

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 2: Steuerliche Gewinnermittlung

Bearbeitet von
Prof. Dr. Dieter Schneeloch, Prof. Dr. Stephan Meyering, Prof. Dr. habil. Guido Patek

7. Auflage 2017. Buch. XIX, 236 S. Kartoniert
ISBN 978 3 8006 5472 7
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

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

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

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

2 Gewinnermittlung mit Hilfe von Steuerbilanzen

2.1 Allgemeine Grundsätze bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

2.1.1 Einführung

Wie bereits ausgeführt, kommt der *steuerlichen Gewinnermittlung* innerhalb der Unternehmensbesteuerung ein hoher Stellenwert zu. Bei *Gewerbetreibenden*, insbesondere bei allen Kaufleuten, beruht die steuerliche Gewinnermittlung weitgehend auf den *handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften*. Dies ergibt sich aus dem in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerten *Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz* (**Maßgeblichkeitsgrundsatz, Maßgeblichkeitsprinzip**). Allerdings ist insbesondere bei der Bewertung eine Vielzahl steuerlicher Besonderheiten zu beachten. Grundlegende Norm in diesem Zusammenhang ist § 5 Abs. 6 EStG, der den sog. **Bewertungsvorbehalt** enthält.

Bei nicht offenlegungspflichtigen (publizitätspflichtigen) Unternehmen ist der Handelsbilanz viele jahrzehntelang faktisch oft nur eine untergeordnete Bedeutung zugekommen. Diese Unternehmen haben nämlich ganz überwiegend nur eine Steuerbilanz, die gleichzeitig als Handelsbilanz gewertet worden ist (**Einheitsbilanz**), erstellt. Diese kaufmännische Übung darf allerdings nicht zu dem Trugschluss führen, die handelsrechtlichen Vorschriften seien zweitrangig gewesen. Im Gegenteil: Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz haben die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften und die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eine zentrale Bedeutung bei der steuerlichen Gewinnermittlung gespielt. Mit einer Ergänzung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG durch einen zweiten Halbsatz hat die Bedeutung der handelsrechtlichen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung mit Wirkung ab dem 1.1.2010 erheblich abgenommen. Hierauf wird noch zurückzukommen sein.

Stimmen Handels- und Steuerbilanz nicht hinsichtlich aller Bilanzposten überein, so wird vielfach eine gesonderte Steuerbilanz erstellt. Das gilt insbesondere für offenlegungspflichtige Kapitalgesellschaften. Doch ist die Erstellung einer gesonderten Steuerbilanz nicht zwingend geboten. Nach § 60 Abs. 2 EStDV ist es vielmehr auch ausreichend, dem Finanzamt in derartigen Fällen eine mit Zusätzen oder Anmerkungen zur Anpassung an die steuerlichen Vorschriften versehene Handelsbilanz einzureichen. Von dieser Möglichkeit ist in der Praxis häufig Gebrauch gemacht worden. Seit dem 1.1.2010 dürfte es in vielen Fällen, in denen früher lediglich Anmerkungen nach § 60 Abs. 2 EStDV gemacht worden sind, praktikabler sein, zusätzlich zur Handelsbilanz eine Steuerbilanz zu erstellen.

2.1.2 Bilanztheorien und Steuerbilanz

Die Betriebswirtschaftslehre hat im Laufe der Jahrzehnte eine Vielzahl von Bilanztheorien entwickelt. Als wichtigste sind die statische, die dynamische und die organische Bilanzauffassung zu nennen. Auf den Inhalt der einzelnen Bilanztheorien kann hier nicht eingegangen werden. Insoweit muss auf die umfangreiche einschlägige Literatur verwiesen werden.¹¹

Das Einkommensteuergesetz enthält in seinem Wortlaut keinen Hinweis auf eine spezielle Bilanztheorie. Aus diesem Grunde haben sich Schrifttum und Rechtsprechung mit der Frage auseinandergesetzt, welche Bilanzauffassung dem Sinn und Zweck des Gesetzes am besten gerecht wird.

Die heute herrschende Ansicht ist die, dass die Steuerbilanz keiner speziellen Bilanztheorie entspricht, dass sie vielmehr sowohl **statische** als auch **dynamische** Elemente enthält.¹² So hat der BFH einerseits in früheren Jahrzehnten vielfach unter Berufung auf die dynamische Bilanzauffassung im Interesse einer **periodengerechten** Gewinnermittlung eine Aktivierung von Aufwand verlangt, obwohl aus statischer Sicht kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorhanden war.¹³ Andererseits hat die Rechtsprechung häufig in Übereinstimmung mit der statischen Bilanzauffassung die Aktivierung von Ausgaben mit der Begründung abgelehnt, dass kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorhanden sei.¹⁴ Tendenziell lässt sich seit einigen Jahrzehnten eine mehr *statische* als *dynamische* Betrachtungsweise feststellen.¹⁵ Andere als die statische und die dynamische Bilanzauffassung haben so gut wie keinen Einfluss auf die Entwicklungsgeschichte der Steuerbilanz gehabt.

2.1.3 Buchführungspflichten

Zum Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung sind grundsätzlich alle Gewerbetreibenden gegenüber dem Finanzamt zur Buchführung verpflichtet. Die Verpflichtung ergibt sich aus den §§ 140 und 141 AO.

§ 140 AO bestimmt, dass derjenige, der nach anderen Gesetzen als nach Steuergesetzen verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, diese Pflichten auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen hat. § 140 AO erklärt also Buchführungspflichten nichtsteuerlicher Art zu steuerlichen. Buchführungspflichten nichtsteuerlicher Art finden sich in erster Linie in den §§ 238 ff HGB. Zur Buchführung verpflichtet sind danach grundsätzlich alle Kaufleute.

Kaufmann ist nach § 1 Abs. 1 HGB jeder, der ein Handelsgewerbe betreibt. Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb. Ausgenommen sind lediglich solche Gewerbebetriebe, die wegen des geringen Umfangs

¹¹ Vgl. z. B. *Schmalenbach* (1962); *Seicht* (1970); *Moxter* (1984), S. 5 ff; *Bitz/Schneeloch/Wittstock/Patek* (2014), S. 59 ff; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2017), S. 14 ff.

¹² Vgl. die BFH-Urteile vom 19.12.1957, IV 432/56 U, BStBl III 1958, S. 162; vom 15.11.1960, I 189/60 U, BStBl III 1961, S. 48; vom 28.9.1967, IV R 284/66, BStBl III 1967, S. 761. Vgl. auch *Moxter* (2007), S. 1 ff; *Federmann* (2010), S. 184 ff.

¹³ Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 25.9.1962, I 253/60 U, BStBl III 1963, S. 85; vgl. in diesem Zusammenhang auch die einander widersprechenden Ansichten von *Schneider* (1983), S. 141 ff; *Moxter* (1983), S. 300 ff; *Beisse* (1984), S. 1 ff.

¹⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 3.8.1993, VIII R 37/92, BStBl II 1994, S. 444.

¹⁵ Vgl. z. B. *Eibelshäuser* (1981), S. 56 ff; *Wied* (2017), § 4 EstG, Tz. 120.

ihrer Tätigkeit keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern. Einen Gewerbebetrieb unterhalten insbesondere

- Handelsunternehmen,
- Industrieunternehmen,
- Banken und Versicherungen sowie
- selbständige Handwerker.

Diese Unternehmen haben somit grundsätzlich nach § 1 HGB Kaufmannseigenschaft. Neben Einzelpersonen mit Kaufmannseigenschaft (Einzelkaufleuten) gehören nach § 6 HGB auch alle Handelsgesellschaften zu den Kaufleuten. Hierzu zählen:

- die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & CoKG),
- die Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA, SE).

Neben dem Kaufmann kraft gewerblicher Betätigung (§ 1 HGB) und dem Kaufmann kraft Rechtsform (§ 6 HGB) kennt das HGB noch den Kaufmann kraft Eintragung ins Handelsregister (§ 2 HGB). Hierunter fallen Unternehmer, die weder Kaufleute nach § 1 noch nach § 6 HGB sind, sich aber mit ihrem Firmennamen in das Handelsregister eintragen lassen. Kaufleute i. S. d. § 2 HGB (Kannkaufleute) dürften selten vorkommen.

Nach § 241a HGB sind sehr kleine Einzelkaufleute von der Buchführungspflicht befreit. Dies ist dann der Fall, wenn an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen

- ihre Umsatzerlöse nicht mehr als 600.000 € betragen und
- die von ihnen erzielten Jahresüberschüsse 60.000 € nicht übersteigen.

Im Fall einer Neugründung tritt die Befreiung bereits dann ein, wenn die genannten Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes kommt die Befreiung von der Buchführungspflicht nach § 241a HGB *nur* für Einzelkaufleute in Betracht. Hierbei handelt es sich um natürliche Personen, die Kaufmannseigenschaft besitzen und den kaufmännischen Betrieb als Alleininhaber betreiben. Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind also auch dann nicht von der Buchführungspflicht befreit, wenn sie die in § 241a HGB genannten Grenzen nicht überschreiten.

Ist ein Einzelkaufmann nach § 241a HGB von der Buchführungspflicht befreit, so ist er nach § 242 Abs. 4 HGB auch von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit. Die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses ist also an die Befreiung von der Pflicht zur Buchführung gekoppelt.

Unterliegen gewerbliche Unternehmer (Gewerbetreibende) nicht der abgeleiteten Buchführungspflicht nach § 140 AO, so kann sich eine *originäre steuerliche Buchführungspflicht* aus § 141 AO ergeben. Diese setzt voraus:

- Umsätze von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr.

Unter den Umsätzen i. S. d. § 141 AO sind Umsätze nach dem Umsatzsteuergesetz zu verstehen.¹⁶ Die Befreiungsvorschrift des § 141 AO setzt – im Gegensatz zu § 241a HGB – nicht voraus, dass Betreiber des Unternehmens eine einzige natürliche Person ist. Auch Gesellschaften können die Voraussetzungen des § 141 AO erfüllen. Doch führt dies in aller Regel nicht zu einer Befreiung von der Buchführungspflicht: Sowohl Personenhandelsgesellschaften als auch Kapitalgesellschaften sind auf jeden Fall nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und damit auch nach § 140 AO zur Buchführung verpflichtet. Von Bedeutung können die Grenzen des § 141 AO also regelmäßig nur für solche Einzelgewerbetreibende sein, die zwar nach dem Handelsgesetzbuch von der Buchführungspflicht befreit sind, aber die Grenzen des § 141 AO überschreiten. Derartige Gewerbetreibende dürften selten vorkommen.

Ein *Gewerbetreibender* ist derjenige, der einen Gewerbebetrieb betreibt. Gewerbebetrieb ist nach der Legaldefinition des § 15 Abs. 2 EStG *jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt*.¹⁷ Voraussetzung ist, dass die Betätigung weder als Ausübung von *Land- und Forstwirtschaft* noch als Ausübung *eines freien Berufes* noch als *eine andere selbständige Arbeit* anzusehen ist. Zu den Gewerbetreibenden i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG gehören insbesondere alle *Kaufleute* i. S. d. HGB, also

- alle Kaufleute kraft Betätigung i. S. d. § 1 HGB,
- alle Kaufleute kraft Eintragung nach § 2 HGB,
- alle Handelsgesellschaften i. S. d. § 6 HGB.

Außer für Gewerbetreibende begründet § 141 AO auch eine Buchführungspflicht für diejenigen Land- und Forstwirte, die nicht bereits nach § 3 Abs. 2 i. V. m. § 2 HGB Kaufmannseigenschaft haben und somit nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, sofern deren Betrieb die in dieser Vorschrift genannten Größenmerkmale überschreitet. Ist dies nicht der Fall, so werden ihre der Besteuerung zu unterwerfenden Gewinne regelmäßig anhand des in § 13a EStG geregelten Verfahrens geschätzt. Dieses Schätzverfahren führt zu steuerlichen Gewinnen, die – gemessen an den tatsächlich entstehenden Gewinnen – sehr niedrig, d. h. für die betroffenen Land- und Forstwirte vorteilhaft sind.

Freiberufler sind keine Gewerbetreibende. Sie unterliegen weder der abgeleiteten Buchführungspflicht des § 140 AO noch der originären des § 141 AO. Allerdings können sie freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen. Von dieser Möglichkeit machen die meisten Freiberufler allerdings keinen Gebrauch. Vielmehr ermitteln sie ihren Gewinn i. d. R. mit Hilfe einer *Einnahmen-Überschussrechnung* gem. § 4 Abs. 3 EStG.

¹⁶ Im Einzelnen vgl. hierzu *Schmeeloch/Meyering/Patek*, Band 3 (2017), Gliederungspunkt 2.3.2.

¹⁷ Hinsichtlich der in dieser Definition enthaltenen Begriffsmerkmale im Einzelnen vgl. *Schmeeloch/Meyering/Patek*, Band 1 (2016), Gliederungspunkt 2.3.

2.1.4 Maßgeblichkeitsgrundsatz und Ausnahmen von der Maßgeblichkeit

Von zentraler Bedeutung für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist der *Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz oder Maßgeblichkeitsprinzip)*. Dieser Grundsatz, der in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG kodifiziert ist, besagt, dass *Gewerbetreibende* bei ihrer Bilanzierung das Betriebsvermögen anzusetzen haben, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist.

In engem Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Satz 1 ist § 5 Abs. 6 EStG zu sehen. Letztere Vorschrift besagt u. a., dass die steuerrechtlichen Spezialnormen über die *Bewertung*, einschließlich derjenigen über die *Absetzung für Abnutzung (AfA)* oder *Substanzverringerung (AfS)*, zu beachten sind.

Aus dem Wortlaut der Absätze 1 und 6 des § 5 EStG leitet die herrschende Meinung die folgenden beiden Grundsätze ab, die für die steuerliche Bilanzierung und Bewertung von großer Bedeutung sind:

1. die Frage, **was** in der Bilanz zu erfassen ist (*Frage nach der Bilanzierung*), wird durch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beantwortet;
2. die Frage, **wie** die zu erfassenden Bilanzposten zu bewerten sind (*Frage nach der Bewertung*), richtet sich primär nach steuerrechtlichen Vorschriften und nur subsidiär nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Die *Bilanzierung* richtet sich somit vorrangig nach *Handelsrecht*, die *Bewertung* hingegen nach *Steuerrecht*. Im Rahmen der Bewertung kommt das Handelsrecht nur dann zur Anwendung, wenn das Steuerrecht eine Bewertungsfrage nicht klärt.

Nach der Logik des Gesetzes (*ratio legis*) stellt der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG eine Generalklausel zur Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 EStG im Rahmen der steuerrechtlichen Bewertung dar. Konkrete Durchbrechungen und damit Ausnahmen vom dem Maßgeblichkeitsgrundsatz ergeben sich aus den einzelnen steuerrechtlichen Bewertungsnormen. Diese sind insbesondere in den §§ 6 und 7 EStG geregelt. So können Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) des Umlaufvermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur dann mit einem niedrigeren Wert als mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, wenn ihr Wert (Teilwert) am Bilanzstichtag voraussichtlich auf Dauer niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Handelsrechtlich hingegen muss bereits bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung nach § 253 Abs. 4 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Unter Gliederungspunkt 2.3 (S. 57) wird wiederholt auf Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz im Rahmen der Bewertung hingewiesen werden.

Im Laufe der Jahrzehnte hat der Gesetzgeber den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch hinsichtlich der Bilanzierung in vielfacher Weise durchbrochen, ohne dass er hierzu eine dem § 5 Abs. 6 EStG vergleichbare Generalklausel formuliert hätte. Damit greift im Rahmen der Bilanzierung der Maßgeblichkeitsgrundsatz;

Durchbrechungen sind nur partieller Art. Sie ergeben sich unmittelbar aus Spezialnormen:

- So ergibt sich z. B. aus § 5 Abs. 2 EStG das Verbot, selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren. Nach § 248 Abs. 2 HGB hingegen dürfen derartige Vermögensgegenstände aktiviert werden.
- So ergibt sich aus § 5 Abs. 4a EStG das Verbot, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. In der Handelsbilanz hingegen müssen – bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB – derartige Rückstellungen gebildet werden.¹⁸

Räumt das Steuerrecht dem Steuerpflichtigen ausdrücklich ein Wahlrecht ein, so kommt die Ausnahme von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG zur Anwendung. Nach dieser Rechtsnorm greift der Maßgeblichkeitsgrundsatz dann nicht, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts einen von der Handelsbilanz abweichenden Wertansatz wählt oder gewählt hat. *Steuerliche Wahlrechte* gibt es sowohl bei der *Bilanzierung* als auch bei der *Bewertung*. Eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufgrund eines steuerlichen Wahlrechts kann es somit sowohl bei der Bilanzierung als auch der Bewertung geben. Dies wird durch ein BMF-Schreiben ausdrücklich klargestellt.¹⁹ Nach diesem BMF-Schreiben kann ein steuerliches Wahlrecht auch dann unabhängig von der konkreten handelsrechtlichen Vorgehensweise ausgeübt werden, wenn handels- und steuerrechtlich ein gleichlautendes Wahlrecht besteht.²⁰ Auf derartige gleichlautende Wahlrechte wird im weiteren Verlauf der Ausführungen wiederholt eingegangen werden.

2.1.5 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

2.1.5.1 Bedeutung der GoB für die Steuerbilanz und deren Rechtsnatur

Im Handelsrecht spielen die *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)* eine zentrale Rolle. Hierunter werden auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (und Bewertung) erfasst. Durch das Maßgeblichkeitsprinzip sind diese Grundsätze auch für die Steuerbilanz von großer Bedeutung.

Rechtsnatur und Ermittlung der GoB sind im Schrifttum seit Jahrzehnten heftig umstritten.²¹ Immerhin lassen sich in der Literatur *zwei Grundströmungen* erkennen. Nach der einen Ansicht stellen die GoB praktizierten Handelsbrauch „ehrbarer Kaufleute“ dar, der teilweise zu Gesetzesnormen und teilweise zu Gewohnheitsrecht verdichtet ist, nach der anderen hingegen sollen die GoB

¹⁸ Zu dieser Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gibt es wiederum eine Rückausnahme, die den Bereich der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften betrifft. Vgl. vertiefend hierzu Patek (2006), S. 714 ff.

¹⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl I 2010, S. 239, Tz. 12.

²⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl I 2010, S. 239, Tz. 16.

²¹ Vgl. Leffson (1987), S. 21 ff; Euler (1996); Moxter (2003a), S. 9 ff.

aus den mit der Bilanzierung verfolgten Zwecken abgeleitet werden.²² Der zuerst genannten Methode der Ermittlung der GoB liegt somit eine *induktive Vorgehensweise* zugrunde: Es wird die tatsächliche Verhaltensweise der Wirtschaftspraxis ermittelt; der Extrakt der Beobachtungen, der Handelsbrauch, wird zu GoB erklärt. Zu Gewohnheitsrecht verdichtet ist ein Handelsbrauch dann, wenn er bereits seit langem praktiziert wird und sich bei den Beteiligten die Überzeugung festgesetzt hat, dass er rechtens sei. Lange praktiziertes Gewohnheitsrecht wird häufig vom Gesetzgeber kodifiziert, zu Gesetzesnormen verdichtet.²³

Bei der induktiven Ermittlung von GoB besteht keinerlei Gewähr dafür, dass die Ergebnisse – gemessen an den Zielvorstellungen des Gesetzgebers oder denjenigen anderer gesellschaftlicher Gruppen als der Kaufleute – sinnvoll sind.²⁴ Ließe der Gesetzgeber den Handelsbrauch sich völlig frei entwickeln, so könnten die Ergebnisse erklärten Zielen des Gesetzgebers durchaus zuwiderlaufen. So neigt nach aller historischer Erfahrung zumindest ein Teil der Kaufmannschaft dazu, die tatsächliche wirtschaftliche Lage ihrer Unternehmen möglichst im Dunkeln zu lassen, sei es, um Forderungen von Arbeitnehmern und Minderheitsgesellschaftern (Kleinaktionären) entgegenzuwirken, sei es, um Gläubigern die Situation des Unternehmens möglichst rosig darzustellen. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers ist es nach der *Generalnorm* des § 264 Abs. 2 HGB hingegen, den Bilanzlesern – zumindest denjenigen von Kapitalgesellschaften – „[...] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage [...] zu vermitteln“.

Aus der soeben skizzierten Kritik an der induktiven Vorgehensweise haben viele, vor allem betriebswirtschaftliche Autoren, den Schluss gezogen, die GoB seien nicht induktiv, sondern *deduktiv* zu ermitteln. Die GoB sollen also nicht empirisch aus dem tatsächlichen Handelsbrauch gewonnen, vielmehr soll umgekehrt der Handelsbrauch durch die aus den Zwecken der Bilanzierung abgeleiteten GoB bestimmt werden. Besonders eindringlich wird diese These von Schneider vertreten, der in diesem Zusammenhang zwischen deduzierten und tatsächlich praktizierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unterscheidet.²⁵

Zwar besteht in der neueren einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur weitgehend Einigkeit darüber, dass die GoB aus den Zwecken der externen Rechnungslegung abgeleitet werden sollten,²⁶ doch sind die Ansichten über die Zwecke selbst in hohem Maße kontrovers. Deshalb ist es auch nicht weiter verwunderlich, dass die konkreten Ausprägungen der GoB im betriebswirtschaftlichen Schrifttum teilweise stark voneinander abweichen.²⁷

²² Vgl. *Leffson* (1987), S. 29 ff; *Wöhe* (1997), S. 179 ff; *Moxter* (2003a), S. 1 ff; *IDW* (2017), Kapitel E, Tz. 5.

²³ Vgl. *Kruse* (1978), S. 29 ff.

²⁴ Vgl. *Leffson* (1987), S. 29 ff; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2017), S. 107 ff.

²⁵ So stellt Schneider z. B. das von ihm entwickelte „reine Realisationsprinzip“ dem heute „praktizierten Realisationsprinzip“ gegenüber; vgl. *Schneider* (1978), S. 60 ff.

²⁶ Vgl. die unter Fn. 22 aufgeführte Literatur.

²⁷ Vgl. hierzu insbesondere *Schneider* (1978), S. 70 ff. Schneider vertritt die Ansicht, dass einzelne „praktizierte“ GoB formale Selbstverständlichkeiten, andere dem Zweck der Rechnungslegung widersprechende Empfehlungen und weitere inhalts- bzw. „zweck“lose Forderungen seien. Vgl. hierzu auch *Schneider* (1983), S. 141 ff; *Leffson* (1987), S. 143 ff; *Euler* (1996), S. 18 ff; *Moxter* (2003a), S. 9 ff; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2017), S. 105 ff.

Es muss also festgestellt werden, dass sowohl die induktive als auch die bisherige Art der deduktiven Ermittlung der GoB Anlass zu berechtigter Kritik geben. Ein Ausweg aus dem bestehenden Dilemma ergäbe sich nur dann, wenn der Gesetzgeber die mit der Rechnungslegung verfolgten Zwecke klar und widerspruchsfrei definieren würde. In diesem Fall ließen sich Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung aus den vorgegebenen Zwecken deduzieren.²⁸

Unabhängig davon, welche Methode der Ermittlung von GoB für „richtig“ gehalten wird, ist doch festzustellen, dass auf die Entwicklung der GoB zwei Institutionen einen herausragenden Einfluss ausgeübt haben, und zwar zum einen der BFH und zum anderen das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW).

Der große Einfluss des BFH auf die Entwicklung der GoB mag auf den ersten Blick verwunderlich erscheinen. Er wird aber verständlich, wenn man sich vor Augen führt, dass viele Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht nicht oder nur z. T. auf Steuerrecht, im Wesentlichen hingegen auf Handelsrecht beruhen. Dieses ist dann über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für das Steuerrecht maßgebend.

Der große Einfluss des IDW auf die Entwicklung der GoB beruht darauf, dass das IDW mit seinen Fachgutachten und Stellungnahmen in entscheidendem Maße die berufsständische Ansicht der Wirtschaftsprüfer prägt. Diese ihrerseits prägen durch ihre prüfende und beratende Tätigkeit in hohem Maße das tatsächliche Bilanzierungsverhalten ihrer Mandanten.

Mit der Einfügung des Dritten Buches in das HGB (§§ 238 bis 339 HGB) durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19.12.1985²⁹ ist dem Streit um die „richtige“ Ermittlung der GoB vieles von seiner früheren Schärfe genommen worden. Der Grund liegt darin, dass die meisten GoB seither im HGB kodifiziert sind. Vorrangig soll nachfolgend auf einige kodifizierte GoB eingegangen werden. Nicht kodifizierte GoB werden nur vereinzelt angesprochen.

Die kodifizierten GoB lassen sich untergliedern in

1. Grundsätze zur Buchführung, zum Inventar und zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§§ 238 bis 245 HGB und § 257 HGB) sowie
2. allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (§§ 246 und 252 HGB).

Die zu 1. aufgeführten Grundsätze werden für steuerliche Zwecke in den §§ 145 bis 147a AO zum Teil nochmals aufgeführt, zum Teil werden sie dort auch ergänzt oder erweitert. Im Zweifel haben hier für steuerliche Zwecke die steuerlichen Vorschriften Vorrang vor den handelsrechtlichen.

Die zu 2. genannten allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB haben kein Pendant im Steuerrecht. Sie gelten somit über den Maßgeblichkeitsgrundsatz unmittelbar im Steuerrecht.

Nachfolgend wird zunächst auf die zu 1. genannten Grundsätze einschließlich ihrer steuerrechtlichen Entsprechungen eingegangen (Gliederungspunkt 2.1.5.2 auf der gegenüberliegenden Seite). Die dort aufgeführten Grundsätze sowie

²⁸ In die gleiche Richtung gehen offensichtlich Überlegungen Schneiders; *Schneider* (1983), S. 141 ff.
²⁹ BGBl I 1985, S. 2355.