

Leseprobe zu



Kirchhof

Einkommensteuergesetz

Kommentar

18. neu bearbeitete Auflage, 2019, ca. 2800 Seiten, gebunden, Kommentar, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-23101-9

174,00 €

tion des Auseinanderfallens der Vereinnahmung der Lizenzgebühren und der stl. Zurechnung (§ 39 AO) oder der tatsächlichen Besteuerung bei einer anderen Pers. als dem Gläubiger: Für derartige Fälle hybrider oder transparenter Rechtsträger, Organschaften, Gruppenbesteuerungssysteme usf. ist für die Niedrigbesteuerung auf die **Summe der Belastungen** abzustellen. Zudem schützt diese Berücksichtigung dritter Pers. vor einer etwaigen Hinzurechnungsbesteuerung im anderen Staat (sa. Rn. 23 ff.).¹

G. Rechtsfolgen: Ganzes oder teilweises Abzugsverbot (Abs. 3)

- 29 Rechtsfolge des § 4j Abs. 1 ist nach **Abs. 3 S. 1** ein Abzugsverbot, das idR allerdings ein der Höhe nach beschränktes Verbot ist, wobei die Korrektur des BA-Abzugs wie sonst auch bei einschlägigen Beschränkungen und Verboten **außerbilanziell** erfolgt. Der nicht abziehbare Teil ist dabei nach Maßgabe v. **Abs. 3 S. 2** anhand der folgenden Formel zu ermitteln:

$$\frac{25 \% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in } \%}{25 \%}$$

Beispiel: Die deutsche Tochterges. überlässt ihrer im anderen Staat ansässigen alleinigen Mutter-KapGes. das Recht zur Nutzung bestimmter Urheberrechte. Die dafür gezahlte Gebühr ist fremdvergleichskonform. Der andere Staat besteuert mit einem KSt-Satz v. 25 %, begünstigt Lizenzentnahmen jedoch mit einem reduzierten Steuersatz v. 15 %, um Arbeitsplätze zu sichern.

Lösung: Nach obiger Formel errechnen sich ein Quotient v. 0,4 und ein Abzugsausschluss v. 40 %. Nur dann, wenn die Lizenzentnahmen gänzlich unbesteuert bleiben, entfällt der Abzug vollen Umfangs, ansonsten vermindert er sich, je nachdem, welcher Steuersatz den Grenzsteuersatz v. 25 % im anderen Staat unterläuft.

- 30 Da nur diejenigen Aufwendungen vom Abzugsverbot erfasst werden, die mit präferenzbesteuerten Einnahmen korrespondieren, kann sich zusätzlich eine **weitere Quote** errechnen, falls die ausländ. Präferenzregelungen die Einnahmen nur teilweise erfassen oder die Steuerprivilegierungen nur in einem Teil des VZ anzuwenden sind.
- 31 Soll prophylaktisch oder nachwirkend auf die Lizenzschränkenregelung „reagiert“ werden, bedarf es entspr. Vor- und Nachsorge in kautelarjuristischer Hinsicht. Das geschieht in der Praxis vermittelt **Steuerklauseln**, zB sog. Nettovereinbarungen oder tax gross up-Vereinbarungen, wonach der Lizenznehmer mit der höheren Ertragsteuerbelastung infolge der Lizenzschränke belastet wird, nicht aber der Lizenzgeber.²

§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. ²Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. ³In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

(1a) ¹Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. ²Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

1 Benz/Böhmer, DB 2017, 206 (207); Adrian/Tigges, StuB 2017, 228 (232); Grotherr, Ubg 2017, 241 (243); Hagemann/Kahlenberg, IStR 2017, 1001 (1005); Moritz/Baumgartner, DB 2018, 2135 (2139); aA Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschränke, Rn. 14.

2 Dazu und zu weiteren bei Unternehmenskäufen üblichen Maßnahmen s. bereits Rn. 22 sowie Moritz/Baumgartner, DB 2018, 2135 (2139 f.).

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

(3) ¹Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn

1. der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder
2. mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

²Eine nach Satz 1 Nummer 2 gebildete Rückstellung ist spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

(4a) ¹Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. ²Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a Satz 2.

(4b) ¹Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden.

²Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

(5) ¹Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

²Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen.

(6) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.

(7) ¹Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. ²Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. ³Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. ⁴Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben. ⁵Für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). ⁶Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.

Verwaltung: BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239; v. 30.11.2017, BStBl. I 2017, 1619.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	d) (Un-)Selbständigkeit	77
I. Regelungsgegenstand	1	e) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	78
II. Systematische Einordnung	4	f) Nutzungsrechte	79
1. Handelsrechtlicher Jahresabschluss und steuerrechtliche Gewinnermittlung	4	2. Materielle Wirtschaftsgüter	80
2. EU-Recht	9	3. Immaterielle Wirtschaftsgüter	81
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	13	a) Begriffsbestimmungen und Grundsätzliches	81
1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten	13	b) Handelsrecht	83
2. Verhältnis zu §§ 140, 141 AO	18	c) Steuerrecht	84
3. Verhältnis zu Betriebsveräußerungs- bzw. -aufgabatbeständen	21	aa) Aktivierungsge- und -verbot nach § 5 Abs. 2	84
4. Verhältnis zu IAS/IFRS	22	bb) Erwerbsakt	86
B. Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 S. 1	23	cc) Entgelt	89
I. Buchführungspflicht	23	dd) Einlage	90
II. Gewerbliches Unternehmen	26	ee) Gesellschaftsrechtliche Einbringungen und Übertragungen	91
III. Beginn und Ende der Buchführungspflicht	28	ff) Umwandlungsvorgänge	92
IV. Buchführungspflicht und Auslandsbeziehungen	31	gg) Offene und verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften	93
C. Rechtsfolge: Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	32	hh) Verdeckte Gewinnausschüttung	94
I. Überblick	32	ii) Liquidation	95
II. Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	34	III. Geschäfts-/Firmenwert	96
III. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	39	1. Originärer Geschäfts-/Firmenwert	96
1. Rechtsnatur und Ermittlung	39	2. Geschäfts-/Firmenwert als immaterielles Wirtschaftsgut	97
2. Einzelne (materielle) Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	44	3. Negativer Geschäfts-/Firmenwert?	98
a) Bilanzwahrheit/Bilanzrichtigkeit/Bilanzvollständigkeit	45	4. Abschreibung des Geschäfts-/Firmenwerts	99
b) „Going-concern-Prinzip“ (Fortführung der Unternehmenstätigkeit)	46	IV. Forderungen aus gegenseitigen und nicht gegenseitigen Rechtsverhältnissen	100
c) Stichtagsprinzip und Wertaufhellung	47	1. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	100
d) Vorsichtsprinzip/Realisationsprinzip/Imparitätsprinzip	48	2. Nicht-synallagmatische Forderungen	104
e) Niederwertprinzip	53	3. Sonderfall: Bestrittene Forderungen	105
f) Periodenabgrenzung	54	4. Dividendenansprüche	106
g) Einzelbewertung/Saldierungsverbot	55	E. Aktive und passive Rechnungsabgrenzung	108
h) Bewertungseinheiten (§ 254 HGB, § 5 Abs. 1a S. 2)	57	I. Sinn und Zweck der Rechnungsabgrenzung	108
i) Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte	62	II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	114
j) Bilanzkontinuität und Bilanzierungsstetigkeit	63	1. Tatbestand (Abs. 5 S. 1 Nr. 1)	114
k) Nominalwertprinzip	65	2. Ausgaben vor dem Abschlussstichtag	115
l) „True-and-fair-view“-Gebot	66	3. Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	117
m) Wesentlichkeitsgrundsatz	67	4. Zeitraumbezogener Gegenleistungsanspruch	119
IV. Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt	68	5. Höhe und Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens	120
1. Rechtslage vor BilMoG	68	6. Aktivposten für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen	123
2. Wahlrechtsvorbehalt (Abs. 1 S. 1 HS 2)	69	III. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	125
3. Formelle Anforderungen	70	1. Tatbestand (Abs. 5 S. 1 Nr. 2)	125
D. Aktivierung	72	2. Einzelheiten – Abweichungen zur aktiven Abgrenzung	126
I. Grundsätzliches	72	IV. Praxisbeispiele für Rechnungsabgrenzungsposten	128
1. Aktivierungsvoraussetzungen	72	F. Passivierung	129
2. Bewertung	73	I. Voraussetzungen und Konsequenzen der Passivierung	129
II. Wirtschaftsgüter	74	II. Bedeutung des Eigenkapitals	131
1. Arten von Wirtschaftsgütern	74	1. Grundsätzliches	131
a) Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut	74	2. Besonderheiten bei Personengesellschaften	133
b) Definition Wirtschaftsgut	75	3. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	134
c) Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens	76	4. Rücklagen für Ersatzbeschaffung	136
		III. Verbindlichkeiten	140
		1. Grundsätzliches und Abgrenzung zur Rückstellung	140

2. Betriebliche Veranlassung	141	d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 4a)	199
3. Vorsichtsprinzip	142	e) Rückstellungen für AK oder HK (Abs. 4b S. 1)	203
4. Schwebende Geschäfte	144	f) Entsorgungsrückstellung für radioaktive Reststoffe oder Anlagenteile (Abs. 4b S. 2)	205
5. Zeitpunkt der Passivierung	147	G. Gewinnrealisierung	206
6. Bedingte Verbindlichkeiten	149	I. Anwendungen und Abgrenzung	206
7. Besondere (dingliche) Leistungsverpflichtungen	150	II. Entgeltliche Lieferungen und Leistungen	207
8. Bewertungsansatz	151	III. Tausch	212
IV. Rückstellungen	154	IV. Realisierung außerhalb gegenseitiger Rechtsverhältnisse	215
1. Grundsätzliches	154	V. Realisierung zwischen verbundenen Unternehmen	220
2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	160	H. Passivierung übernommener Verpflichtungen (Abs. 7)	221
a) Überblick	160	I. Grundsätzliches und Überblick	221
b) Verbindlichkeit in Form einer Außenverpflichtung	161	II. Tatbestand und Rechtsfolge (Abs. 7 S. 1)	225
c) Konkretisierung der Verbindlichkeit	164	1. Verpflichtungsübernahme	225
d) Ungewissheit	165	2. Passivierungsverbote bzw. -beschränkungen beim ursprünglich Verpflichteten	226
e) Wahrscheinlichkeit (Ernsthaftigkeit) der Inanspruchnahme	167	3. Rechtsfolgen	227
f) Wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit	171	a) Bilanzierungsfortführungsfiktion	227
g) Keine Anschaffungskosten/Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut	177	b) Behandlung des Erwerbsergebnisses (Wahlrecht zur Gewinnrücklage)	229
h) Rückstellungshöhe/Bewertungsfragen	178	III. Schuldbeitritt/Erfüllungsübernahme (Abs. 7 S. 2)	231
aa) Handelsrecht – Steuerrecht	178	IV. Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 S. 3)	234
bb) Einzel- und Pauschalrückstellungen	182	V. Übernahme einer Pensionsverpflichtung (Abs. 7 S. 4)	235
cc) Abzinsung	183	VI. Zeitlicher Geltungsbereich	236
dd) Nachholung und Auflösung	184	I. Einzelnachweise (ABC der Aktivierung)	237
3. Steuerrechtliche Sonderregeln	186	J. Einzelnachweise (ABC der Passivierung)	238
a) Erfolgsabhängige Verpflichtungen (Abs. 2a)	186		
aa) Historie	186		
bb) Tatbestand und Rechtsfolgen	188		
cc) Rangrücktritt	190		
b) Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte (Abs. 3)	191		
c) Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen (Abs. 4)	195		

Literatur: Beisse, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Hundert Jahre „GoB“, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385; Ertel/Rosnitschek/Schanz, Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz vor und nach dem BilMoG, DStR 2017, 2068; Hennrichs, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG, StuW 1999, 138; Meurer, Anmerkung zu BMF: Bilanzsteuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme v. schuldrechtlichen Verpflichtungen, BB 2011, 1714; Neumayer, Gesellschaftsvertragliche Bilanzklauseln und Ausschüttungsregelungen nach BilMoG, BB 2011, 2351; Nöcker, Bilanzsteuerrecht kann ganz einfach sein – ... ist es aber (leider) nicht, DStZ 2018, 709; Petersen/Zwirner, BilMoG, 2009; Prinz, Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – ein Konzept für die Zukunft im Steuerbilanzrecht?, DB 2010, 2069; Prinz, Akzentverschiebungen bei umweltbezogenen Anpassungsrückstellungen in der BFH-Rspr., DB 2013, 1815; Riedel, Verlustrealisierung durch Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung im Sonderbetriebsvermögen, FR 2017, 949; Sandleben/Hörtnagl, Zur Frage der Bilanzierungspflicht aufgrund ausländischen Steuerrechts, DStR 2017, 2298; Schulze-Osterloh, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2011, 534; Wacker, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rspr. des I. BFH-Senats, DB 2017, 26; Weber-Grellet, 100 Jahre Bilanzrechtsprechung durch RFH und BFH, BB 2018, 2347; Weber-Grellet, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, 2298.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand. § 5 ist die **zentrale Vorschrift** des Bilanzsteuerrechts.¹ Sie beinhaltet ggü. § 4 Abs. 1 spezielle Vorgaben für die Gewinnermittlung eines StPfl., der einen GewBetr. führt. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 normiert als **Grundsatz** die sog. **materielle Maßgeblichkeit**. Darunter versteht man, dass der StPfl. bei der stl. Gewinnermittlung die abstrakten handelsrechtl. Vorgaben zu befolgen hat. In § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 und S. 2, 3 finden sich Regelungen, wie zu verfahren ist, wenn – abw. v. Maßgeblichkeitsgrundsatz – für die StB andere Bilanzansätze gewählt werden als in der HB. Die materielle Abhängigkeit der StB v. der

¹ H/H/R, § 5 Anm. 30.

HB wird zudem in Abs. 1a–7 durch steuerrechtl. Spezialregelungen durchbrochen, soweit sie nicht deckungsgleich mit den handelsrechtl. GoB sind. Abw. zu § 246 Abs. 2 S. 2 HGB ordnet § 5 Abs. 1a S. 1¹ ein allg. Verrechnungsverbot v. Posten der Aktivseite mit solchen der Passivseite an. § 5 Abs. 2 regelt ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV² und bestätigt im Umkehrschluss in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Vollständigkeit ein Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV. § 5 Abs. 2a³ normiert ein v. den handelsrechtl. GoB nicht gedecktes Passivierungsverbot⁴, soweit Vermögenszuwendungen nur in Abhängigkeit v. künftigen Einnahmen oder Gewinnen zurückzuzahlen sind. § 5 Abs. 3 führt abw. v. der HB zu einem Rückstellungsverbot, soweit die engen Voraussetzungen für die Bildung v. Rückstellungen wegen Verletzung bestimmter Schutzrechte nicht gegeben sind. In gleicher Weise beschränkt § 5 Abs. 4⁵ die Bildung v. Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums.⁶ Eine schwerwiegende Abweichung v. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist in § 5 Abs. 4a⁷ geregelt, wonach Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei der steuerrechtl. Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben. § 5 Abs. 4b⁸ bestimmt, dass für AK bzw. HK keine Rückstellungen gebildet werden dürfen und ordnet bestimmte Aufwendungen für die Wiederaufbereitung v. Kernbrennstoffen unwiderlegbar den AK bzw. HK zu. § 5 Abs. 5 S. 1 regelt in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB die Voraussetzungen, unter denen aktive und passive RAP zu bilden sind. § 5 Abs. 5 S. 2 schreibt darüber hinaus die Aktivierung v. als Aufwand berücksichtigten Zöllen, Verbrauchssteuern und USt auf Anzahlungen vor. Eine weitere Einschränkung erfährt das materielle Maßgeblichkeitsprinzip durch § 5 Abs. 6, wonach die steuerrechtl. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die BA (insbes. Abzugsbeschränkungen nach §§ 4 Abs. 5–8, 4b–4j), über die Bewertung (insbes. §§ 6, 6a, 6b, 6d) und über die AfA oder Substanzverringerung (insbes. §§ 7–7k) vorrangig zu beachten sind. Durch eine kompliziert gefasste Regelung in § 5 Abs. 7⁹ werden Passivierungsbeschränkungen für entgeltlich angeschaffte Verbindlichkeiten oder Rückstellungen auf den Rechtsnachfolger übertragen; die stl. Neutralität des Anschaffungsvorgangs wird hierdurch – zumindest teilw. – rückgängig gemacht.

- 2 Bei der Frage, ob § 5 Abs. 1 die sog. **formelle Maßgeblichkeit** fordert(e), ging man für bis zum 28.5.2009 endende Wj. durch die sog. **umgekehrte Maßgeblichkeit** des § 5 Abs. 1 S. 2 aF v. einer umfassenden Auslegung aus, die eine einheitliche Wahlrechtsausübung in HB und StB fordert. Die umgekehrte Maßgeblichkeit hatte zur Folge, dass Steuervergünstigungen, die den GoB widersprechen (zB subventionelle Sonder-AfA), zwingend in die HB übernommen werden mussten, um Einfluss auf die steuerrechtl. Gewinnermittlung zu haben. I.Erg. führte dies zu einer bedenklichen Manipulation des handelsrechtl. Gewinns, der die Ertragskraft des Unternehmens widerspiegeln sollte und vor allem im Kapitalgesellschaftsrecht die Bemessungsgrundlage für eine mögliche Ausschüttung an die Anteilseigner bilden sollte.¹⁰ Zur Umsetzung dieses Grundsatzes waren Öffnungsklauseln im HGB verankert (§§ 247 Abs. 3, 254, 270 Abs. 1 S. 2, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 1, 281, 285 S. 1 Nr. 5 HGB aF). Durch das BilMoG¹¹ wurde diese Verbindung zw. StB und HB mit Wirkung für nach dem 28.5.2009 endende Wj. – und damit regelmäßig mWv. VZ 2009 – aufgegeben, um die Informationsfunktion der HB zu verbessern und eine Angleichung an die IFRS vorzunehmen.¹² Steuerrechtl. wurde dies durch die Einfügung einer Öffnungsklausel in § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 umgesetzt, die ausdrücklich eine Abweichung v. handelsrechtl. Ansätzen zulässt, sofern stl. Wahlrechte dies ermöglichen. Die Diskussion um eine formelle Maßgeblichkeit ist seit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch die Regelungen des BilMoG ebenfalls beendet. Es ist davon auszugehen, dass keine Abhängigkeit der HB v. der StB mehr besteht.
- 3 Ob und inwieweit sich das handelsrechtl. und das steuerrechtl. Rechenwerk nach BilMoG voneinander entfernen, hängt v. Verständnis des stl. **Wahlrechtsvorbehalts** ab, der sowohl Ansatzwahl- als auch Bewertungswahlrechte betrifft. In § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 ist v. „einem anderen Ansatz“ die Rede, § 5 Abs. 1 S. 2

1 Eingefügt durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102).

2 BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536 Rn. 27.

3 Eingefügt durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 2000, 13).

4 BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rn. 9 = FR 2015, 995, m. Anm. *Tausner*, FR 2015, 976 und *Paus*, FR 2015, 980.

5 Eingefügt durch das StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 224).

6 Die Verfassungswidrigkeit des Verbots v. Jubiläumsrückstellungen in den Jahren 1988–1992 (vgl. den Vorlagebeschl. des BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 231 = FR 2000, 261 m. Anm. *Weber-Grellet* = DStR 2000, 233) hat das BVerfG verneint, BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873 m. Anm. *Buciek*.

7 Eingefügt durch das GFStRef. v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590).

8 Eingefügt durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402).

9 Eingefügt durch das AIFM-StAnpG v. 28.11.2013 (BGBl. I 2013, 4318).

10 Zur Vereinbarkeit mit der 4. EG-RL v. 25.7.1978 vgl. auch *Heymann* HGB², Einl. Rn. 81 f. mwN.

11 G v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102).

12 *Herzig*, DB 2008, 3; *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031.

bezieht sich dagegen auf einen v. Handelsrecht „abweichenden Wert“. Nach Auffassung der FinVerw. soll v. einem umfassenden steuerrechtl. Wahlrechtsvorbehalt auszugehen sein.¹ Rein steuerrechtl. Wahlrechte, aber auch sowohl handels- als auch steuerrechtl. bestehende Optionen können nach Meinung der FinVerw. ohne handelsrechtl. Vorprägung ausgeübt werden. Das gilt für GoB-inkongruente Vergünstigungswahlrechte, erstreckt sich aber auch auf steuerrechtl. TW-Abschreibungen aufgrund dauernder Wertminderung, das Verbrauchsfolgeverfahren sowie lineare und degressive Abschreibungen. Im Schrifttum ist die Auffassung der FinVerw. auf teilw. scharfe Kritik gestoßen.² Für die zukünftige dogmatische Entwicklung wird es darauf ankommen, dass zwar der Wille des Steuergesetzgebers wahlrechtsbeschränkend ausgerichtet war, allerdings im Gesetzeswortlaut keinen Anhalt gefunden hat. Wer sich gegen eine teleologische Reduktion des Wahlrechtsbegriffs des § 5 Abs. 1 ausspricht, der muss konsequenterweise dazu kommen, dass auch GoB-konforme stl. Wahlrechte v. der HB abgekoppelt werden können.

II. Systematische Einordnung. 1. Handelsrechtlicher Jahresabschluss und steuerrechtliche Gewinnermittlung. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 bestimmt, dass Gewerbetreibende bei der steuerrechtl. Gewinnermittlung das BV anzusetzen haben, das nach den handelsrechtl. GoB anzusetzen ist. Damit nimmt der Gesetzgeber iErg. für das Steuerrecht auf ein System ordnungsgemäßer Rechnungslegung Bezug, um eine sachgerechte Maßgröße für die gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten zu gewinnen. Die Funktion der GoB³ besteht darin, einen ökonomisch möglichst „zutr.“ Gewinn zu bestimmen, der nach der Vorstellung des HGB ohne Gefährdung des Unternehmens ausgeschüttet werden kann.⁴

Nach der Wertentscheidung des (Steuer-)Gesetzgebers ist eine solche **Maßgröße** prinzipiell auch geeignet, das für die Steuerzahlung disponible Einkommen festzulegen. Da die Grundidee des geltenden Steuerrechts einem marktwirtschaftlichen System verhaftet bleibt, setzt das Steuerrecht ein verkehrswirtschaftliches Wirtschaftssystem mit primärer (privater) Wohlstandsverteilung voraus. Erst auf der (sekundären) Besteuerungsebene wird diese Güterverteilung durch Erhebung v. Steuern hoheitlich beeinflusst. Vor diesem Hintergrund erweist es sich als sachgerecht, dass der Steuerstaat – gleichsam als Kostgänger der Steuerbürger – an dem Gewinn des Unternehmens „teilnimmt“ und sich nicht besser stellt als der Inhaber oder die Anteilseigner des Unternehmens.⁵ Vor diesem Hintergrund stellt der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 auch de lege ferenda eine steuersystematisch zutr. Maßgröße stl. Leistungsfähigkeit dar. Er gehört zu den Essentialien des deutschen Steuerbilanzrechts. Deshalb erweisen sich Bestrebungen, die stl. Gewinnermittlung auch vor dem Hintergrund intern. Entwicklungen unter Bezugnahme auf den Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips v. der HB zu isolieren und eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen,⁶ steuersystematisch als nicht überzeugend. Der pauschale Hinweis auf die Leistungsfähigkeit muss schon deshalb skeptisch gewürdigt werden, weil es ebenso viele Inhalte der stl. Leistungsfähigkeit gibt wie Leitbilder, v. denen die Leistungsfähigkeit ihren Sinn empfängt. Die Relativität jeder Gerechtigkeitsidee und damit auch des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes verkennen diejenigen, die dem Leistungsfähigkeitsgedanken axiomatische Kraft beilegen und sich damit des Nachweises der normativ-dogmatischen Geltung des Prinzips entledigen.

§ 5 übernimmt nicht unbesehen das Ergebnis der HB, sondern legt nur im Ausgangspunkt die HB für die Besteuerung zugrunde, stellt daneben aber eine Reihe v. **Sonderregeln** auf, wie diese Bilanz für ihre Besteuerungszwecke zu modifizieren ist. So enthalten § 5 Abs. 2–5 sowohl deckungsgleiche bilanzsteuerrechtl. Vorschriften (vgl. § 5 Abs. 2, Abs. 5 S. 1) für immaterielle Anlagegüter und RAP als auch v. Handelsbilanzrecht abw. eigenständige bilanzsteuerrechtl. Vorschriften im Bereich der Rückstellungsbildung (§ 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a, 4b, 5 S. 2). Schließlich schränkt § 5 Abs. 6 den Maßgeblichkeitsgrundsatz dahingehend ein, als die steuerrechtl. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über BA, über die Bewertung und über die AfA oder Substanzverringerung vorrangig zu befolgen sind. Deshalb richtet sich die Bewertung primär nach § 6. Soweit allerdings die stl. Bewertungsvorschriften lückenhaft sind, gelten die allg. Bewertungsgrundsätze des HGB (§§ 252 ff. HGB). So nimmt der BFH bspw. an, dass der handelsrechtl. AK- und HK-Begriff des § 255 HGB mit dem des § 6 übereinstimmt, sodass § 5 Abs. 6 die Maßgeblichkeit der HB für die Steuerbilanz hier nicht einschränkt.⁷

Schließlich wird v. BFH eine **teleologische Einschränkung** des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vertreten. Nach dem grundlegenden Beschl. des GrS des BFH v. 3.2.1969⁸ folge aus dem Sinn und Zweck der stl. Ge-

1 BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239.

2 ZB Hennrichs, Ubg 2009, 533; vgl. auch Weber-Grellet, DB 2009, 2402.

3 Ausf. zur systematischen Einordnung der GoB vgl. H/H/R, § 5 Anm. 160 ff.

4 Ob eine Ausschüttung gesellschaftsrechtl. zulässig ist, hängt v. der jeweiligen Rechtsform ab.

5 Stobbe, FR 2007, 361.

6 Schmidt²⁷, § 5 Rn. 27; Weber-Grellet, BB 2005, 41.

7 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 zum Begriff der AK.

8 BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291.

winnermittlung – nämlich den „vollen Gewinn“ zu erfassen –, aus den Grundgedanken, die das Verhältnis v. § 5 und § 6 beherrschen, und schließlich aus dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, dass die Bezugnahme des Abs. 1 auf die GoB allenfalls eine Bindung des Steuerrechts an handelsrechtl. Aktivierungsverbote und Passivierungsgebote bewirke. Danach soll die strikte Bindung der StB an die HB dann nicht gelten, wenn es sich um Ansatzwahlrechte handelt. Nach dieser Rspr. begründen handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte steuerrechtl. Aktivierungsgebote, während Positionen, die handelsrechtl. nur passiviert werden dürfen (Passivierungswahlrechte), als steuerrechtl. Passivierungsverbote aufgefasst werden. Der Rspr. mag entgegengehalten werden, dass hierdurch eine Abstraktion v. Handelsbilanzrecht vorgenommen wird, die angesichts des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 nicht vorhanden ist. Gerade wg. der Vielzahl steuerrechtl. Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips dürfte wohl kein Anlass bestehen, über die bestehenden Sondervorschriften hinaus jenes Prinzip einzuschränken. Handelsrechtl. Wahlrechte können aus der Steuerbilanz nur durch G eliminiert werden (Rn. 36).¹ Der BFH hat seine Rspr. auf handelsrechtl. Bewertungswahlrechte ausgedehnt. Diese führen ebenso wie Ansatzwahlrechte stl. zu Aktivierungspflichten, soweit sie nicht insgesamt oder teilw. mit stl. Wahlrechten korrespondieren.²

- 8 Unter Druck geriet der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch die Anpassung der Rechnungslegung an internationale Standards.³ Am Maßgeblichkeitsprinzip hält der Gesetzgeber fest, obwohl eine Entwicklung zu beobachten ist, die sich v. der Grundidee einer Einheitsbilanz zunehmend entfernt.⁴ Insbes. durch die Einf. des BilMoG schränkt die Einheitsbilanz den bilanzpolitischen Spielraum ein und birgt die Gefahr, steuerliche Optimierungen ungenutzt zu lassen.⁵
- 9 **2. EU-Recht.** EU-Recht hat ggü. nationalem Recht **Anwendungsvorrang**. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind handelsbilanzrechtl. Regelungen bei der steuerrechtl. Gewinnermittlung zu beachten. Darüber hinaus finden sich bilanzsteuerrechtl. Normen, die nach ihrem Wortlaut mit Bestimmungen des Handelsbilanzrechts deckungsgleich sind (§ 5 Abs. 2, Abs. 5). Schließlich werden Begriffe des Steuerbilanzrechts, wie etwa der Begriff der AK und HK (§ 6) oder nach herkömmlicher Ansicht des BFH der Begriff des WG⁶ in dem gleichen Sinne verstanden wie die entspr. handelsbilanzrechtl. Termini (§§ 246 Abs. 1; 255 Abs. 1, 2 HGB). Das **europarechtl. Problem** rührt daher, dass die HGB-Regelungen auf einer Transformation der 4. EG-RL v. 25.7.1978⁷ durch das sog. BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) beruhen. Inzwischen wurde die 4. EG-RL durch die RL 2013/34/EU v. 26.6.2013⁸ ersetzt und durch das BilRUG v. 17.7.2015⁹ in nationales Recht umgesetzt. Bereits bei der Transformation der 4. EG-RL in die allg. Vorschriften der §§ 238–263 HGB verfolgte der Gesetzgeber offenbar den Zweck, gleichlautendes Recht für Einzelkaufleute, PersGes. und KapGes. zu schaffen. Deshalb müssen diese Vorschriften „rechtsformneutral“, dh. einheitlich ausgelegt werden.¹⁰ Methodologisch verhält es sich so, dass Entscheidungen des EuGH, welche allg. Regelungen, wie etwa das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) betreffen,¹¹ nicht nur für die Rechnungslegung v. KapGes., sondern auch für Einzelkaufleute und PersGes. verbindlich sind.¹² Hieraus ergeben sich mehrere Folgeprobleme. Im Ausgangspunkt kann als gesichert gelten, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 eine eigenständige nationale Norm des Steuerrechts darstellt, über deren Anwendbarkeit der EuGH keine Entscheidungskompetenz besitzt. Das System des deutschen Bilanzsteuerrechts wird weder v. der 4. EG-RL bzw. deren Nachfolge-RL 2013/34 EU vorgegeben, noch v. einer sonstigen Harmonisierungsvorschrift gedeckt. Dies bedeutet allerdings nicht, dass eine Auslegung der bilanzsteuerrechtl. Spezialvorschriften durch den EuGH deshalb v. vornherein ausgeschlossen ist.¹³ § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 „transformiert“ nicht Handelsrecht in eigenständiges Steuerrecht, sondern verweist auf das Han-

1 Crezelius, Lehrbuch², § 8 Rn. 4.

2 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118 zur Aktivierungspflicht für Gemeinkosten nach § 255 Abs. 2 S. 3 HGB. Vgl. hierzu aber die durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679) eingefügte Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1b.

3 Vgl. zB Mayer-Wegelin, FS Ritter, 1997, 713 ff.

4 BT-Drucks. 16/10067, 32.

5 Vgl. Neumayer, BB 2011, 2411 ff. mwN.

6 BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 = FR 1988, 160; v. 26.11.1998 – IV R 52/96, FR 1999, 374 m. Anm. Luttermann = DStR 1999, 363; Schmidt³⁷, § 5 Rn. 93; aA zB Costede, StuW 1995, 115.

7 ABIEG v. 14.8.1978 Nr. L 222/11–31, geändert in ABIEG v. 4.12.1984 Nr. L 314/25.

8 ABIEU Nr. L 182, 19; vgl. hierzu Velte, GmbHR 2013, 1125.

9 BGBl. I 2015, 1245.

10 H/H/R, § 5 Anm. 45; Schön, FS Flick, 1997, 573 (580f.).

11 Vgl. EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94, DB 1996, 1400.

12 H/H/R, § 5 Anm. 45; aA Beisse, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (406f., 409), unter Aufgabe seiner früheren Auffassung in FS Budde, 1995, 82.

13 Schön, FS Flick, 1997, 573 (580) mwN; aA Ahmann, FS L. Schmidt, 1993, 269 (284f.); Weber-Grellet, StuW 1995, 336 (348ff.).

delbilanzrecht. Insofern ist nicht zu beanstanden, dass sich der EuGH für die Auslegung bilanzsteuer-rechtl. Fragen für zuständig ansieht, soweit diese v. Regelungsgehalt der EU-RL betroffen sind.¹

Der EuGH geht iErg. davon aus, dass die gesetzliche Fassung des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 eine Entscheidungs-divergenz zw. Zivil- und Finanzgerichtsbarkeit vorbehaltlich bilanzsteuerrechtl. Sondervorschriften in Fra-gen der Bilanzierung ausschließen soll.² Daraus folgt eine strikte Bindung der steuerrechtl. Gewinnermitt-lung an die Vorgaben des Handelsbilanzrechts, welche über eine schlichte argumentative Bedeutung hin-ausgeht. Wird über § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 Handelsbilanzrecht angewendet, muss folglich die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung der in Bezug genommen Vorschriften beachtet werden.³ In Zweifelsfra-gen kommt es auf die Interpretation der RL an, welche durch den EuGH zu erfolgen hat.

Soweit eine Vorschrift der §§ 238 ff. HGB über § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 richtlinienkonform ausgelegt werden muss und dies entscheidungserheblich ist, **kann** bei Auslegungszweifeln das Instanzgericht (FG) die Rechtsfrage dem EuGH vorlegen (Art. 267 Abs. 2 AEUV). Der BFH als letztinstanzliches Gericht **muss** eine Auslegungsfrage dem EuGH vorlegen, wenn Zweifel hinsichtlich der zutr. Anwendung der 4. EG-RL bestehen und diese Frage entscheidungserheblich ist (Art. 267 Abs. 3 AEUV).⁴ Es geht also nur um Fragen betr. die Gültigkeit und Auslegung der RL.⁵

IÜ verneint der BFH eine Vorlagepflicht an den EuGH immer dann, wenn es sich um eine genuin steuer-rechtl. Regelung, wie bspw. § 6, handelt,⁶ **und** soweit nicht eine KapGes. in Rede steht.⁷ Obwohl also die einschlägige Rspr. des BFH bei der Frage nach der Vorlagepflicht an den EuGH **restriktiv** orientiert ist,⁸ wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass das Verhältnis des Bilanzsteuerrechts zum Gemeinschafts-recht Anlass sein solle, über die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 nachzuden-ken.⁹ Aber das ist nur eine vordergründig plausible Argumentation, denn wenn der EuGH nicht zuständig ist für die Anwendung v. Gemeinschaftsrecht auf den jeweiligen Sachverhalt,¹⁰ kann sich daraus kein Arg. für die Abkoppelung der steuerrechtl. Gewinnermittlung v. Handelsrecht, welches regelmäßig mehr Si-cherheit als das fiskalisch motivierte Steuerbilanzrecht bietet, ergeben.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften. 1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten. Die Ge-winnermittlungen des § 4 Abs. 1 und des § 5 sind **eng miteinander verzahnt**. § 5 Abs. 1 S. 1 begründet keine eigenständige Form der Gewinnermittlung, vielmehr ergänzt die Vorschrift die des § 4 Abs. 1.¹¹ § 5 Abs. 1 S. 1 verweist wegen des für den Schluss eines Wj. anzusetzenden BV ausdrücklich auf § 4 Abs. 1 S. 1. Auch die Technik der Gewinnermittlung in Form des BV-Vergleichs ist bei beiden Gewinnermitt-lungsarten die gleiche. Nach der Systematik des G bildet § 5 eine der allg. Regelung des § 4 Abs. 1 nach-geordnete Sonderregelung. Bedeutende Unterschiede bzgl. der Rechtsfolgen sind damit allerdings nicht verbunden, weil § 5 Abs. 1 über den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung seinerseits auf den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 S. 1 ausstrahlt (§ 4 Rn. 3). In Konsequenz davon sind die besonderen handelsrechtl. GoB als allg. Grundsätze auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu berücksichti-gen. Ob sich bei einer deduktiven Ableitung der GoB (Rn. 41 f.) tatsächlich noch Unterschiede zw. „land-wirtschaftlichen“, „forstwirtschaftlichen“ oder „freiberuflichen“ GoB feststellen lassen, erscheint eher zwi-felh.¹² Nach hier vertretener Ansicht richtet sich bspw. die personelle Zurechnung v. WG auch im Bereich des § 4 Abs. 1 S. 1 einheitlich nach den unmittelbar nur im Bereich des § 5 Abs. 1 S. 1 maßgeblichen han-delsrechtl. Grundsätzen (§ 4 Rn. 71 f.).

Während sich § 4 Abs. 1 S. 1 und § 5 Abs. 1 S. 1 in materiell-rechtl. Hinsicht gegenseitig ergänzen und zu-einander in Wechselbeziehung stehen, sind sie im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich

1 EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97, FR 1999, 1184 = DStR 1999, 1645 zur Frage der Bewertung v. Rückstellungen in der HB und StB; v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 – BIAO, BStBl. II 2004, 144 = FR 2003, 561.

2 Vgl. Schön, FS Flick, 1997, 573 (580).

3 Schön, FS Flick, 1997, 573 (580 f.).

4 Vgl. Vorlagebeschl. des I. Senats des BFH an den GrS v. 9.9.1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129 = FR 1999, 132 m. Anm. Kempermann; Offerhaus, DStZ 1997, 505.

5 BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570.

6 BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 = FR 1995, 408; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 = FR 1998, 996.

7 BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = FR 2000, 826 m. Anm. Kessler/Strnad; zweifelnd Meilicke, BB 2001, 40; für ein bloßes Vorlagerecht auch Schmidt³⁷, § 5 Rn. 3.

8 BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, FR 2001, 356; v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = FR 2000, 826 m. Anm. Kessler/Strnad betr. eigenständige steuerrechtl. Regelung.

9 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 114 f. mwN.

10 EuGH v. 18.10.1990 – Rs. 299/88, Slg. 1990, I-3763.

11 H/H/R, § 5 Anm. 90 mwN.

12 K/S/M, § 5 Rn. A 38.

scharf voneinander abzugrenzen. § 5 gilt für **Gewerbetreibende**, die nach inländ. Recht gesetzlich verpflichtet sind – eine vertragliche Pflicht reicht nicht aus –, „Bücher“ zu führen und „regelmäßig Abschlüsse zu machen“, oder dies freiwillig tun (Rn. 16). Bilanzierende LuF und Freiberufler unterfallen ausschließlich § 4 Abs. 1 S. 1.

- 15 Im Vergleich zur **Überschussrechnung** des § 4 Abs. 3 unterscheidet sich der BV-Vergleich des § 5 in sachlicher Hinsicht im Wesentlichen durch das zeitlich verzögerte Wirksamwerden der Geldrechnung. Die BE und BA sind bei § 4 Abs. 3 grds. erst im Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses zu berücksichtigen, während im Bereich des § 5 die entspr. Vorgänge vorgezogen sind. IÜ ergeben sich aufgrund des Grundsatzes der sog. **Gesamtgewinnungleichheit** keine sachlichen Unterschiede (§ 4 Rn. 11; vgl. auch zum gewillkürten BV § 4 Rn. 137).
- 16 Gewerbetreibende, die gesetzlich buchführungspflichtig sind, müssen ihren Gewinn **zwingend** nach § 5 ermitteln. Soweit eine entspr. Verpflichtung nicht besteht, eröffnet das G dem nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden ein **Wahlrecht**, sich für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 5 zu entscheiden, indem er freiwillig Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht. Bzgl. des Übergangs zum BV-Vergleich bei Betriebsveräußerung bzw. BetrAufg. vgl. § 4 Rn. 254. Ein weiteres Wahlrecht sieht das G bei der Gewinnermittlung aus dem Betrieb v. Handelsschiffen vor, für die ab 1999 wahlweise eine ertragsunabhängige sog. Tonnagesteuer eingeführt worden ist (§ 5a).¹ Auch hierbei dient eine MU'schaft iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 als Gewinnermittlungssubjekt (§ 5a Abs. 4a S. 1). In dem nach § 5a Abs. 1 pauschal ermittelten Gewinn sind lediglich die Gewinnanteile der G'ter enthalten. Dieser wird den Gesellschaftern gem. § 5a Abs. 4a S. 2 entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zugerechnet. Nach S. 3 sind Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 im Anschluss hinzuzurechnen und somit der regulären Besteuerung zu unterziehen. Dies gilt auch für die einem K'disten gezahlte Befrachtungskommission, wenn es sich dabei um eine Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 handelt.²
- 17 Die Gewinnermittlungen nach § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 schließen sich gegenseitig aus. Steuersubjekte mit gewerblichen Einkünften, die weder nach Handels- noch nach Steuerrecht buchführungs- und abschlusspflichtig sind, haben ein **Wahlrecht** zw. den beiden Gewinnermittlungsarten. Wenn eine Gewinnermittlung freiwillig nach § 5 erfolgen soll, sind entspr. den handelsrechtl. Vorgaben Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen. Bilanziert der StPfl., handelt es sich um eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1, so dass eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ausscheidet. Werden demgegenüber keine Bücher geführt und keine Abschlüsse aufgestellt, kann eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 nicht stattfinden, weil schon eine EB fehlt. Wird eine EB erstellt und eine Buchführung eingerichtet, liegt darin die Wahl der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich.³ Werden nur BA und BE aufgezeichnet, hat sich die StPfl. für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entschieden.⁴ Praktisch problematisch ist oftmals, wann eine ordnungsmäßige Buchführung gegeben ist. IERG. führt die Art der Aufzeichnungen also zu § 4 Abs. 3 oder § 5 Abs. 1. All dies setzt voraus, dass der StPfl. das Bewusstsein der Einkunftserzielung für Einkünfte aus GewBetr. hat. War er dagegen der Ansicht, gar keine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, hatte er auch keine Veranlassung, seinen Gewinn aus GewBetr. zu ermitteln, sodass eine Wahl zw. den verschiedenen Gewinnermittlungsmöglichkeiten nicht denkbar ist.⁵ Bedeutung hat das insbes. für einen später festgestellten gewerblichen Grundstückshandel; hier kommt nur § 5 Abs. 1 in Betracht, da das Wahlrecht nicht im Nachhinein ausgeübt werden kann.
- 18 **2. Verhältnis zu §§ 140, 141 AO.** Die steuerrechtl. Buchführungspflichten einschl. der erforderlichen Abschlusspflichten und die ergänzenden Pflichten, Aufzeichnungen zu führen, können in **abgeleitete** und **originäre** Pflichten systematisiert werden.⁶ Die abgeleiteten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind in außersteuerrechtl. Vorschriften normiert und werden über die Transformationsvorschrift des § 140 AO zu steuerrechtl. Pflichten. Originäre steuerrechtl. Buchführungspflichten ordnet § 141 AO an. Originäre steuerrechtl. Aufzeichnungspflichten sind in §§ 143, 144 AO (Wareneingang/-ausgang) und in Einzelsteuergesetzen (zB §§ 4 Abs. 7, 6 Abs. 2, 7a Abs. 8, § 22 UStG) geregelt.
- 19 Da § 5 Abs. 1 nicht v. steuergesetzlichen Pflichten spricht, sondern allg. an gesetzliche Pflichten anknüpft, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ist bei Kaufleuten die Buchführungs- und Abschlusspflicht unabhängig v. § 140 AO schon aus dem Handelsrecht selbst abzuleiten. Allerdings kommt

1 Eingefügt durch das SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998, BGBl. I 1998, 2860; vgl. hierzu BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614.

2 BFH v. 14.3.2012 – IV B 7/11, BFH/NV 2012, 1121 Rn. 5f.

3 BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BStBl. II 2017, 154 Rn. 19 = FR 2017, 93 m. Anm. Kanzler.

4 BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 Rn. 16.

5 BFH v. 21.7.2009 – X R 46/08, BFH/NV 2010, 186.

6 Vgl. auch H/H/R, § 5 Anm. 213.

§ 140 AO insofern eine eigenständige Bedeutung zu, als die Vorschrift auch denjenigen handelsrechtl. Buchführungs- und Abschlusspflichten eine steuerrechtl. Verbindlichkeit auferlegt, die in ihren Anforderungen über die handelsrechtl. GoB hinausgehen sollten.¹

§ 141 AO verpflichtet gewerbliche Unternehmer sowie LuF zur Führung v. Büchern und zur Vornahme v. Abschlüssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen, wenn der Betrieb nach den Feststellungen der FinBeh. nach Umsätzen, Wirtschaftswert oder Gewinn eine bestimmte Mindestgröße überschreitet. Die Grenzen betragen bei **Umsätzen** einschl. stfreier Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, mehr als 600 000 Euro im Kj. (§ 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) oder einen **Gewinn** aus GewBetr. bzw. LuF v. mehr als 60 000 Euro im Wj. bzw. Kj. (§ 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 5 AO).² Der sog. **Wirtschaftswert** selbst bewirtschafteter LuF Flächen gem. § 46 BewG begründet eine steuerrechtl. Buchführungspflicht, wenn dieser die Grenze v. 25 000 Euro überschreitet (§ 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO). Inhaltlich knüpft die Buchführungspflicht des § 141 AO für Gewerbetreibende weitgehend an die allg. handelsrechtl. Buchführungspflicht für Kaufleute an. So ordnet § 141 Abs. 1 S. 2 AO die sinngemäße Anwendung der §§ 238, 240–242 Abs. 1 und der §§ 243–256 HGB an, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Letzteres ist der Fall, soweit die Sondervorschriften des § 5 Abs. 2–7 oder § 6 einschlägig sind. Da auf § 242 Abs. 2 HGB ausdrücklich kein Bezug genommen wird, ist im Bereich des § 141 AO weder eine GuV noch eine damit zusammenhängende doppelte Buchführung erforderlich. Es reicht mithin eine einfache Buchführung aus.

3. Verhältnis zu Betriebsveräußerungs- bzw. -aufgabetatbeständen. § 5 findet lediglich für den **Ifd. Gewinn** aus GewBetr. Anwendung. Im Falle der Betriebsveräußerung oder BetrAufg. (§ 16 Abs. 1 und 3) ist der hieraus resultierende Gewinn (Verlust) nach den speziellen Regeln des § 16 Abs. 2 zu bestimmen, wobei das G in § 16 Abs. 2 S. 2 hinsichtlich der Ermittlung des BV zum Veräußerungs-/Aufgabezeitpunkt wiederum an § 5 anknüpft.

4. Verhältnis zu IAS/IFRS. Die International Accounting Standards (**IAS**) bzw. International Financial Reporting Standards (**IFRS**) haben mit der stl. Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (derzeit) rechtl. nichts gemein. Sie sind auch ohne Relevanz für die GoB.³ Es handelt sich zwar um innerstaatliche Rechtsnormen, soweit die EU-Kommission sie in einem sog. Komitologieverfahren übernommen hat. Bedeutsam sind sie derzeit aber nur im Rahmen v. § 4h (Zinsschranke, vgl. hierzu § 4h Abs. 2 S. 8ff.) und iRv. § 315a HGB (Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen) und § 325 Abs. 2a HGB (Einzelabschluss, insoweit aber nur für Zwecke der Offenlegung).⁴ Der Einfluss der IFRS auf die stl. Gewinnermittlung erschöpft sich nach wie vor letztlich in einer rechtspolitischen Diskussion dergestalt, ob der nationale Gesetzgeber die IFRS in innerstaatliches Recht (voll-)inhaltslich übernehmen bzw. sich hieran zumindest orientieren sollte.⁵

B. Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 S. 1

1. Buchführungspflicht. § 5 Abs. 1 S. 1 setzt eine nach inländ. Recht bestehende **gesetzliche Verpflichtung** – eine vertragliche Pflicht reicht nicht aus –⁶ voraus, „Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen“. Eine solche Pflicht folgt aus den handelsrechtl. Vorschriften über die Buchführungspflicht, die gem. § 140 AO auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen sind, oder aus der steuerrechtl. Vorschrift des § 141 AO. „Bücher“ sind Handelsbücher iSd. §§ 238, 239 HGB und § 141 Abs. 1 AO. Sonstige Aufzeichnungsvorschriften der Steuer- und Zollgesetze, die keine Jahresabschlüsse verlangen, begründen keine Buchführungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1. Die Vorschrift findet ebenso Anwendung bei **freiwilliger** Buchführung und Bilanzierung (eines Gewerbetreibenden), § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 Alt. 2.

Nach § 158 AO hat die formell ordnungsgemäße Buchführung die **Vermutung** der materiellen und inhaltlichen Ordnungsmäßigkeit für sich, und sie ist dann der Besteuerung zugrunde zu legen. Allerdings verliert diese Vermutung ihre Wirkung, wenn seitens des FA – bspw. durch Verprobungen – nachgewiesen wird, dass es unwahrscheinlich ist, dass das gezeigte Ergebnis mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt. Die Buchführung kann aber nur dann ganz oder teilw. verworfen werden, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig ist.⁷ Die Feststellungslast für die steuererhöhenden Tatsachen trägt das FA.⁸ Eine Überprüfung der Buchhaltung kann auch mittels einer Vermögenszuwachs-

1 K/S/M, § 5 Rn. A 212.

2 Die neuen Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen v. 600 000 Euro bzw. 60 000 Euro gelten für Kj./Wj. ab dem 1.1.2016 (BürokratieentlastungsG v. 28.7.2015, BGBl. I 2015, 1400).

3 BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215 Rn. 23 = FR 2011, 231; H/H/R, § 5 Anm. 22.

4 Blümich, § 5 Rn. 105.

5 Vgl. ausf. zum Diskussionsstand Blümich, § 5 Rn. 105a mwN.

6 H/H/R, § 5 Anm. 211.

7 BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 = FR 1998, 74.

8 BFH v. 9.8.1991 – III R 129/85, BStBl. II 1992, 55 = FR 1992, 198 m. Anm. Kempermann = FR 1992, 22.

rechnung oder einer Geldverkehrsrechnung vorgenommen werden,¹ wobei dann v. FA nachzuweisen ist, dass der Vermögenszuwachs nicht aus einer anderen Einkunftsquelle herrührt.²

- 25 In Konsequenz einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung sind nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilw. zu **schätzen**. Diese Schätzung wird im Falle der Buchführungs- und Abschlusspflicht nach den Regeln des BV-Vergleichs (§ 4 Abs. 1) und nicht nach Maßgabe der EÜR (§ 4 Abs. 3) vorgenommen.³ Bei diesem BV-Vergleich sind die materiellen GoB heranzuziehen.⁴ Eine Methode der Schätzung stellt der – insbes. bei Gastronomiebetrieben angewandte – sog. **Zeitreihenvergleich** dar, wonach auf Basis wöchentlicher Einnahmen und Wareneinkäufe jeweils ein (wöchentlicher) Rohgewinnaufschlagssatz ermittelt wird. Der hierbei ermittelte höchste Rohgewinnaufschlagssatz eines Zehn-Wochen-Zeitraums dient sodann als Schätzungsbasis für das gesamte Jahr. Der BFH hat mit Urteil v. 25.3.2015⁵ hierzu ausführlich Stellung genommen und den Anwendungsbereich des Zeitreihenvergleichs als Schätzungsmethode massiv eingeschränkt: (1) Ist die Buchführung formell ordnungsgemäß oder liegen nur geringfügige formelle Mängel vor, so ist der Zeitreihenvergleich zum Nachweis materieller Mängel grds. ungeeignet. (2) Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß, können aber materielle Fehler nicht konkret nachgewiesen werden, so sind vorrangig andere Schätzungsmethoden anzuwenden. Stehen diese nicht zur Verfügung, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs als Anhaltspunkt für die Höhe etwaig erforderlicher Hinzuschätzungen dienen. (3) Nur dann, wenn bereits aus anderen Gründen feststeht, dass die Buchführung materiell unrichtig ist, können die Ergebnisse eines solchen – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs zur Ermittlung der Höhe der konkreten Hinzuschätzung herangezogen werden; dies setzt jedoch voraus, dass die materielle Unrichtigkeit eine einzelfallabhängige „Bagatellschwelle“ überschreitet.⁶
- 26 **II. Gewerbliches Unternehmen.** § 5 Abs. 1 S. 1 gilt nur für **Gewerbetreibende**. Erforderlich ist die Führung eines gewerblichen Unternehmens iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3. Ob ein Handelsgewerbe iSd. §§ 1, 2 HGB bzw. eine handelsrechtl. Buchführungspflicht besteht, ist unerheblich. Demzufolge erzielt eine rein vermögensverwaltende PersGes. in der Rechtsform der KG (vgl. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 S. 1, 6 HGB) nach dem System des EStG Einkünfte aus VuV nach § 21, welche nach dem Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln sind (vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2);⁷ handelsrechtl. besteht indes Buchführungspflicht.⁸ Liegt umgekehrt estrechtl. ein GewBetr. vor, muss der Gewinn auch dann nach § 5 ermittelt werden, wenn zwar nicht handelsrechtl., wohl aber nach § 141 AO Buchführungspflicht gegeben ist oder freiwillig Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht werden.
- 27 Einkünfte aus GewBetr. iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 sind Einkünfte aus „gewerblichen Unternehmen“. Die Vorschrift betrifft unmittelbar **nat. Pers.**, die unbeschränkt oder beschränkt estpfl. sind (vgl. § 1). Über die Verweisungstechnik der §§ 7, 8 KStG gilt sie auch für **jur. Pers.** (Körperschaften), insbes. für inländ. KapGes., bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus GewBetr. zu behandeln sind (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Zu den Einkünften aus GewBetr. gehören des Weiteren die Gewinnanteile **gewerblicher MÜer** einschl. bestimmter Sondervergütungen bzw. Sonderbetriebsergebnisse (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2). Der ESt unterliegt der Gewinnanteil des MÜers, der allerdings nicht durch einen Vermögensvergleich der einzelnen G'ter, sondern durch einen Vermögensvergleich der Ges. auf der Grundlage der aus der HB abgeleiteten Steuerbilanz der Ges. zu ermitteln ist.⁹ „Subjekt der Gewinnermittlung“ nach § 5 und folglich Gewerbetreibende ist demnach die PersGes. und eben nicht der einzelne G'ter (§ 15 Rn. 164ff.).¹⁰ Im Hinblick auf die Gewinnermittlung des Sonder-BV hat der BFH entschieden, dass hierfür die handelsrechtl. GoB iSd. § 5 Abs. 1 S. 1 zu beachten sind, obgleich der Ermittlung keine HB zugrunde liegt.¹¹ Nach inzwischen hM sind auch die Bezüge des phG'ter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 nach § 5 zu ermitteln.¹²

1 Vgl. hierzu auch BFH v. 31.1.2014 – X B 52/13, BFH/NV 2014, 860 Rn. 97.

2 Vgl. BFH v. 8.11.1989 – X R 178/87, BStBl. II 1990, 268 = FR 1990, 305; v. 28.5.1986 – I R 265/83, BStBl. II 1986, 732 = FR 1986, 518.

3 BFH v. 3.7.1991 – X R 163/164/87, BStBl. II 1991, 802 = FR 1991, 598.

4 BFH v. 30.9.1980 – VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301 = FR 1981, 148.

5 BFH v. 25.3.2015 – X R 20/13, BStBl. II 2015, 743; vgl. auch *Kulosa*, DB 2015, 1797.

6 Dies. Einschränkungen gelten bei der sog. Quantilsschätzung (BFH v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFH/NV 2017, 1204 Rn. 108ff.).

7 Einkünfte aus GewBetr. kämen allerdings bei gewerblicher Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 in Betracht.

8 *H/H/R*, § 5 Anm. 212.

9 BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 = FR 1981, 199; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

10 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 619.

11 BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 = FR 1992, 726; v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 = FR 1998, 652.

12 BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 = FR 1989, 656; *Schmidt*³⁷, § 15 Rn. 891.

III. Beginn und Ende der Buchführungspflicht.¹ Beim **Ist-Kfm.** iSv. § 1 Abs. 1 HGB beginnt die handelsrechtl. und folglich über § 140 AO auch die steuerrechtl. Buchführungspflicht mit den ersten Vorbereitungshandlungen; auf diesen Zeitpunkt hat der Kfm. eine EB zu erstellen. Anderes gilt nur, wenn das Unternehmen nicht auf einen Betrieb im Umfang des § 1 Abs. 2 HGB angelegt ist oder seine Entfaltung zu einem solchen Betrieb nicht alsbald bevorsteht (Bsp. der kleine Eck-Kiosk). Bei **Kann-Kaufleuten** (§ 2 HGB) sowie kann-kfm. **PersGes.** (§ 6 Abs. 1 HGB) beginnt die Buchführungspflicht dagegen erst mit der Eintragung ins Handelsregister.

Die handelsrechtl. Buchführungspflicht **endet** bei nat. Pers. grds. mit der Beendigung des GewBetr. (idR. Betriebsveräußerung oder -aufgabe). Auch ohne einen stl. Beendigungstatbestand endet die Pflicht für Ist-Kaufleute, sofern der Umfang des Geschäftsbetriebs nachhaltig – dh. an zwei Stichtagen – unter die Grenzen des § 241a S. 1 HGB zurückgegangen ist. Bei Kann-Kaufleuten und kann-kfm. PersGes. endet die Buchführungspflicht zeitlich vorher bereits mit der Löschung im Handelsregister. Während der **Liquidationsphase** einer KapGes. oder PersGes. bleibt deren Buchführungspflicht bestehen.² Ein **Insolvenzverfahren** entpflichtet den Kfm. nicht v. der Buchführung und Bilanzierung; die Pflicht besteht vielmehr fort und ist v. Insolvenzverwalter zu erfüllen (vgl. § 155 Abs. 1 S. 2 InsO).³

Besteht zwar nach Handelsrecht keine Buchführungs- und Abschlusspflicht, wohl aber originär nach Steuerrecht infolge des Überschreitens einer der in § 141 Abs. 1 S. 1 AO genannten Grenzwerte, wird die Buchführungs-/Abschlusspflicht durch die entspr. Mitteilung der FinBeh. ausgelöst.⁴ Die Pflicht ist vom Beginn des Wj. an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung der Behörde folgt, § 141 Abs. 2 S. 1 AO (Bsp. Mitteilung des FA v. 1.7.01; Beginn der Buchführungspflicht ab 1.1.02). Stellt das FA zu einem späteren Zeitpunkt ggü. dem StPfl. fest, dass die relevanten Grenzwerte des § 141 Abs. 1 S. 1 AO unterschritten werden, endet die stl. Buchführungspflicht mit Ablauf des Wj., das auf das Wj. der entspr. Feststellung folgt, § 141 Abs. 2 S. 2 AO (Bsp.: Mitteilung des FA v. 1.10.04; Ende der Buchführungspflicht mit Ablauf des 31.12.05). Freiwillige Buchführung bleibt selbstredend weiter möglich.

IV. Buchführungspflicht und Auslandsbeziehungen. Die Regeln zur Buchführungs- und Abschlusspflicht gelten grds. auch für grenzüberschreitende Sachverhalte. § 5 ist zum einen anzuwenden, wenn es um die Ermittlung v. Gewinnen **ausländ. Betriebsstätten** geht, soweit diese für die inländ. Besteuerung unbeschränkt estpfl. oder kstpfl. Pers. v. Bedeutung sind;⁵ ausländ. Handels- und Steuerrecht bleibt unberücksichtigt.⁶ Bei beschränkt stpfl. Pers. findet § 5 zur anderen Anwendung, wenn ein inländ. GewBetr. iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2a besteht.⁷ Die ergänzend erforderliche Buchführungspflicht folgt aus dem Handelsrecht, wenn die Betriebsstätte Zweigniederlassung iSd. §§ 13d–g HGB ist (vgl. § 140 AO).⁸ Soweit der Jahresabschluss nach ausländ. Vorschriften erstellt wird, muss nach § 242 HGB für die Zweigniederlassung kein eigenständiger Jahresabschluss nach deutschen Vorschriften erstellt werden.⁹ Das Steuerrecht schreibt eine Buchführungspflicht vor, wenn die Grenzen v. Umsatz, BV oder Gewinn gem. § 141 Abs. 1 S. 1 AO überschritten sind.¹⁰ § 5 ist schließlich einschlägig, wenn für die inländ. Betriebsstätte förmlich Bücher geführt und Abschlüsse gemacht werden.

C. Rechtsfolge: Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Literatur: Beisse, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Hundert Jahre „GoB“, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385; Frystatzki, Going-Concern-Bilanzierung bei Vorliegen von Insolvenzgründen, DStR 2017, 1494; Haller/Ferstl/Löffelmann, Die „einheitliche“ Erstellung von Handels- und Steuerbilanz, DB 2011, 885; Hennrichs, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533; Hennrichs/Schulze-Osterloh, Das Fortführungsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB im Lichte der EU-Bilanz-Richtlinie, DStR 2018, 1731; Mader/Seitz, Unternehmensfortführung („Going concern“) – Prämissen, Prinzip oder Prognose, DStR 2018, 1933; Mathiak, Unmaßgeblichkeit v. kodifiziertem Handelsrechnungslegungsrecht für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung?, FS Beisse, 1997, 323; Meurer, Anmerkung zu BMF: Bilanzsteuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme von schuldrechtlichen Verpflichtungen, BB 2011, 1714; Neumayer, Gesell-

1 Vgl. ausf. Blümich, § 5 Rn. 122 ff.

2 BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298 = FR 2007, 968; v. 17.7.2008 – I R 12/08, BStBl. II 2009, 160.

3 BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 = FR 2003, 1123.

4 Es handelt sich um einen rechtsgestaltenden, selbständig anfechtbaren VA; vgl. BFH v. 15.10.2015 – I B 93/15, BStBl. II 2016, 66 Rn. 5 = FR 2016, 282.

5 BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, DStR 2015, 629 Rn. 6.

6 BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57 = FR 1990, 58; (unklar) BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 = FR 1996, 600; vgl. dazu Schmidt, FS Beisse, 1997, 461 ff.

7 BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 = FR 1998, 474.

8 BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 = FR 2009, 308.

9 Näher dazu H/H/R, § 5 Anm. 212 aE.

10 Vgl. dazu näher H/H/R, § 5 Anm. 213.