. Bestimmten Finanzanlagen (z.B. Namensschuldverschreibungen und Inhaberschuldverschreibungen) kommt mit Blick auf Nennwertbewertung und Anschaffungskostenprinzip, der Frage der Zinsabgrenzung sowie hinsichtlich möglicher Wertberichtigungen besondere Bedeutung zu.

– wird noch ergänzt -

### 3. Bausparkassen

– wird noch ergänzt -

## **Vorbemerkungen zu den Formvorschriften**

Das Gesetz enthält zahlreiche Formvorschriften, deren Hauptzweck darin besteht, die Nachvollziehbarkeit der steuerlichen Gewinnermittlung für sachverständige Dritte zu gewährleisten. Die Regelung lehnt sich an Vorschriften an, die bisher über das HGB und die AO verstreut waren. Soweit HGB und AO voneinander abweichende Regelungen vorsehen, folgt das Gewinnermittlungsgesetz der AO. § 34 enthält darüber hinaus eine Ermächtigung für das Bundesministerium der Finanzen, nähere Vorgaben hinsichtlich der Ausgestaltung der Formvorschriften in einer Rechtsverordnung zu treffen.

## **Zu § 28 Buchführungsgrundsätze**

### **§ 28 Buchführungsgrundsätze**

(1) <sup>1</sup>Die Bücher sind so zu führen, dass die Geschäfte und die Vermögenslage des Unternehmens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich sind. <sup>2</sup>Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. <sup>3</sup>Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.

(3) Die §§ 29 - 37 gelten auch dann, wenn das Unternehmen Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

§ 28 übernimmt die Regeln des § 238 Abs. 1 HGB und formt sie auf den neuen Zweck der Bilanz, nämlich ausschließlich Grundlage für die Besteuerung zu sein, um.

## **Zu § 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung**

### **§ 29 Sprache. Währungseinheit. Gewinn- und Verlustrechnung.**

<sup>1</sup>Die Bilanz ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen. <sup>2</sup>Ihr ist eine Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen, in der alle für die Ermittlung des Steuergewinns und für statistische Vergleichszwecke erheblichen Daten einzeln ausgewiesen sind. <sup>3</sup>Dieser Anforderung wird Genüge getan, wenn folgende Unterpunkte aufgliedert dargestellt werden:

§ 29 Satz 1 übernimmt § 244 HGB in das Gesetz.

Satz 2 setzt voraus, dass nach § 1 Abs. 2 der Betriebsvermögensvergleich die ausschließliche Methode für die Gewinnermittlung ist. Eine Gewinn- und Verlustrechnung hat daher nur noch erläuternden Charakter. Aus Gründen der Transparenz ist eine solche Aufstellung aber weiter zu erstellen und beim Finanzamt einzureichen. Satz 3 soll die für eine Besteuerung notwendigen Mindestangaben festlegen; dazu müssen aber erst die Details des Unternehmensteuerrechts vorliegen.

## **Zu § 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen**

### **§ 30 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen**

(1) <sup>1</sup>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. <sup>2</sup>Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.

(2) <sup>1</sup>Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und aufzubewahren. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit für Betriebstätten im Ausland nach dortigem Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird. <sup>3</sup>In diesem Fall sowie bei ausländischen Organgesellschaften müssen die Ergebnisse der dortigen Buchführung in die Buchführung des hiesigen Unternehmens übernommen werden, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. <sup>4</sup>Dabei sind die erforderlichen Anpassungen an die inländischen steuerrechtlichen Vorschriften vorzunehmen und kenntlich zu machen.

(3) <sup>1</sup>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen. <sup>2</sup>Wird eine andere als die deutsche Sprache verwendet, so kann die

Finanzbehörde Übersetzungen verlangen. <sup>3</sup>Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(4) <sup>1</sup>Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>2</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(5) <sup>1</sup>Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen; bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, bestimmt sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen. <sup>2</sup>Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Befugnisse der Finanzbehörde nach § 31 Abs. 6. Die Absätze 1 bis 4 gelten sinngemäß.

§ 30 übernimmt § 146 AO in das Gesetz.

## **Zu § 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen**

### **§ 31 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen**

(1) Die folgenden Unterlagen sind geordnet aufzubewahren:

1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
4. Buchungsbelege,
5. Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Artikel 77 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 62 Abs. 2 Zollkodex beizufügen sind, sofern die Zollbehörden nach Artikel 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben,
6. sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(2) Mit Ausnahme der Bilanzen und der Unterlagen nach Absatz 1 Nr. 5 können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

1. mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

(3) <sup>1</sup>Die in Absatz 1 Nr. 1, 4 und 5 aufgeführten Unterlagen sind zehn Jahre, die sonstigen in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind. <sup>2</sup>Kürzere Aufbewahrungsfristen nach anderen Gesetzen lassen die in Satz 1 bestimmte Frist unberührt. <sup>3</sup>Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist; § 169 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung gilt nicht.

(4) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, die Bilanz oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden

oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.

(5) Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

(6) <sup>1</sup>Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. <sup>2</sup>Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. <sup>3</sup>Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

§ 31 übernimmt § 147 AO ins Gesetz.

## **Zu § 32 Inventar**

### **§ 32 Inventar**

(1) Jedes Unternehmen hat seine Wirtschaftsgüter genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Es hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. <sup>3</sup>Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

§ 32 Abs. 1 passt § 240 Abs. 1 HGB in das Gesetz ein. Abs. 2 übernimmt § 240 Abs. 2 HGB in das Gesetz.

## **Zu § 33 Inventurvereinfachungsverfahren**

### **§ 33 Inventurvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Wirtschaftsgüter nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. <sup>2</sup>Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. <sup>3</sup>Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Wirtschaftsgüter nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahrs brauchen Wirtschaftsgüter nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. das Unternehmen seinen Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und

2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Wirtschaftsgüter für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

§ 33 übernimmt § 241 HGB ins Gesetz.

## **Zu § 34 Bewilligung von Erleichterungen**

### **§ 34 Bewilligung von Erleichterungen**

<sup>1</sup>Die Finanzbehörden können für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. <sup>2</sup>Erleichterungen nach Satz 1 können rückwirkend bewilligt werden. <sup>3</sup>Die Bewilligung kann widerrufen werden.

§ 34 übernimmt § 148 AO in das Gesetz. Der Widerruf nach Satz 3 vollzieht sich verfahrensrechtlich gemäß § 130 AO. Dementsprechend kann er auch nur für die Zukunft Wirkung entfalten. Der Vertrauensschutz des § 130 Abs. 2 AO kommt dem Unternehmen in vollem Umfang zu Gute.

## **Zu § 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

### **§ 35 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

(1) <sup>1</sup>Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. <sup>2</sup>Die Abweichungen sind anzugeben und zu begründen.

(2) <sup>1</sup>In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies anzugeben und zu erläutern. <sup>3</sup>Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies anzugeben und zu erläutern.

(3) <sup>1</sup>Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. <sup>2</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.

(4) Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

§ 35 übernimmt die Gliederungsvorschriften der Abs. 1, 2, 5 und 8 des § 265 HGB für alle Unternehmen in das Gesetz.

## Zu § 36 Gliederung der Bilanz

### § 36 Gliederung der Bilanz

(1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.

(2) Aktivseite

I. Immaterielle Wirtschaftsgüter:

II. Sachanlagen:

III. Finanzanlagen:

IV. Vorräte:

V. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

VI. Wertpapiere:

VII. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

(3) Passivseite

A. Eigenkapital:

B. Rückstellungen:

C. Verbindlichkeiten:

§ 36 orientiert sich an § 266 HGB. Er übernimmt die Vorschriften, die kleine Kapitalgesellschaften zu erfüllen haben, für alle Unternehmen.

## Zu § 37 Darstellung des Eigenkapitals

### § 37 Darstellung des Eigenkapitals

(1) Das Eigenkapital ist zu unterteilen in

1. eingelegtes Kapital

2. sonstiges Eigenkapital.

(2) <sup>1</sup>Zum eingelegten Kapital gehören die von den Beteiligten dem Unternehmen im Rahmen der Gründung oder durch Einlagen zur Verfügung gestellten Mittel. <sup>2</sup>Es erhöht sich durch Einlagen und vermindert sich, soweit das Unternehmen beschließt, Entnahmen der Beteiligten oder andere Gewinnverwendungen aus dem eingelegten Kapital zu bestreiten und dies ihm nicht nach anderen Gesetzen verwehrt ist.

(3) Andere Änderungen des Betriebsvermögens mehrten oder mindern das sonstige Eigenkapital.

(4) Das mit Inkrafttreten dieses Gesetzes vorhandene Eigenkapital gilt als eingelegtes Kapital. Für Unternehmen, deren Rechtsträger bisher dem Körperschaftsteuergesetz unterlagen, gilt der festgestellte Betrag des steuerlichen Einlagekontos zuzüglich des gezeichneten Kapitals als eingelegtes Kapital.

§ 37 schreibt eine verbindliche Gliederung des Eigenkapitals vor. Abs. 1 teilt die notwendige Gliederung abschließend in eingelegtes Kapital und sonstiges Eigenkapital. Das eingelegte Kapital ist bereits nachbesteuert, während das sonstige Eigenkapital bei Entnahmen oder Ausschüttungen nachzubesteuern ist. Das eingelegte Kapital führt das steuerliche Einlagekonto fort.

Abs. 2 Satz 1 nennt als Quellen des eingelegten Kapitals,

- die bei der Gründung zur Verfügung gestellten Mittel
- durch Einlagen zugeführte Mittel und
- Rückgewährungen von eingelegtem Kapital von Tochterunternehmen.

Satz 2 überlässt es dem Unternehmen, ob bei einer Ausschüttung oder Entnahme eingelegtes Kapital oder sonstiges Eigenkapital verwendet wird. Eine gesetzliche Verwendungsfiktion gibt es nicht. Allerdings muss die Einlagenrückgewähr mit anderen Gesetzen in Einklang stehen. So kann etwa Stammkapital auch steuerlich nicht ausgeschüttet werden. Zudem kann nach dem Verständnis der Vorschrift das eingelegte Kapital nicht negativ werden, da das eingelegte Kapital mindernde Ausschüttungen und Entnahmen nur „aus dem eingelegten Kapital“ bestritten werden können.

Abs. 3 rechnet sämtliche Periodenergebnisse dem sonstigen Eigenkapital zu. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Betriebsvermögensmehrung oder –minderung das steuerliche Einkommen erhöhte oder nicht. Auch steuerfreie Gewinne sind auf der Ebene des Unternehmens nachzuversteuern. Die Steuerfreiheit wirkt nur für das Unternehmen selbst. Bei der Verwendung für den privaten Konsum verliert sich der Grund für die Steuerbefreiung. Die innerbetriebliche Vorteil bleibt aber auch bei der Ausschüttung erhalten.

Abs. 4 enthält die Übergangsregel in die neue Gesetzeslage. Generell gilt das gesamte Eigenkapital zum Stichtag unabhängig seiner bisherigen Zuordnung als eingelegtes Kapital. Für Körperschaften werden das steuerliche Einlagenkonto und das Stammkapital als eingelegtes Kapital steuerlich fortgeführt. Keine Aussage trifft die Regel zur Frage, wie Kapitalteile aus dem Übergang in das Halbeinkünfteverfahren behandelt werden. Diese Frage berührt die Gewinnermittlung selbst nicht.

## **Zu § 38 Ermächtigung**

### **§ 38 Ermächtigung**

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates nähere Bestimmungen zu treffen hinsichtlich besonderer Aufzeichnungspflichten, ...

## **Vorbemerkungen zu der vereinfachten Gewinnermittlung**

Die vereinfachte Gewinnermittlung ist die Nachfolgeregelung zur Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Neuregelung strebt danach, den grundsätzlichen Ansatz der Einnahmen-Überschussrechnung in einer in sich geschlossenen und abschließenden Systematik zu kodifizieren. Sämtliche Geschäftsvorfälle, die sich auf den Gewinn auswirken, werden als Zahlungszu- oder abflüsse dargestellt. Der Wortlaut zielt auf Eindeutigkeit. Die begrifflichen Ungenauigkeiten werden beseitigt. Es handelt sich nicht um eine Geld- oder Kassenrechnung, sondern um eine Rechnung, die auf Zahlungsmittel abstellt, also Bargeld und jederzeit verfügbare Bankguthaben.

Die Vereinfachung der Gewinnermittlung liegt nicht in einer ungenaueren Methodik, sondern darin, dass grundsätzlich Veränderungen der Liquidität als Maßstab des Gewinns herangezogen werden. Da die Methode dem Grunde nach nicht „schlechter“ als die bilanzielle Gewinnermittlung ist, muss kein steuerrechtlicher Schutz gegen eine missbräuchliche Nutzung der vereinfachten Gewinnermittlung verordnet werden. Deshalb erlaubt § 39 jedem, der nicht nach anderen Gesetzen verpflichtet ist, eine Bilanz zu erstellen, seinen Gewinn nach den §§ 40 bis 45 zu ermitteln. Auch ein Wechsel zur vereinfachten Gewinnermittlung ist unter dieser Voraussetzung jederzeit – zum Jahreswechsel – gemäß § 45 möglich.

Die vereinfachte Gewinnermittlung beachtet nur Zahlungsflüsse. Die Verwendung der vereinnahmten Gelder ist methodisch irrelevant und muss daher steuerlich ohne Auswirkung bleiben. Wer den Gewinn vereinfacht ermittelt, kann also nicht in den Genuss eines vergünstigten Steuersatzes für nicht entnommene Gewinne kommen. Der vereinfacht ermittelte Gewinn gilt immer als in voller Höhe entnommen. Die Thesaurierung ist ein Ergebnis der Vermögenszuordnung, das dem Grunde nach einen Ausweis des unternehmerischen Vermögens voraussetzt. Deshalb kann es nicht darauf ankommen, ob eine Technik gefunden werden könnte, die eine Thesaurierung unter Geltung des Regimes des Zahlungsflusses abbildet.

## **Zu § 39 Zulässigkeit der vereinfachten Gewinnermittlung**

### **§ 39 Zulässigkeit der vereinfachten Gewinnermittlung**

<sup>1</sup> Den Gewinn nach den §§ 40 bis 45 können ermitteln:

Einzelkaufleute oder Handelsgesellschaften, deren Umsätze weniger als 350.000 Euro im Kalenderjahr betragen;

sonstige Unternehmer, soweit sie nicht nach anderen Gesetzen verpflichtet sind, eine Bilanz zu erstellen. <sup>2</sup>Die Vorschriften der §§ 28 bis 31 sind entsprechend zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Das Unternehmen hat die Gewinnermittlung auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck einzureichen.

<sup>4</sup>Das Nähere bestimmt eine Rechtsverordnung des Bundesfinanzministeriums mit Zustimmung des Bundesrates.

§ 39 bestimmt, dass grundsätzlich jedes Personenunternehmen den Gewinn vereinfacht ermitteln darf, wenn nicht kumulativ eine außersteuerliche Bilanzierungspflicht besteht und die Umsätze des Kalenderjahrs 350.000 € übersteigen. Die vereinfachte Gewinnermittlung ist damit insbesondere Kapitalgesellschaften verwehrt. Eine vereinfachte Gewinnermittlung für Kapitalgesellschaften wäre schon deshalb nicht sinnvoll, da dann der Gewinn als in voller Höhe ausgeschüttet gelten würde; eine solche Fiktion einer Vollausschüttung würde der Trennung der Vermögenssphären nicht entsprechen.

Die Umsatzgrenze gilt für andere Unternehmen aber auch nur, wenn sie bereits nach anderen Gesetzen buchführungspflichtig sind. Abweichend von der bisherigen Regelung in § 141 AO gibt es keine originäre steuerliche Buchführungspflicht mehr. Freiberufler oder Land- und Forstwirte können unabhängig von Umsatzgrenzen immer vereinfacht den Gewinn ermitteln.

Die steuerliche Buchführungspflicht kann auch rückwirkend für das Kalenderjahr in Kraft treten, wenn die Umsatzgrenze überschritten wird. Das führt zu keiner besonderen Belastung dieser Unternehmen, da sie ja bereits nach anderen Gesetzen bilanzieren müssen. Die notwendigen Anpassungsarbeiten an die steuerlichen Sondervorschriften sind ein zumutbarer Mehraufwand.

## **Zu § 40 Gewinn**

### **§ 40 Gewinn**

Der Gewinn ist der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

§ 40 enthält die abschließende Beschreibung der Gewinnformel. Nur Betriebseinnahmen, die in § 41 abschließend definiert werden, und Betriebsausgaben gemäß § 38 wirken sich auf den Gewinn der vereinfachten Gewinnermittlung aus. Daneben gibt es kein Prinzip der Totalgewinnlichkeit, das das gesetzlich vorgegebene Ergebnis verändert. Die Vorschriften der §§ 41 bis 44 regeln alle Fälle der Beachtung nichtliquider Vorgänge, die aufgrund des verkürzten Gesetzestextes des § 4 Abs. 3 EStG bisher durch das Prinzip der Totalgewinnlichkeit aufgefangen wurden. Damit können Fälle der vereinfachten Gewinnermittlung in Zukunft aus sich heraus entschieden werden. Verwerfungen, die sich



bisher durch systemwidrige Argumentationsstrukturen ergeben haben, werden so vermieden.

Der Paragraph bestimmt den Gewinn daher als einfache Differenzmethode.

## Zu § 41 Betriebseinnahmen

### § 41 Betriebseinnahmen

(1) Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Zuflüsse von Geld sowie Sachleistungen nach Maßgabe des Abs. 2.

(2) <sup>1</sup>Zugeflossene Sachleistungen sind Einnahmen, soweit sie nicht Gegenleistung für Geld sind. <sup>2</sup>Sachleistungen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(3) Entnahmen von Sachleistungen gelten als Betriebseinnahmen.

#### *Definition der Betriebseinnahme (Abs. 1)*

Bisher fehlte dem EStG eine gesetzliche Definition der Betriebseinnahme. Der Begriff wurde aus den Definitionen des Einnahmebegriffs nach § 8 Abs. 1 EStG und des Betriebsausgabenbegriffs gemäß § 38 Abs. 4 EStG entwickelt. § 41 definiert nun in Absatz 1 den Begriff „Betriebseinnahmen“ abschließend anhand von drei kumulativen Tatbestandsmerkmalen:

- Geld
- betriebliche Veranlassung
- Zufluss

Der Begriff „Geld“ wird hier nicht im Sinne der wirtschaftswissenschaftlichen Diktion verstanden. Der Zu- oder Abgang von Forderungen und Verbindlichkeiten führt zu keiner originären Betriebseinnahme.<sup>13</sup> Das wirtschaftswissenschaftliche Äquivalent wäre der Begriff des Zahlungsmittels, zu dem neben dem Bargeld auch die kurzfristig verfügbaren Bankkonten zählen. Der Begriff „Geld“ ist aber in der Finanzwissenschaft der geläufigere. Da keine materiell-rechtliche Änderung in der Begriffsverwendung indiziert werden soll, wurde der „alte“ Begriff beibehalten.

Durch den Gesetzestext wird der Zufluss zu einem ausdrücklichen Tatbestandsmerkmal der Betriebseinnahme erhoben. Die Betriebseinnahme ist also nicht mit einem bilanziellen Ertrag identisch. Der Zufluss ist damit nicht nur ein Maßstab dafür, wann eine Betriebseinnahme zu versteuern ist, sondern auch dafür, ob überhaupt der Tatbestand einer Betriebseinnahme verwirklicht wird.

§ 41 Abs. 1 regelt abschließend die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebseinnahme. Weitere Tatbestandsmerkmale existieren nicht. So kommt es insbesondere nicht darauf an, ob der Zahlungsmittelzufluss erfolgswirksam ist.<sup>14</sup> Auch Vorschüsse, der Anteil der Umsatzsteuer eines Erlöses oder die Aufnahme eines Darlehens sind Betriebseinnahmen. Für letztere bestimmt allerdings § 43 Abs. 2 eine vom Zahlungszeitpunkt abweichende steuerliche Wirkung.

Die betriebliche Veranlassung bestimmt sich wie bisher nach allgemeinen Gesichtspunkten.

#### *Die Behandlung von Sacheinnahmen (Abs. 2)*

Im zweiten Halbsatz wird der Begriff der Betriebseinnahme um die Sachleistungen erweitert, die ihrerseits in Abs. 2 geregelt werden. Abs. 2 Satz 1 definiert Sachleistungen mit der

<sup>13</sup> Die Entnahme einer Forderung kann aber nach Abs. 3 als Betriebseinnahme gelten.

<sup>14</sup> So aber bisher etwa *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 4 Rn. D 67; *Nacke* in Littmann/Bitz/Pust §§ 4, 5 Rn. 1565.

Einschränkung als Betriebseinnahmen, dass die erhaltene Sache nicht eine Gegenleistung für Geld sein darf. Die Vorschrift geht dabei davon aus, dass Maßstab der vereinfachten Gewinnermittlung grundsätzlich der Erhalt von Geld ist, die Sachleistung nur dann als Betriebseinnahme relevant wird, wenn statt Geld eine Sachleistung bezogen wird. Das ist immer dann der Fall, wenn für die bezogene Leistung gerade kein Entgelt geleistet wurde, sondern die Leistung selbst Entgelt für eine erbrachte Leistung ist. Der Kauf einer Ware oder eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögen oder Mietzahlungen führen nur zu Betriebsausgaben; die bezogene Gegenleistung (Ware, Wirtschaftsgut oder Mietnutzung) ist keine Betriebseinnahme. Erhält das Unternehmen aber für eine Unternehmensleistung einen solchen Wert, erhöht sich dadurch der Gewinn.

Für den Gleichlauf mit dem Geldbezug kommt es ebenfalls auf den Zufluss dieser Leistung an. Die Leistung kann im Bezug eines Wirtschaftsgutes oder einer nicht körperlichen Leistung (Raumnutzung, Reise, Rechtsrat, usw.) liegen.

Die Sachleistungen werden gemäß Abs. 2 Satz 2 mit dem gemeinen Wert angesetzt.

*Behandlung der Entnahmen (Abs. 3)*

§ 41 Abs. 3 integriert Entnahmen in das System der vereinfachten Gewinnermittlung. Wie bereits bisher in Literatur, Rechtsprechung und Verwaltung unstreitig, führen Geldentnahmen zu keiner Gewinnerhöhung. Abs. 3 rechnet daher nur die Entnahme von Sachleistungen zu den Betriebseinnahmen. Dabei handelt es sich um eine Fiktion. Für die Bewertung von Entnahmen gelten keine von der Bilanzierung abweichenden Wertmaßstäbe. Im Begriff „Entnahme“ ist der entsprechende Verweis auf § 25 enthalten.

## **Zu § 42 Betriebsausgaben**

### **§ 42 Betriebsausgaben**

(1) Betriebsausgaben sind betrieblich veranlasste Abflüsse von Geld sowie Abschreibungen gemäß § 15.

(2) <sup>1</sup>Einlagen gelten als Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Der Einlagewert richtet sich nach § 26.

§ 42 passt in Satz 1 § 4 Abs. 4 EStG sprachlich an § 41 an, erläutert in Satz 2 das Verhältnis der Betriebsausgaben zu späteren Entnahmen und enthält die spiegelbildliche Vorschrift zu § 41 Abs. 3 für Einlagen.

§ 42 Abs. 1 Satz 1 definiert Betriebsausgaben nicht mehr als „Aufwendungen“, sondern als Zahlungsabflüsse.<sup>15</sup> Der Abflusszeitpunkt wird aber in § 6 Abs. 2 und Abs. 3 verändert, für Einlagen wird in § 4 Abs. 2 ein Zahlungsabfluss fingiert. Eine Minderung des Gewinns ohne Zahlungsabfluss sieht § 4 nicht mehr vor. Insbesondere kennt das Gesetz auch keine geldwerten Nachteile. Die Hingabe eines Vermögenswertes, der kein Zahlungsmittel ist (Bargeld oder sofort abrufbare Bankguthaben), führt nur insoweit zu Betriebsausgaben, als die für den ursprünglichen Erwerb des Vermögenswertes ausgegebenen Zahlungsmittel gemäß § 44 Abs. 2 Satz 1 dann als abgeflossen gelten.

§ 42 Abs. 1 Satz 2 stellt klar, dass sich die betriebliche Veranlassung abschließend im Zeitpunkt der Ausgabe des Zahlungsmittels bestimmt. Eine private Verwendung des durch die Zahlung erlangten Werts ändert nicht rückwirkend die betriebliche Veranlassung, sondern begründet den Tatbestand einer Entnahme mit den Wirkungen des § 41 Abs. 2.

§ 42 Abs. 2 ist die korrespondierende Vorschrift zu § 41 Abs. 2.

---

<sup>15</sup> Insoweit wäre auch hier der Begriff „Betriebsauszahlungen“ genauer. Die Beibehaltung des gewohnten Begriffs rechtfertigt sich in Übereinstimmung mit der Fortführung des Begriffs der Betriebseinnahmen. Siehe dazu die Ausführungen zu § 3.

## Zu § 43 Zufluss und Abfluss

### § 43 Zufluss und Abfluss

(1) <sup>1</sup>Zufluss ist das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld oder Sachleistungen. <sup>2</sup>Abfluss ist der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld. <sup>3</sup>Die Verrechnung von Forderungen gilt als Zu- und Abfluss.

(2) <sup>1</sup>Darlehen gelten erst im Zeitpunkt der Tilgung als zu- und abgeflossen. <sup>2</sup>Eine Darlehensforderung gilt als abgeflossen, sobald und soweit feststeht, dass sie uneinbringlich ist. <sup>3</sup>Soweit der Schuldner wieder zahlungsfähig wird, gilt § 44 Abs. 2 Satz 3 entsprechend.

§ 43 regelt in Absatz 1 den Zuflusszeitpunkt. Satz 1 enthält die Grundregel für Zu-, Satz 2 für den Abfluss, Satz 3 setzt die Verrechnung Zu- und Abfluss gleich. Absatz 2 regelt den Zu- und Abflusszeitpunkt von Darlehensbeträgen.

#### *Wirtschaftliche Verfügungsmacht als Maßstab für Zu- und Abfluss (Abs. 1 Sätze 1 und 2)*

Nach Abs. 1 Satz 1 ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht über Geld Maßstab für den Zahlungsfluss. In der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld liegt der Zufluss. Die bisherigen Kriterien bleiben erhalten. Übergabe für Bargeld, Gutschriften bei Überweisungen bleiben die maßgeblichen Zuflusszeitpunkte; mit der Aufgabe des Überweisungsträgers verliert das Unternehmen die Verfügungsmacht über Geld auf Kontokorrentkonten. Abs. 1 Sätze 1 und 2 verzichten bewusst auf einen einheitlichen Zu- und Abflusszeitpunkt. Maßstab bleibt weiterhin der Blickwinkel des einzelnen Unternehmens, nicht die übergeordnete Zuordnung aller Geldmittel zu allen Zeitpunkten.

#### *Verrechnung von gegenseitigen Ansprüchen (Abs. 1 Satz 3)*

Abs. 1 Satz 3 stellt die Verrechnung dem Zu- und Abfluss von Geld gleich. Es gibt danach nur einen Verrechnungszeitpunkt.

#### *Zu- und Abfluss bei Darlehen (Abs. 2)*

Absatz 2 bestätigt zunächst, dass auch die Aufnahme eines Darlehens zu einer Betriebseinnahme führt und die Hingabe eines Darlehens die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsausgabe erfüllt. Der Zuflusszeitpunkt wird aber auf den Tilgungszeitpunkt verschoben. Die Aufnahme eines Darlehens bleibt daher regelmäßig insgesamt gewinnneutral. Etwas anderes ergibt sich allerdings bei Währungsschwankungen für Fremdwährungsdarlehen.

Absatz 2 Satz 2 betrifft den Darlehensausfall. Mangels Tilgung würde der Forderungsausfall dauerhaft ohne steuerliche Wirkung bleiben. Die Tilgung wird durch einen fiktiven Zahlungsabfluss im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit ersetzt. Da Satz 2 faktisch Abschreibungsregeln auf Darlehensforderungen zulässt, muss auch eine Zuschreibung bereits abgeschriebener Darlehensforderungen steuerwirksam sein. Satz 3 macht bereits die Rückgewinnung des Werts gewinnwirksam und Satz 2 insofern rückgängig. Die spätere tatsächliche Zahlung unterliegt dann wieder den Regeln des Satzes 1.

## Zu § 44 Anlagenverzeichnis

### § 44 Anlagenverzeichnis

(1) Es ist ein Anlageverzeichnis zu führen, in dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten der gemäß § 15 abschreibbaren und der gemäß Absatz 2 Satz 3 nicht abschreibbaren Wirtschaftsgüter sowie gegebenenfalls die Abschreibungen aufzuzeichnen sind.

(2) <sup>1</sup>Für gemäß § 15 abzuschreibende Wirtschaftsgüter sind statt der Zahlungsabflüsse für die Anschaffungs- und Herstellungskosten die Abschreibungen wie Betriebsausgaben zu behandeln. <sup>2</sup>Im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme noch nicht abgeschriebene

Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten bei Veräußerung mit dem Zufluss des Veräußerungserlöses, bei Entnahme mit dem Entnahmezeitpunkt als abgeflossen.<sup>3</sup> Satz 2 gilt auch für Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmt sind und keiner Abschreibung unterliegen, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden, für nicht zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmte Gebäude, für nicht zur Verarbeitung im eigenen Betrieb bestimmte Edelmetalle sowie für Wirtschaftsgüter, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, ohne dass sie körperlich an den Betrieb geliefert werden; die Einräumung eines Besitzkonstituts gilt nicht als Lieferung im Sinne dieser Vorschrift.<sup>4</sup> Wertzuschreibungen gelten in Höhe des Zuschreibungsbetrags als Betriebseinnahme.

#### *Das Anlagenverzeichnis (Abs. 1)*

Absatz 1 führt eine formale Nachweispflicht in die vereinfachte Gewinnermittlung ein. Aufzuzeichnen sind die abschreibbaren Wirtschaftsgüter und nicht abschreibbare gemäß Absatz 2 Satz 3, also

- Nicht abschreibbare Wirtschaftsgütern, die zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmt sind,
- Anteile an Kapitalgesellschaften,
- Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte,
- Grund und Boden,
- nicht zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmte Gebäude,
- nicht zur Verarbeitung im eigenen Betrieb bestimmte Edelmetalle und
- Wirtschaftsgüter, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, ohne dass sie körperlich an den Betrieb geliefert werden

Umfasst ist also das bisherige Anlagevermögen, zuzüglich solcher Wirtschaftsgüter, deren Erwerb und Veräußerung für den typischen vereinfachten Gewinnermittler untypisch und für steuerliche Gestaltung in Zusammenhang mit der Periodenverschiebung anfällig sind.

Absatz 1 zeichnet die materielle Rechtslage nach; aus der Nichtaufnahme eines Wirtschaftsgutes in das Anlagenverzeichnis entsteht aber kein Steueranspruch.

#### *Abschreibungen bei der vereinfachten Gewinnermittlung (Abs. 2 Satz 1)*

Abs. 2 Satz 1 überträgt die Regeln der Abschreibung auf eine Zahlungsflussrechnung. Alternativ würde auch eine reine Zahlungsflussbetrachtung die Leistungsfähigkeit widerspiegeln. Die dafür notwendige Zurechnung der Darlehensaufnahmen als im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuernde Betriebseinnahme ist aber nicht vermittelbar. Der darlehensfinanzierte Erwerb eines Grundstücks bildet zudem nur dann sachgerecht die Leistungsfähigkeit ab, wenn entweder insgesamt die Liquiditätslage oder insgesamt die Vermögenslage maßgeblich ist. Eine Maßgeblichkeit der Vermögenslage auf der Einnahmeseite, während auf der Ausgabenseite die Veränderung der Liquidität durchschlägt, führt zu nicht hinnehmbaren Verzerrungen.

Aus diesem Grund wird für das Anlagevermögen und die nicht abnutzbaren Vermögenswerte der Zuflusszeitpunkt den Abschreibungsvorschriften angepasst. „Statt der Zahlungsabflüsse“ sind die Abschreibungen selbst Betriebsausgaben. Auch im Bereich der vereinfachten Gewinnermittlung ist eine alternative Bewertung nach § 16 oder eine Sammelabschreibung möglich.

Die so fingierte Betriebsausgabe kann auch vor dem realen Geldabfluss liegen. Die Zurechnung einer abgeflossenen Zahlung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird nicht als Zufluss behandelt. Stellt sich daher erst später heraus, dass ein zunächst zur Veräußerung bestimmtes Wirtschaftsgut dem Betrieb dauerhaft dient und damit nicht der

Abfluss, sondern die Abschreibungszeitpunkte gewinnwirksam sind, muss der Gewinn des Zahlungsjahrs entsprechend korrigiert werden.

**Beispiel:**

Ein kleines Möbelhaus, das seinen Gewinn vereinfacht ermitteln kann, erwirbt im November 10 Bürostühle für je 480 €, die sie für 1.200 € verkaufen wollen. Die Rechnung über 4.800 € wird im Dezember überwiesen. Ab Januar werden 2 der Stühle für eigene Büro Zwecke genutzt. Die Nutzungsdauer der Stühle beträgt 10 Jahre.

**Lösung:**

Zunächst entsteht im Dezember mit der Überweisung eine Betriebsausgabe in Höhe von 4.800 €. Da zwei Stühle aber ab Januar dem Anlagevermögen zuzurechnen sind, gelten die dafür entrichteten 960 € erst mit Ablauf des jeweiligen Nutzungsmonats als abgeflossen. Pro Nutzungsmonat beträgt der Abfluss 8 €<sup>16</sup>. Nach derzeit herrschender Auffassung<sup>17</sup> beginnt die Abschreibung mit der Anschaffung. Im abgelaufenen Jahr gelten deshalb nur 16 € statt 960 € als abgeflossen.

Satz 2 regelt die Behandlung bisher nicht abgeschriebener Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der maßgebliche Abflusszeitpunkt ist nicht mehr wie derzeit die Veräußerung selbst, sondern der Zufluss des Veräußerungserlöses. Dadurch werden Verzerrungen bei einem zeitlichen Auseinanderfallen von Veräußerung und Zufluss des Kaufpreises vermieden. Die Regelung übernimmt damit die bisher geltende Rechtslage zu § 23 EStG. Entsprechend wird bei ratenweiser Zahlungsweise der eingehende Kaufpreis zunächst mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten verrechnet. Erst ab dem Zeitpunkt, in dem der Zahlungseingang die verbliebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten übersteigt, entsteht ein Gewinn. Fällt der Kaufpreis aus, werden die verbliebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zeitpunkt des Forderungsausfalls Betriebsausgaben.

Satz 3 stellt klar, dass auch nicht für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dauerhaft nutzen, der Zahlungsabfluss maßgeblich ist. Zudem erweitert der Wortlaut die betroffenen Wirtschaftsgüter um all jene, die zur Erzeugung von Steuerstundungseffekten genutzt werden könnten. Er übernimmt insoweit die Ergebnisse der aktuellen Diskussion im Zusammenhang mit dem Missbrauchsbekämpfungsgesetz.

*Wertzuschreibungen (Abs. 2 Satz 4)*

Abs. 2 Satz 4 ergänzt die Abschreibungsanpassungen für Wertzuschreibungen. Da für Wertzuschreibungen eine Veränderung des Abflusszeitpunktes für die ursprünglichen Zahlungen kein geeignetes Instrument sein würde, fingiert Satz 2 einen Zufluss von Zahlungsmitteln im Zeitpunkt der Wertzuschreibung.

## **Zu § 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode**

### **§ 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode**

(1) <sup>1</sup>Ein Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur zum Ablauf des Kalenderjahres möglich (Wechselzeitpunkt). <sup>2</sup>Der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur wirksam, wenn der Wechsel innerhalb der ersten drei Monate des neuen Kalenderjahres gegenüber dem für die Veranlagung zuständigen Finanzamt unwiderruflich angezeigt wird.

(2) <sup>1</sup>Beim Übergang von der vereinfachten Gewinnermittlung zur Steuerbilanz ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln. <sup>2</sup>Der Übergangsgewinn ist der Unterschied des bilanziell ermittelten Betriebsvermögens zum Geldvermögen. <sup>3</sup>Das Zahlungsmittelvermögen ist die Summe aller Geldmittel, erhöht um die Beträge, die nach § 44 Abs. 2 im Anlagenverzeichnis aufzuführen sind oder § 43 Abs. 2 Satz 1 noch nicht als abgeflossen gelten, und vermindert um

<sup>16</sup> 960 € verteilt auf 10 Jahre = 96 € pro Jahr verteilt auf 12 Monate = 8 € pro Monat.

<sup>17</sup> Drenseck in Schmidt EStG<sup>23</sup> § 7 Rn. 90 m.w.N.

die Beträge, die nach § 43 Abs. 2 Satz 1 noch nicht als zugeflossen gelten. <sup>4</sup>Das Eigenkapital gilt als eingelegt, soweit es den Übergangsgewinn übersteigt.

(3) <sup>1</sup>Beim Übergang von der Steuerbilanz zur vereinfachten Gewinnermittlung gilt ein Betrag in Höhe des Unterschieds des Betriebsvermögens zum Geldvermögen als im Wechselzeitpunkt abgeflossen. <sup>2</sup>Übersteigt das Geldvermögen das Betriebsvermögen, erzielt das Unternehmen im Wechselzeitpunkt eine Betriebseinnahme in Höhe des übersteigenden Betrages. <sup>3</sup>Der thesaurierte Gewinn gilt grundsätzlich als entnommen.

§ 45 ist eine grundsätzlich neue Vorschrift des Ertragsteuerrechts. Weder die Zulässigkeit eines Wechsels der Gewinnermittlungsart<sup>18</sup>, noch dessen Rechtsfolgen sind bisher im EStG geregelt. Zwar enthalten die ESt-Richtlinien<sup>19</sup> Ausführungen zu den Rechtsfolgen, eine gesetzliche Grundlage besteht aber nicht.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Die Rechtsprechung hat grundsätzlich nach einem Wechsel eine Bindung von drei Jahren angenommen, bevor erneut gewechselt werden darf (BFH BStBl. II 2001, 102).

<sup>19</sup> In der Richtlinie 4.7 der EStR 2005 wird dazu Folgendes bestimmt:

#### **Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich**

(1) <sup>1</sup>Neben den Fällen des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ist eine Gewinnberichtigung auch erforderlich, wenn nach einer Einnahmenüberschussrechnung im folgenden Jahr der Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG geschätzt oder nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG ermittelt wird. <sup>2</sup>Wenn der Gewinn eines Stpfl., der bisher durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurde, durch Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG festgestellt wird, ist die Gewinnberichtigung grundsätzlich in dem Jahr der Schätzung vorzunehmen. <sup>3</sup>Die Gewinnberichtigung kommt deshalb beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nicht in Betracht, wenn der Gewinn bereits in den Vorjahren griffweise oder nach dem Soll- oder Ist-Umsatz anhand von Richtsätzen geschätzt worden ist. <sup>4</sup>Bei dem Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kann zur Vermeidung von Härten auf Antrag des Stpfl. der Übergangsgewinn (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden. <sup>5</sup>Wird der Betrieb vor Ablauf des Verteilungszeitraums veräußert oder aufgegeben, erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres. <sup>6</sup>Zum Anlagevermögen gehörende nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind mit dem Wert nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG anzusetzen.

#### **Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung**

(2) Beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bedingten Hinzurechnungen und Abrechnungen im ersten Jahr nach dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorzunehmen.

<sup>20</sup> Anders ist die Rechtslage in Österreich. Das österreichische Einkommensteuergesetz bestimmt in § 4 Abs. 10:

#### **§ 4 öEStG**

(10) Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.
2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.
- 3.a) Beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 ist der Grund und Boden steuerneutral auf den höheren Teilwert aufzuwerten. Ist der Grund und Boden innerhalb der letzten zehn Jahre angeschafft worden, dürfen die Anschaffungskosten nicht überschritten werden.
- b) Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sind die stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern. Auf Antrag des Steuerpflichtigen sind die stillen Reserven des zum notwendigen

*Zulässigkeit eines Wechsels der Gewinnermittlungsmethode (Abs. 1)*

Absatz 1 enthält die Möglichkeit, zwischen Bilanzierung und vereinfachter Gewinnermittlung zu wechseln. Absatz 2 bestimmt die Rechtsfolgen beim Übergang zur Steuerbilanz, Absatz 3 betrifft den Übergang zur vereinfachten Gewinnermittlung.

Weitergehend als bisher § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 141 AO erlaubt § 1 die Anwendung der vereinfachten Gewinnermittlung. Die Anwendung ist aber grundsätzlich mit dem Verlust einer begünstigten Besteuerung des thesaurierten Gewinns verbunden. Das Unternehmen soll deshalb nicht gehindert werden, jederzeit zur Bilanzierung zu wechseln. Auch die Rückkehr in eine vereinfachte Gewinnermittlung wird nicht erschwert.

Formal enthält Absatz 1 nur zwei Bedingungen:

- Der Wechsel ist nur zum Ablauf des Kalenderjahres möglich.
- Der Wechsel muss innerhalb von drei Monaten dem Finanzamt angezeigt werden, wenn freiwillig vollzogen wird.

Eine vereinfachte Gewinnermittlung umfasst immer ein ganzes Jahr. Bei abweichenden Wirtschaftsjahren entsteht allerdings ein Rumpfwirtschaftsjahr, für das ebenfalls zu bilanzieren ist.

Auch bisher konnte nach Auffassung der Rechtsprechung die Wahl der Gewinnermittlungsart nur zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums getroffen werden. Da die laufende Buchführung sich zwischen Bilanzierenden und Überschussrechtern nicht relevant unterscheidet, ist eine Überprüfung im Einzelfall schwer. Die Anzeigepflicht ist eine einfache Methode, Manipulationen des zeitlichen Tatbestands zu unterbinden. Das Unternehmen ist an eine Erklärung gegenüber dem Finanzamt gebunden. Sie muss unwiderruflich abgegeben werden.

Da der bewusste Wechsel der Gewinnermittlungsart bereits zu Beginn des Jahres vollzogen wird und zudem der Übergangsgewinn dem abgelaufenen Jahr zuzurechnen ist, ist die bloße zeitnahe Mitteilung an das zuständige Finanzamt keine unangemessene Belastung. Soweit allerdings eine außersteuerrechtliche Verpflichtung zu bilanzieren ist, kommt es auf eine Anzeige nicht an.

Absatz 1 Satz 1 legt den Wechselzeitpunkt auf den Ablauf des Kalenderjahrs. Der Wechsel ist daher noch dem abgelaufenen Kalenderjahr zuzurechnen.

*Übergang zur Steuerbilanz (Abs. 2)*

Absatz 2 regelt abschließend den Übergang von der vereinfachten Gewinnermittlung zur Steuerbilanz. Satz 1 enthält die Regel, dass dabei dem Grunde nach ein Übergangsgewinn entsteht. Die Sätze 2 und 3 regeln, wie der Übergangsgewinn ermittelt wird, und Satz 4 bestimmt, welchen Charakter das Eigenkapital der Anfangsbilanz hat.

Der Übergangsgewinn ist ein Gewinn sui generis. Als Mittler zwischen einer Vermögensübersicht und einer Zahlungsflussrechnung gibt es keinen originären Maßstab für diesen Gewinn. Er überbrückt zwischen den Systemen und ist deshalb ein bloßes Differenzprodukt. Da die Differenz sich durch einen Vergleich zu einem bestimmten Zeitpunkt ergibt, bedarf es auch für die vereinfachte Gewinnermittlung der Feststellung eines Stichtagswerts.

---

Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens aber einer Rücklage (bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 einem steuerfreien Betrag) zuzuführen, die (der) erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes zu versteuern ist.

*Das Geldvermögen (Abs. 2 Satz 3)*

Diesen Stichtagswert bezeichnet Satz 3 als „Geldvermögen“. Ausgangspunkt ist dabei, dass bei der vereinfachten Gewinnermittlung nur Zu- und Abflüsse von Zahlungsmitteln erfasst werden. Diese Zu- und Abflüsse addieren sich in der Summe aller Geldmittel. Durch die abweichenden steuerlichen Zu- und Abflusszeitpunkte in § 44 Abs. 2 und Abs. 3 ist die Summe der Geldmittel aber nicht das Kondensat aller steuerlich in der vereinfachten Gewinnermittlung wirksamen Geschäftsvorfälle. So sind Gelder, die zwar abgeflossen sind, deren steuerlicher Abflusszeitpunkt aber noch nicht eingetreten ist, nicht mehr in den Geldmitteln enthalten. Soweit sie als noch nicht abgeflossen gelten, ist daher das Geldvermögen zu erhöhen. Darlehensaufnahmen haben dagegen die Summe der Geldmittel erhöht, ohne als Betriebseinnahme erfasst worden zu sein. Soweit also der steuerliche Zuflusszeitpunkt noch nicht eingetreten ist, müssen diese Zahlungsbeträge aus der Summe herausgerechnet werden. Im Ergebnis werden so das Anlagevermögen, die nicht abnutzbaren Vermögenswerte, Darlehensforderungen, das Barvermögen und die Kontokorrentkonten „aktiviert“ und die Darlehensverbindlichkeiten „passiviert“.

**Beispiel:**

Das Unternehmen verfügt über Barvermögen in Höhe von 3.000 €. Die Summe aller Girokonten beläuft sich auf 20.000 €. Ein unbebautes Grundstück wurde vor 2 Jahren für 500.000 € angeschafft. Die dafür aufgenommenen Darlehensschulden sind bis auf 150.000 € getilgt. Der drei Jahre alte Lieferwagen des Unternehmens wurde für 30.000 € angeschafft. Seine Nutzungsdauer beläuft sich auf 5 Jahre.

**Lösung:**

Das Geldvermögen errechnet sich aus

der Summe der Geldmittel:

|           |                 |          |
|-----------|-----------------|----------|
| Bargeld   | 3.000 €         |          |
| Girokonto | <u>20.000 €</u> |          |
| Summe     | 23.000 €        | 23.000 € |

erhöht um die im Anlageverzeichnis erfassten als noch nicht abgeflossen geltenden Zahlungen:

|   |                   |             |
|---|-------------------|-------------|
| Lieferwagen                                   | 30.000 €          |             |
| davon als abgeflossen zählend<br>(3/5 der AK) | <u>- 18.000 €</u> |             |
| noch nicht abgeflossen                        | 12.000 €          |             |
| zzgl. Grundstück                              | <u>500.000 €</u>  |             |
| Summe   | 512.000 €         | + 512.000 € |

vermindert um die noch nicht zugeflossenen Zahlungen:

|                                     |                    |  |
|-------------------------------------|--------------------|--|
| noch nicht getilgte Darlehensschuld | <u>- 150.000 €</u> |  |
|-------------------------------------|--------------------|--|

**Geldvermögen**

**385.000 €**

Dieses Geldvermögen ist nun mit dem Eigenkapital der Eröffnungsbilanz für die bilanzielle Gewinnermittlung zu vergleichen. Ist das Eigenkapital höher, ergibt sich ein Übergangsgewinn, ansonsten ein Übergangsverlust. Die Beträge erhöhen oder vermindern das Einkommen des Unternehmens im letzten Jahr der vereinfachten Gewinnermittlung, da der Wechselzeitpunkt der Ablauf des Kalenderjahrs ist.

Da bei der vereinfachten Gewinnermittlung das erzielte Einkommen in voller Höhe als entnommen gilt und damit von den am Unternehmen Beteiligten bereits in vollem Umfang als Einkünfte aus Unternehmen versteuert wurde, handelt es sich beim Eigenkapital technisch um die Rückeinlage eines bereits entnommenen und versteuerten Gewinns. Das gilt aber nicht für den Übergangsgewinn. Dieser geht bereits unmittelbar in die Bilanz ein. Soweit entsprechendes Eigenkapital vorhanden ist, wurde der Übergangsgewinn noch nicht



entnommen. Deshalb gilt gemäß Abs. 2 Satz 4 nur das Eigenkapital, das den Übergangsgewinn (nach Steuern) übersteigt, als eingelegt.

**Beispiel:**

Ein Unternehmen, das bisher seinen Gewinn vereinfacht ermittelte, hat ein Zahlungsmittelvermögen von 100.000 € und ein Betriebsvermögen (Eigenkapital) von 200.000 €. Es wechselt die Gewinnermittlungsmethode.

**Lösung:**

Es entsteht ein Übergangsgewinn von

|                  |             |
|------------------|-------------|
| Betriebsvermögen | 200.000 €   |
| Geldvermögen     | - 100.000 € |
| Übergangsgewinn: | 100.000 €   |

|  |                   |
|--|-------------------|
| Unternehmensteuer aus Übergangsgewinn:<br>(= zusätzlich neu Verbindlichkeit) | 30.000 €          |
| Betriebsvermögen nach Übergang   | 170.000 €         |
| abzgl. Übergangsgewinn (nach Steuern)  | <u>- 70.000 €</u> |
| eingelegtes Kapital  | 100.000 €         |

Der Übergangsgewinn ist damit thesauriert, wenn das Betriebsvermögen mindestens in Höhe des Übergangsgewinn besteht. Nur bei einem Betriebsvermögen das kleiner als der Übergangsgewinn ist, gilt der nicht im Betriebsvermögen darstellbare Teil des Übergangsgewinns als entnommen.

**Beispiel:**

Ein Unternehmen, das bisher seinen Gewinn vereinfacht ermittelte, hat ein Zahlungsmittelvermögen von – 50.000 € und ein Betriebsvermögen (Eigenkapital) von + 50.000 €. Es wechselt die Gewinnermittlungsmethode.

**Lösung:**

Es entsteht ein Übergangsgewinn von

|                  |                |
|------------------|----------------|
| Betriebsvermögen | 50.000 €       |
| Geldvermögen     | - (-) 50.000 € |
| Übergangsgewinn: | 100.000 €      |

|  |                   |
|--|-------------------|
| Unternehmensteuer aus Übergangsgewinn:<br>(= zusätzlich neu Verbindlichkeit) | 30.000 €          |
| Betriebsvermögen nach Übergang   | 20.000 €          |
| abzgl. Übergangsgewinn (nach Steuern)  | <u>- 70.000 €</u> |
| nicht mehr im Betriebsvermögen verbliebener<br>Übergangsgewinn               | - 50.000 €        |

*Übergang zur vereinfachten Gewinnermittlung (Abs. 3)*

Absatz 3 beschreibt den Wechsel hin zur vereinfachten Gewinnermittlung. Der Übergangsgewinn wird deshalb als erster Akt der vereinfachten Gewinnermittlung behandelt. Abs. 3 Satz 1 geht davon aus, dass in der Regel das bilanzielle Eigenkapital das nach Abs. 2 Satz 3 zu ermittelnde Geldvermögen übersteigt. Der Übergangsverlust wird daher wie eine Betriebsausgabe behandelt. Durch den Abfluss im Wechselzeitpunkt, also mit Ablauf des Kalenderjahrs, rechnet der Übergangsgewinn auch in diesem Fall zum abgelaufenen Kalenderjahr. Sollte ausnahmsweise das Geldvermögen größer sein als das bilanziell ermittelte Eigenkapital, gilt der Unterschied nach Abs. 3 Satz 2 als Betriebseinnahme.

Weil in der vereinfachten Gewinnermittlung keine Thesaurierung nachgezeichnet wird, kann auch die begünstigte Besteuerung thesaurierter Gewinne nicht aufrechterhalten werden.

Gemäß Abs. 3 Satz 3 gilt der thesaurierte Gewinn grundsätzlich als entnommen. Die am Unternehmen Beteiligten erzielen insoweit unternehmerische Einkünfte. Diese Regelung gilt aber nur grundsätzlich. Soweit im Unternehmensteuergesetz eine Thesaurierung – etwa in Form eines rein steuerlichen Merkpostens – möglich ist, kann der thesaurierte Gewinn in diesem Merkposten fortgeführt werden. Dabei sind die Ausgangswerte für etwaige Vergleichsposten immer Null.