

Neues aus Wissenschaft und Lehre

**Jahrbuch der Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf 2008/2009**

Heinrich Heine
HEINRICH HEINE
UNIVERSITÄT
DÜSSELDORF



d|u|p

düsseldorf university press

**Jahrbuch der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf
2008/2009**

**Jahrbuch der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf
2008/2009**

**Herausgegeben vom Rektor
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
Univ.-Prof. Dr. Dr. H. Michael Piper**

**Konzeption und Redaktion:
Univ.-Prof. em. Dr. Hans Süßmuth**

d|u|p

© düsseldorf university press, Düsseldorf 2010
Einbandgestaltung: Monika Uttendorfer
Titelbild: Leben auf dem Campus
Redaktionsassistentz: Georg Stüttgen
Beratung: Friedrich-K. Unterweg
Satz: Friedhelm Sowa, L^AT_EX
Herstellung: WAZ-Druck GmbH & Co. KG, Duisburg
Gesetzt aus der Adobe Times
ISBN 978-3-940671-33-2

Inhalt

Vorwort des Rektors	13
Gedenken	15
Hochschulrat	17
ULRICH HADDING und ERNST THEODOR RIETSCHEL 18 Monate Hochschulrat der Heinrich-Heine-Universität: Sein Selbstverständnis bei konkreten, strategischen Entscheidungsvorgängen	19
Rektorat	25
H. MICHAEL PIPER Ein Jahr des Aufbruchs	27
Medizinische Fakultät	
<i>Dekanat</i>	33
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	35
JOACHIM WINDOLF (Dekan) Bericht der Medizinischen Fakultät	41
MALTE KELM, MIRIAM CORTESE-KROTT, ULRIKE HENDGEN-COTTA und PATRICK HORN Stickstoffmonoxid und Nitrit als Mediatoren im kardiovaskulären System: Synthesewege, Speicherformen und Wirkmechanismen	49
JULIA SZENDRÖDI und MICHAEL RODEN Die Bedeutung der mitochondrialen Funktion für die Entstehung von Insulinresistenz und Typ-2-Diabetes	63
BETTINA POLLOK, MARKUS BUTZ, MARTIN SÜDMEYER, LARS WOJTECKI und ALFONS SCHNITZLER Funktion und Dysfunktion motorischer Netzwerke	81
WOLFGANG JANNI, PHILIP HEPP und DIETER NIEDERACHER Der Nachweis von isolierten Tumorzellen in Knochenmark und Blut von Patientinnen mit primärem Mammakarzinom – Standardisierte Methodik und klinische Relevanz	95
ROBERT RABENALT, VOLKER MÜLLER-MATTHEIS und PETER ALBERS Fortschritte in der operativen Behandlung des Prostatakarzinoms	111

MARCUS JÄGER, CHRISTOPH ZILKENS und RÜDIGER KRAUSPE Neue Materialien, neue Techniken: Hüftendoprothetik am Anfang des 21. Jahrhunderts	121
CHRISTIAN NAUJOKS, JÖRG HANDSCHEL und NORBERT KÜBLER Aktueller Stand des osteogenen Tissue-Engineerings.....	137
ULLA STUMPF und JOACHIM WINDOLF Alterstraumatologie: Herausforderung und Bestandteil der Zukunft in der Unfallchirurgie	153
ALFONS LABISCH Die säkularen Umbrüche der Lebens- und Wissenschaftswelten und die Medizin – Ärztliches Handeln im 21. Jahrhundert	161
Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät	
<i>Dekanat</i>	175
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	177
ULRICH RÜTHER (Dekan) Die Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät im Jahr 2008/2009	181
FRITZ GRUNEWALD Primzahlen und Kryptographie	185
WILLIAM MARTIN Hydrothermalquellen und der Ursprung des Lebens	203
PETER WESTHOFF C4-Reis – Ein Turbolader für den Photosynthesemotor der Reispflanze	217
MICHAEL BOTT, STEPHANIE BRINGER-MEYER, MELANIE BROCKER, LOTHAR EGGELING, ROLAND FREUDL, JULIA FRUNZKE und TINO POLEN Systemische Mikrobiologie – Etablierung bakterieller Produktionsplattformen für die Weiße Biotechnologie	227
SUSANNE AILEEN FUNKE und DIETER WILLBOLD Frühdiagnose und Therapie der Alzheimerschen Demenz	243
ECKHARD LAMMERT Die Langerhanssche Insel und der Diabetes mellitus	251
THOMAS KLEIN Was kann man von der Fliegenborste lernen?	261
REINHARD PIETROWSKY und MELANIE SCHICHL Mittagsschlaf oder Entspannung fördern das Gedächtnis	275
PETER PROKSCH, SOFIA ORTLEPP und HORST WEBER Naturstoffe aus Schwämmen als Ideengeber für neue <i>Antifouling</i> -Wirkstoffe	281

STEPHAN RAUB, JENS ECKEL, REINHOLD EGGER und STEPHAN OLBRICH Fortschritte in der Forschung durch Hochleistungsrechnen – Kooperation von IT-Service, Informatik und Physik	291
Philosophische Fakultät	
<i>Dekanat</i>	305
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	307
HANS T. SIEPE (Dekan) Die Philosophische Fakultät im Spiegel der Publikationen ihrer Mitglieder	309
BRUNO BLECKMANN Römische Politik im Ersten Punischen Krieg	315
RICARDA BAUSCHKE-HARTUNG Minnesang zwischen Gesellschaftskunst und Selbstreflexion im Alter(n)sdiskurs – Walthers von der Vogelweide „Sumerlaten“-Lied	333
HENRIETTE HERWIG Altersliebe, Krankheit und Tod in Thomas Manns Novellen <i>Die Betrogene</i> und <i>Der Tod in Venedig</i>	345
ROGER LÜDEKE Die Gesellschaft der Literatur. Ästhetische Interaktion und soziale Praxis in Bram Stokers <i>Dracula</i>	361
SIMONE DIETZ Selbstdarstellungskultur in der massenmedialen Gesellschaft	383
MICHIKO MAE Integration durch „multikulturelle Koexistenz“, durch „Leitkultur“ oder durch eine „transkulturelle Partizipationsgesellschaft“?	393
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät	
<i>Dekanat</i>	411
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	413
GUIDO FÖRSTER (Dekan) und DIRK SCHMIDTMANN Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die steuerliche Gewinnermittlung	415
HEINZ-DIETER SMEETS Finanzkrise – Schrecken ohne Ende?	433
PETER LORSCHIED Praxisorientierte Besonderheiten der Statistik im Düsseldorfer Bachelorstudiengang „Betriebswirtschaftslehre“	457

Juristische Fakultät

<i>Dekanat</i>	467
DIRK LOOSCHELDERS (Dekan)	
Neuregelung der Obliegenheiten des Versicherungsnehmers durch das Versicherungsvertragsgesetz 2008	469
HORST SCHLEHOFER	
Die hypothetische Einwilligung – Rechtfertigungs- oder Strafrechtsausschließungsgrund für einen ärztlichen Eingriff?	485
ANDREW HAMMEL	
Strategizing the Abolition of Capital Punishment in Three European Nations	497

Partnerschaften der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

JIRÍ PEŠEK	
Die Partnerschaft zwischen der Karls-Universität Prag und der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	513

**Gesellschaft von Freunden und Förderern der
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf e.V.**

OTHMAR KALTHOFF	
Jahresbericht 2008	525
GERT KAISER und OTHMAR KALTHOFF	
Die wichtigsten Stiftungen der Freundesgesellschaft	527

Forscherguppen an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

KLAUS PFEFFER	
Die Forschergruppe 729 „Anti-infektiöse Effektorprogramme: Signale und Mediatoren“	535
PETER WERNET und GESINE KÖGLER	
Die DFG-Forschergruppe 717 „Unrestricted Somatic Stem Cells from Hu- man Umbilical Cord Blood (USSC)“/„Unrestringierte somatische Stamm- zellen aus menschlichem Nabelschnurblut“	545

Beteiligungen an Forschungsgruppen

DIETER BIRNBACHER	
Kausalität von Unterlassungen – Dilemmata und offene Fragen	565

Sofja Kovalevskaja-Preisträger

KARL SEBASTIAN LANG	
Das lymphozytäre Choriomeningitisvirus – Untersucht mittels eines Mausmodells für virusinduzierte Immunpathologie in der Leber	583

Graduiertenausbildung an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

- SONJA MEYER ZU BERSTENHORST, KARL-ERICH JAEGER und
JÖRG PIETRUSZKA
CLIB-Graduate Cluster Industrial Biotechnology:
Ein neuer Weg zur praxisnahen Doktorandenausbildung 597
- JOHANNES H. HEGEMANN und CHRISTIAN DUMPITAK
Strukturierte Promotionsförderung in der Infektionsforschung durch die
Manchot Graduiertenschule „Molecules of Infection“ 607

Nachwuchsforschergruppen an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

- ULRICH HEIMESHOFF und HEINZ-DIETER SMEETS
Empirische Wettbewerbsanalyse 623
- WOLFGANG HOYER
Selektion und Charakterisierung von Bindeproteinen
für amyloidogene Peptide und Proteine 631

Interdisziplinäre Forscherverbände an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

- ULRICH VON ALEMANN und ANNIKA LAUX
Parteimitglieder in Deutschland.
Die Deutsche Parteimitgliederstudie 2009 641
- JULIA BEE, REINHOLD GÖRLING und SVEN SEIBEL
Wiederkehr der Folter? Aus den Arbeiten einer interdisziplinären Studie
über eine extreme Form der Gewalt, ihre mediale Darstellung und ihre
Ächtung 649
- KLAUS-DIETER DRÜEN und GUIDO FÖRSTER
Düsseldorfer Zentrum für
Unternehmensbesteuerung und -nachfolge 663
- KLAUS-DIETER DRÜEN
Der Weg zur gemeinnützigen (rechtsfähigen) Stiftung –
Stiftungszivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten
und steuerrechtliche Vorgaben 665
- GUIDO FÖRSTER
Steuerliche Rahmenbedingungen für Stiftungsmaßnahmen 677

Kooperation der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und des Forschungszentrums Jülich

- ULRICH SCHURR, UWE RASCHER und ACHIM WALTER
Quantitative Pflanzenwissenschaften – Dynamik von Pflanzen
in einer dynamischen Umwelt am Beispiel der Schlüsselprozesse
Photosynthese und Wachstum 691

Ausgründungen aus der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

DETLEV RIESNER und HANS SÜSSMUTH

Die Gründung des Wissenschaftsverlags *düsseldorf university press
GmbH* 709

Zentrale Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Zentrale Universitätsverwaltung

JAN GERKEN

Der Umstieg auf das kaufmännische Rechnungswesen:
Die Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf nutzt als
Vorreiter die Chancen der Hochschulautonomie 729

Universitäts- und Landesbibliothek

IRMGARD SIEBERT

Sammelleidenschaft und Kulturförderung.
Die Schätze der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf 737

GABRIELE DREIS

Das Kulturgut Buch für die Zukunft bewahren:
Bestandserhaltung in der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf ... 751

Zentrum für Informations- und Medientechnologie

MANFRED HEYDTHAUSEN und ROBERT MONSER

Die Entwicklung eines Portals für
die Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf 769

STEPHAN RAUB, INGO BREUER, CHRISTOPH GIERLING und STEPHAN
OLBRICH

Werkzeuge für Monitoring und Management von Rechenclustern –
Anforderungen und Entwicklung des Tools <myJAM/> 783

Sammlungen in der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf

KATHRIN LUCHT-ROUSSEL

Die Düsseldorfer Malerschule in der
Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf 795

Ausstellungen

ANDREA VON HÜLSEN-ESCH

Jüdische Künstler aus Osteuropa und die
westliche Moderne zu Beginn des 20. Jahrhunderts 813

JENS METZDORF und STEFAN ROHRBACHER

„Geschichte in Gesichtern“ 827

Geschichte der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

SVENJA WESTER und MAX PLASSMANN

Die Aufnahme des klinischen Unterrichts an der
Akademie für praktische Medizin im Jahr 1919 853**Forum Kunst**

HANS KÖRNER

Frömmigkeit und Moderne.
Zu einem Schwerpunkt in Forschung und Lehre
am Seminar für Kunstgeschichte 865**Chronik der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf**

ROLF WILLHARDT

Chronik 2008/2009 897

Campus-Orientierungsplan 919**Daten und Abbildungen aus dem
Zahlenspiegel der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf** 925**Autorinnen und Autoren** 937

GUIDO FÖRSTER (Dekan) und DIRK SCHMIDTMANN

Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die steuerliche Gewinnermittlung

Einleitung

Am 29. Mai 2009 ist das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)¹ mit dem Ziel in Kraft getreten, die Rechnungslegungsregeln des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) gleichwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative fortzuentwickeln. Gleichzeitig sollen die Unternehmen von unnötigen Kosten entlastet werden. An den Eckpunkten des bewährten HGB-Bilanzrechts und dem bisherigen System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) will das Gesetz festhalten. Der handelsrechtliche Jahresabschluss bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.²

Der Beitrag behandelt die Auswirkungen des BilMoG auf die steuerliche Gewinnermittlung. Diese sind wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in hohem Maße von den Änderungen des handelsrechtlichen Einzelabschlusses abhängig.³ Nicht betrachtet werden Änderungen, die sich durch das BilMoG in anderen Bereichen ergeben, sowie rein handelsrechtliche Modifikationen, die sich auf den Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Einkommensteuergesetz (EStG) auswirken können⁴ und daher mittelbare steuerliche Bedeutung haben. Der Gesetzesbegründung zufolge ist das Gesetz auf Steuer- und Aufkommensneutralität angelegt.⁵

Befreiung kleiner Einzelkaufleute von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Gemäß §§ 241a und 242 Abs. 4 HGB n.F. sind Einzelkaufleute, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und 50.000 € Jahresüberschuss aufweisen, von der handelsrechtlichen Verpflichtung befreit, Bücher zu führen und regelmäßig Inventare sowie Jahresabschlüsse zu erstellen.⁶ Im Falle der Neugründung ist allein der erste Abschlussstichtag nach der Neugründung maßgebend. Die Neuregelung gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, Art. 66 Abs. 1 Einföhrungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB).

¹ BGBl. I 2009, 1102.

² BT-Drs. 16/10067, 1, 32; Ernst und Seidler (2009: 766).

³ Vgl. Herzig (2008a: 1).

⁴ Vgl. hierzu Herzig und Briesemeister (2009d: 167).

⁵ BT-Drs. 16/10067, 41; BT-Drs. 16/8020, 2.

⁶ Kritisch im Hinblick auf die erhöhte Insolvenzgefahr IDW (2008: 10); Theile (2007: 1323); Schulze-Osterloh (2008: 71); Förster, in: Baetge und Kirsch (2008: 157).

Die Befreiung wird vom Gesetzgeber als Deregulierungsmaßnahme angesehen und soll bei den Unternehmen zu einer Kostenersparnis von circa einer Milliarde € führen,⁷ ohne dass allerdings die Schätzgrundlagen angegeben werden. Ob damit die Kostenfolgen erschöpfend erfasst sind, ist zweifelhaft, denn die mit der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht erzwungene Selbstinformation des Kaufmanns verringert nach gesicherter wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnis die Insolvenzgefahr.⁸ Eine Lockerung dieser Pflicht erhöht die Insolvenzanfälligkeit von Einzelunternehmen und die damit verbundenen Kosten.⁹

Andere Rechtsformen als Einzelkaufleute fallen nicht unter die Befreiung. Für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. im Sinne von § 264a HGB ist dies aufgrund der zwingenden Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie ausgeschlossen.¹⁰ Im Hinblick auf Personenhandelsgesellschaften hat der Gesetzgeber auf die Kritik am ursprünglichen Referentenentwurf reagiert, die darauf hingewiesen hatte, dass der Jahresabschluss hier auch der Rechenschaftslegung gegenüber nicht geschäftsführenden Gesellschaftern, der Gewinnermittlung als Grundlage der Gewinnverteilung und – bei Kommanditgesellschaften – der Kapitalkontenermittlung als Grundlage für ein eventuelles Wiederaufleben der Haftung von Kommanditisten durch Entnahmen diene und eine Befreiung von der Abschlusspflicht daher andere kostenintensive Informationsinstrumente notwendig mache.¹¹ Insoweit und auch im Hinblick auf Genossenschaften soll daher zunächst die weitere wissenschaftliche Diskussion abgewartet werden.¹²

Soweit von der Befreiung Gebrauch gemacht wird, ist der steuerliche Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.¹³ Es sollte aber nicht übersehen werden, dass auch die Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG die gesonderte Aufzeichnung der Entnahmen und Einlagen, der nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens sowie der abnutzbaren Anlagegegenstände und eine Aufgliederung der wesentlichen Einzahlungs- und Auszahlungspositionen erfordert. Notwendig ist darüber hinaus die Aufzeichnung des Warenein- und -ausgangs gemäß §§ 143, 144 AO. Ob sich durch den Wechsel der Gewinnermittlungsmethode für den Steuerpflichtigen temporäre Mehr- oder Minderbelastungen ergeben, ist vom Einzelfall abhängig.

⁷ BT-Drs. 16/10067, 41, 115; Ernst (2008: 115); Köhler (2008: 268 f.). Kritisch Kussmaul und Meyering (2008: 1446 f.); Theile (2009: 25).

⁸ Zur empirischen Bedeutung von Mängeln im Rechnungswesen als Insolvenzursache vgl. EulerHermes KreditversicherungAG/Zentrum für Insolvenz und Sanierung an der Universität Mannheim e.V., Ursachen, 20 f. Dieser empirische Befund spricht gegen die Annahme, dass Kaufleute aus eigenem Interesse ein geeignetes Informationsinstrument zur Selbstinformation einsetzen. Vgl. auch bereits Savary (1968: Erster Teil, 359); Schmalenbach (1907/08: 284, 294); Hauschildt *et al.* (2006: 19).

⁹ Vgl. auch IDW (2008: 10); Schulze-Osterloh (2008: 71); Theile (7.12.2007: Fach 2, 1323).

¹⁰ Vgl. Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften, ABLEG 1978, Nr. L 222, 11; Herzig (2008a: 2); Günkel (2008: 127).

¹¹ Vgl. §§ 120, 161 Abs. 2, 167 HGB; IDW (2008: 9, 10); Schulze-Osterloh (2008: 71 f.); Günkel (2008: 127); Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008c: 155); Förster, in: Baetge und Kirsch (2008: 157); Kersting (2008: 792–796).

¹² BT-Drs. 16/10067, 47.

¹³ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 46; Herzig (2008b: 1341).

Der Wegfall der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht wird nicht durch die Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung gemäß § 141 AO konterkariert, da die Schwellenwerte beider Vorschriften seit dem 1. Januar 2008 weitgehend übereinstimmen.¹⁴ Auch die Größenkriterien für die Möglichkeit, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen, werden durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung ab 2009 bundesweit an die Schwellenwerte angepasst.

Den betroffenen Kaufleuten bleibt es unbenommen, freiwillig den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder ihre Rechnungslegung individuell auszugestalten.¹⁵ Im ersten Fall wäre der steuerliche Gewinn wie bisher durch einen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Maßgeblichkeitsgrundsatz, steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt und steuerlicher Bewertungsvorbehalt

Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit und Neuformulierung des § 5 Abs. 1 EStG

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig tun, bildet der Jahresabschluss gemäß § 5 Abs. 1 EStG die Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz). Der Maßgeblichkeitsgrundsatz dient der Vereinfachung und soll darüber hinaus sicherstellen, dass der Fiskus als Teilhaber am Unternehmenserfolg ebenso behandelt wird wie die Eigner.¹⁶

Am Maßgeblichkeitsgrundsatz wird auch nach Inkrafttreten des BilMoG festgehalten.¹⁷ Allerdings ändert sich die Reichweite der Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz.

Bis zum Inkrafttreten des BilMoG bestimmte § 5 Abs. 1 EStG a. F.:

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 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

²Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

Zu unterscheiden war daher vorbehaltlich des steuerlichen Bewertungsvorbehalts in § 5 Abs. 6 EStG zwischen der materiellen Maßgeblichkeit, der formellen Maßgeblichkeit und der umgekehrten Maßgeblichkeit.¹⁸

¹⁴ Vgl. zu Unterschieden Dörfler und Adrian (2008: 48); Herzig und Briesemeister (2009b: 927); Theile (2009: 23).

¹⁵ BT-Drs. 16/12407, 109.

¹⁶ Vgl. Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG, KStG, 21. Aufl., § 5 EStG, Rn. 80, 81 (Aug. 2003); Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, 1986, § 5 EStG, Rn. B 134 (März 1996), jeweils mit weiteren Nachweisen; Döllerer (1971: 1334). Kritisch Schneider (2008: 284–286); Bareis (2008: 34–37).

¹⁷ BT-Drs. 16/10067, 1, 32; Ernst und Seidler (2009: 766).

¹⁸ Vgl. Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 5 EStG Rn. B 110–155 (März 1996).

- Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG a. F. war in der Steuerbilanz das Vermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen war (materielle Maßgeblichkeit).
- Wahlrechte in der Steuerbilanz waren gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben (formelle Maßgeblichkeit).
- Um der Gefahr zu begegnen, dass die Unternehmen angesichts des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gehindert sein könnten, nicht GoB-konforme steuerliche Wahlrechte auszunutzen, enthielt das Handelsrecht entsprechende Öffnungsklauseln in den §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2, 281 HGB, die faktisch eine so genannte umgekehrte Maßgeblichkeit begründeten.¹⁹

Durch das BilMoG sind die handelsbilanziellen Öffnungsklauseln für nicht GoB-konforme steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte mit dem Ziel der Vereinfachung des Jahresabschlusses und der Verbesserung seines Informationsniveaus gestrichen worden.²⁰ GoB-widrige steuerliche Subventionsnormen in Form von steuerfreien Rücklagen, Sonderabschreibungen, erhöhten Abschreibungen oder Bewertungsabschlägen finden daher keinen Eingang mehr in die Handelsbilanz. Diese Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit wurde im Schrifttum bereits seit langem gefordert.²¹

Um sicherzustellen, dass subventionelle steuerliche Wahlrechte dennoch weiterhin in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübt werden können, ist die Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG geändert worden.²² Sie lautet nun:

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 Abs. 1 S. 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 Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

Festgehalten wird an der Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, die jedoch durch einen neuen *steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt* eingeschränkt wird. Der bisherige Satz 2, der die Ausübung steuerlicher Wahlrechte von der Handelsbilanz abhängig machte, wurde gestrichen. Handels- und Steuerbilanz werden deshalb in Zukunft stärker als bisher auseinanderfallen.²³ Die Sätze 2 und 3 der neugefassten Vorschrift enthalten die für die

¹⁹ Vgl. BT-Drs. 10/317, 90; 10/4268, 101, in Verbindung mit BT-Drs. IV/3296, 31; 16/10067, 59. Vgl. auch Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rn. 63 (Aug. 2003); Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 5 EStG Rn. B 140 (März 1996); Förster/Brinkmann, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 254 HGB Rn. 2 (Juni 2005).

²⁰ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 34, 35, 49, 59; IDW (2008: 11); Günkler (2008: 127). Aufgehoben wurde auch § 285 S. 1 Nr. 5 HGB.

²¹ Vgl. nur Dziadkowski (1989: 438 f.); Schildbach (1989: 133–137); Knobbe-Keuk (⁹1993: 29–33); Herzig, in: Küting und Weber (⁵2006: Kap. 3, Rn. 81 ff.); Küting (1997: 86); Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008a: 1057).

²² Vgl. BT-Drs. 16/10667, 99.

²³ Vgl. Fülber und Gassen (2007: 2607); Herzig und Briesemeister (2009a: 1).

Inanspruchnahme des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts erforderlichen Dokumentationsvorschriften.

Die Neuregelung wirft insbesondere die Frage nach der Reichweite der verbliebenen Maßgeblichkeit und des neu geschaffenen steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts auf. Da sie mangels eigenständiger Anwendungsregelung bereits am 29. Mai 2009 in Kraft getreten ist (Art. 15 BilMoG), besteht insoweit dringender Klärungsbedarf.

Reichweite der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 1 Halbs. 1 EStG n. F.)

Unstrittig ist, dass sich die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vorbehaltlich steuerlicher Sondervorschriften auf Bilanzierungsgebote und -verbote erstreckt. Handelsrechtliche *Aktivierungs-* und *Passivierungsgebote* sowie handelsrechtliche *Aktivierungs-* und *Passivierungsverbote* sind regelmäßig Ausdruck der GoB und begründen deshalb über den Maßgeblichkeitsgrundsatz entsprechende Ansatzgebote und -verbote auch in der Steuerbilanz, soweit steuerlich nichts Abweichendes bestimmt ist.²⁴ Zwar ist zweifelhaft, ob auch das in § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB statuierte Passivierungsgebot für bestimmte Aufwandsrückstellungen den GoB entspricht²⁵ und damit in die Steuerbilanz hineinwirkt. Für eine Ausstrahlung spricht jedoch das Ziel des Passivierungsgebots, die steuerliche Anerkennung der betreffenden Rückstellungen abweichend von der vorangegangenen BFH-Rechtsprechung zu sichern,²⁶ und der Vereinfachungszweck des Maßgeblichkeitsprinzips.

Handelsrechtliche *Bilanzierungswahlrechte* sind dagegen kein Ausdruck der GoB und gelten deshalb in der Steuerbilanz nicht, soweit das Steuerrecht nicht ausdrücklich ein Wahlrecht einräumt.²⁷ Vorbehaltlich steuerlicher Sondervorschriften²⁸ führen handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte wie bisher zu einer steuerlichen Aktivierungspflicht und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu einem steuerlichen Passivierungsverbot.²⁹ Bedeutung behält dieser Grundsatz für das Disagio: Dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht in § 250 Abs. 3 S. 1 HGB entspricht ein steuerliches Aktivierungsgebot.

Unklar ist, ob die in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG verbliebene Maßgeblichkeit auch für die *Bewertung* gilt. Insoweit lebt der vor Inkrafttreten des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F.³⁰ geführte Streit über die Reichweite der Maßgeblichkeit wieder auf.³¹

Der Gesetzeswortlaut ist mehrdeutig: Einerseits schreibt § 5 Abs. 1 S. 1 EStG vor, welches Betriebsvermögen „anzusetzen“ ist, und legt damit eine Begrenzung der Reichweite

²⁴ Z. B. §§ 5 Abs. 2a–5, 6a, 6b EStG; vgl. Schreiber, in: Blümich (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG, 1998, § 5 EStG, Rn. 184 (April 2007); Knobbe-Keuk (⁹1993: 21); Weber-Grellet, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 28. Aufl. 2009, § 5 EStG, Rn. 30; Herzig (2008a: 4).

²⁵ Vgl. Hommel, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, 2002, § 249 HGB, Rn. 154, 162 (Sept. 2002).

²⁶ Vgl. BT-Drs. 10/317 zu § 250 HGB-E. Vgl. auch BFH, 23.11.1983 – I R 216/78, BStBl. II 1984, 277, BB 1984, 252; 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, BB 2001, 566 mit BB-Komm. Moxter (2001: 569).

²⁷ Vgl. Moxter (1997: 195); Schreiber, in: Blümich (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. 185 (April 2007); Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. B 119 (März 1996); Weber-Grellet, in: Schmidt (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. 31; Schiffers, in: Korn (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. 102 (Feb. 2009).

²⁸ Z. B. § 5 Abs. 2 EStG.

²⁹ Vgl. BFH, 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; Herzig (2008a: 4).

³⁰ In der Fassung des Wohnungsbauförderungsgesetzes, BGBl. I 1989, 2408, BStBl. I 1989, 505.

³¹ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 120; Herzig (2008b: 1340). Zum damaligen Meinungsstand vgl. Schmidt, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 8. Aufl., 1989, § 5 EStG, Anm. 9 c; Wassermeyer (1991: 31–39), jeweils mit weiteren Nachweisen.

der Maßgeblichkeit auf Fragen des Bilanzansatzes nahe. Andererseits betrifft der im selben Satz eingefügte steuerliche Wahlrechtsvorbehalt ausdrücklich auch Bewertungsfragen, wie Satz 2 deutlich macht („Wert“).

Für eine Ausstrahlung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in den Bereich der Bewertung spricht jedoch dessen Zweck. Die angestrebte Vereinfachung und die gleichberechtigte Beteiligung des Fiskus am Unternehmenserfolg wären in Frage gestellt, wenn die Maßgeblichkeit auf Ansatzfragen beschränkt wäre. Auch wären in diesem Fall der neue steuerliche Wahlrechtsvorbehalt in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in weiten Bereichen und der Bewertungsvorbehalt in § 5 Abs. 6 EStG vollkommen überflüssig. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass wichtige GoB, wie zum Beispiel das Imparitätsprinzip, nicht nur Bilanzansatzfragen betreffen, sondern auch Bewertungsfragen. Insgesamt ist deshalb davon auszugehen, dass die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB sich auch auf die Bewertung erstreckt.³² Dies entspricht auch der herrschenden Meinung vor Einführung der nunmehr gestrichenen Regelung in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F.³³ GoB-konforme handelsrechtliche Bewertungen sind somit – vorbehaltlich steuerlicher Sonderregelungen – in die Steuerbilanz zu übernehmen. Gleiches gilt im Hinblick auf GoB-konform ausgeübte *Ermessensspielräume* und *tatsächliche Einschätzungen*.³⁴

Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 EStG n. F.)

Nach dem Gesetzeswortlaut erfasst der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt nur *nicht GoB-konforme* steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte. So ist in der steuerlichen Gewinnermittlung das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen GoB anzusetzen, es sei denn, im Rahmen eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein „anderer“ – also nicht GoB-konformer – Ansatz gewählt. Gestützt wird dieses Ergebnis durch die Gesetzesbegründung, wonach der Vorbehalt die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten betrifft, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen.³⁵ Der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt gestattet es somit nicht, GoB-konforme Wahlrechte in der Steuerbilanz abweichend von der Handelsbilanz auszuüben, sondern soll lediglich sicherstellen, dass nicht GoB-konforme steuerliche Wahlrechte in der Steuerbilanz ausgeübt werden können, ohne dass sie im handelsrechtlichen Jahresabschluss nachzuvollziehen sind.³⁶ Zu berücksichtigen ist allerdings, dass der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt nur bei Erfüllung der Dokumentationsanforderungen des § 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG in Anspruch genommen werden kann.

³² Vgl. BT-Drs. 16/10067, 124; Herzig (2008a: 4); Förster, in: Baetge und Kirsch (2008: 160); Schiffers, in: Korn (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. 79, 110 (Feb. 2009); Förster und Schmidtman (2009). Anderer Ansicht Dörfler und Adrian (2008: 45); Bareis (2008: 38).

³³ Vgl. BFH, 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, 833; 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232, 233, BB 1994, 322; 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, 730, BB 1999, 45; Dziadkowski (1988: 411); Knobbe-Keuk (⁹1993: 22); sowie die Nachweise in Fn. 31.

³⁴ So Wassermeyer (1991: 37); Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. B 138 (März 1996); Förster und Schmidtman (2009). Anderer Ansicht Herzig (2008a: 4).

³⁵ BT-Drs. 16/10067, 99.

³⁶ BT-Drs. 16/10067, 99; Förster und Schmidtman (2009); wohl auch Henselmann (2008: 258). Anderer Ansicht Theile und Hartmann (2008: 2033 f.); Herzig und Briesemeister (2009b: 929 f.); Herzig (2009: M1); Ortman-Babel *et al.* (2009: 935 f.).

Unabhängig von der Handelsbilanz können deshalb in der Steuerbilanz insbesondere folgende steuerliche Wahlrechte ausgeübt werden:³⁷

- Aktivierungs- und Verteilungswahlrechte für Erhaltungsaufwand in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälern gemäß § 4 Abs. 8 EStG in Verbindung mit §§ 11a, 11b EStG und Zuwendungen an eine Unterstützungskasse, die den abziehbaren Höchstbetrag übersteigen, gemäß § 4d Abs. 2 S. 3 EStG;
- Passivierungswahlrechte für unbesteuerter Rücklagen gemäß § 6b EStG,³⁸ Rücklagen für Ersatzbeschaffung gemäß R 6.6 Abs. 4 EStR 2008³⁹ und Pensionsrückstellungen gemäß § 6a EStG;
- GoB-fremde Abschreibungswahlrechte (Sonderabschreibungen, erhöhte Abschreibungen);
- Bewertungsabschläge, zum Beispiel durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 6b EStG, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG, R 6.6 Abs. 3 EStR 2008;
- Verteilungswahlrechte gemäß § 6a Abs. 4 EStG.

Werden diese Wahlrechte in Anspruch genommen, so kann es zur Abgrenzung latenter Steuern in der Handelsbilanz kommen.⁴⁰

Wie der Gesetzeswortlaut deutlich macht, gilt der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt nicht nur für das Jahr der Inanspruchnahme des Wahlrechts, sondern auch für die Folgebewertungen in anschließenden Wirtschaftsjahren. Damit ist insbesondere der von der Finanzverwaltung in Umwandlungsfällen vertretenen phasenverschobenen Maßgeblichkeit die Grundlage entzogen.⁴¹

Verhältnis von steuerlichem Wahlrechtsvorbehalt und steuerlichem Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs. 6 EStG

Der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt überschneidet sich teilweise mit dem Bewertungsvorbehalt in § 5 Abs. 6 EStG. Anders als dieser erfasst er jedoch steuerlich zwingende Regelungen nicht. Andererseits geht er über den Bewertungsvorbehalt hinaus, indem er eine Rückwirkung nicht GoB-konformer steuerlicher Wahlrechte auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss ausschließt.

³⁷ Vgl. auch Herzig (2008b: 1340).

³⁸ Vgl. dazu Theile und Hartmann (2008: 2032f.). Die Forderung des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5 EStG, wonach Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können, wird unseres Erachtens durch eine Dokumentation gemäß § 5 Abs. 1 S. 2 EStG n. F. erfüllt. Auch wenn diese sich ihrem Wortlaut nach nur auf „Wirtschaftsgüter“ bezieht, dürfte sie ihrem Zweck nach für § 6b-Rücklagen entsprechend gelten, vgl. Ortman-Babel *et al.* (2009: 934f.).

³⁹ Wegen der Streichung der Öffnungsklauseln ist eine Übernahme in den handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr möglich. Gleichwohl ist unseres Erachtens eine Rücklage zulässig; so wurde auch bisher bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf eine Abbildung im Jahresabschluss verzichtet (R 6.6 Abs. 5 EStR 2008).

⁴⁰ Vgl. Lüdenbach und Hoffmann (2007: 12f.); Dörfler und Adrian (2008: 44f.); Petersen und Zwirner (2008: 210f.); Herzig und Briesemeister (2009a: 1). Eingehend Henselmann (2008: 261–276); Loitz (2009: 913); Küting und Seel (2009: 922).

⁴¹ Vgl. Herzig und Briesemeister (2009b: 930). Zur Diskussion vgl. BMF, 25.3.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98, IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl. I 1998, 268, Rn. 03.02, 11.02; Teiche (2008: 1757); Behrens (2009: 318).

Unter den steuerlichen Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs. 6 EStG fallen unseres Erachtens auch GoB-konforme steuerliche Wahlrechte, sofern in der Handelsbilanz ein GoB-konformer, aber steuerlich unzulässiger Wert gewählt wird. Es wäre unverstänglich, wenn GoB-fremde Wahlrechte auf der Grundlage des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts unabhängig von der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden dürften, GoB-konforme Wahlrechte aber bei einer im Einzelfall nicht maßgeblichen Handelsbilanz nicht. Insoweit wirkt die Einführung des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts auch auf die Auslegung des Bewertungsvorbehalts zurück. Beispiel hierfür ist die Wahl eines steuerlich unzulässigen Abschreibungsverfahrens in der Handelsbilanz⁴² oder die Wahl eines steuerlich nicht zulässigen Verbrauchsfolgeverfahrens.

Zwischenergebnis

Trotz der Änderungen beim Maßgeblichkeitsgrundsatz und der Streichung der handelsrechtlichen Öffnungsklauseln ergeben sich kaum Änderungen für die steuerliche Gewinnermittlung.⁴³ Die handelsrechtlichen GoB sind weiterhin für die Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz maßgeblich. GoB-konforme Wahlrechte in der Steuerbilanz werden wie bisher durch Wahl in der Handelsbilanz ausgeübt, soweit dort ein inhaltsgleiches Wahlrecht besteht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Auch GoB-fremde steuerliche Wahlrechte können weiterhin ausgeübt werden; allerdings unter Aufgabe der Einheitsbilanz.⁴⁴

Einzelne Ansatzvorschriften

Handelsrechtliche Änderungen ohne Auswirkungen auf die Steuerbilanz

Ohne Auswirkung auf die Steuerbilanz ist die Streichung mehrerer handelsrechtlicher Wahlrechte: Für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert bestand schon bisher eine steuerliche Aktivierungspflicht (§ 246 Abs. 1 S. 3 HGB n. F., § 5 Abs. 2 EStG).⁴⁵ Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB a. F. waren steuerlich ebenso unzulässig wie die Aktivierung von Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs⁴⁶ (§ 269 HGB a. F.). Insoweit nähern sich nun Handels- und Steuerbilanz an. Entsprechendes gilt auch für die Zurechnung von Vermögensgegenständen gemäß § 246 Abs. 1 HGB n. F., die ausweislich der Gesetzesbegründung den Kriterien des § 39 AO entspricht.⁴⁷

Steuerlich nicht nachzuvollziehen ist auch das neue Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB n. F., § 5 Abs. 2 EStG)⁴⁸ und die in § 246 Abs. 2 S. 2 HGB n. F. vorgesehene Saldierung

⁴² Bislang ist in diesem Fall steuerlich linear abzuschreiben, vgl. BFH, 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681, BB 1990, 1237; 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94, BB 2006, 2633 mit BB-Komm. Euler (2006: 2636).

⁴³ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 124; Meurer (2009: 120). Anderer Ansicht Theile und Hartmann (2008: 2034).

⁴⁴ Vgl. Herzig und Briesemeister (2009: 1); Künkele, in: Petersen und Zwirner (2009: 606).

⁴⁵ Vgl. Strahl (2008: 16292); Siegel (2008: 321); Scheffler (2009: 46). Zu divergierenden Abschreibungszeiträumen vgl. Herzig (2008a: 5 f.); Dörfler und Adrian (2008: 45).

⁴⁶ Vgl. BFH, 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632.

⁴⁷ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 47; Strahl (2008: 16291); Ernst und Seidler (2009: 766); Scheffler (2009: 46).

⁴⁸ Vgl. Siegel (2008: 321).

des Planvermögens mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG n. F.). Insoweit entfernen sich Handels- und Steuerbilanz voneinander.

Eigene Anteile

Eigene Anteile sind nach der Neuregelung des § 272 Abs. 1a HGB n. F. unabhängig vom Erwerbzweck nicht mehr als Vermögensgegenstand auf der Aktivseite auszuweisen, sondern mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Der Nennbetrag oder der rechnerische Wert der erworbenen eigenen Anteile ist offen vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen, die Differenz zu den Anschaffungskosten ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand des Geschäftsjahres zu berücksichtigen.⁴⁹

Die Neuregelung soll dem wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbs eigener Anteile als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen Rechnung tragen.⁵⁰ Sie entspricht der bisherigen rechtsformabhängigen Behandlung des Erwerbs eigener Aktien zur Einziehung (§ 272 Abs. 1 S. 4 HGB a. F.) und ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2009 beziehungsweise nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 S. 1 und 6 EGHGB).

Zweifelhaft ist, ob eigene Anteile angesichts der Verrechnung mit dem Eigenkapital noch als Vermögensgegenstand beziehungsweise Wirtschaftsgut anzusehen sind, wie dies vor Inkrafttreten des BilMoG angenommen wurde, sofern nicht eigene Aktien zur Einziehung erworben wurden.⁵¹ Aber auch dann, wenn man von einer abstrakten Aktivierungsfähigkeit als Vermögensgegenstand oder Wirtschaftsgut ausgeht, fehlt den eigenen Anteilen aufgrund der Neuregelung in § 272 Abs. 1a HGB die konkrete Aktivierungsfähigkeit.

Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes scheidet damit eine Aktivierung eigener Anteile in der Steuerbilanz der *Gesellschaft* aus.⁵² Die durch den Erwerb eintretende Vermögensminderung ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und mindert den steuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht;⁵³ § 8b Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) findet unseres Erachtens auf die Vermögensminderung mangels aktivierungsfähiger Anteile keine Anwendung. Anschaffungsnebenkosten sind dagegen nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst, da insoweit wirtschaftlich betrachtet keine Auskehrung von Rücklagen vorliegt; sie sind handelsrechtlich Aufwand und steuerrechtlich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁵⁴

Sieht man den Erwerb eigener Anteile als Auskehrung freier Rücklagen, so bewirkt die Gesellschaft mit der Zahlung des Erwerbspreises eine Leistung im Sinne von § 27

⁴⁹ Kritisch zur Neuregelung Küting und Reuter (2008: 658); Herzig (2008b: 1342); Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008b: 215); Arbeitskreis Externe Unternehmensberechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (2008: 997).

⁵⁰ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 65 f.

⁵¹ Vgl. BFH, 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781, BB 1996, 792; 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522, BB 2005, 1380 mit BB-Komm. Schulze-Osterloh (2005: 1383); Marx/Dallmann, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), § 266 HGB, Rn. 100 (Nov. 2004); Weber-Grellet, in: Schmidt (Hrsg.), § 5 EStG, Rn. 270 „Eigene Anteile“ mit weiteren Nachweisen. Anderer Ansicht Thiel (1993: 569 f.). Differenzierend Rose (1999: 375 f.); Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck (Hrsg.), GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG, Rn. 174.

⁵² Vgl. Herzig (2008b: 1342); Hoffmann und Lüdenbach (2008: 58). Vgl. auch BMF, 2.12.1998 – IV C 6 – S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Tz. 21; Gosch, § 8 KStG Rn. 576. Zweifelnd Hohage (2009: 1034 f.).

⁵³ Vgl. BMF, 2.12.1998 – IV C 6 – S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Tz. 15, 22.

⁵⁴ Vgl. Herzig (2008b: 1342).

KStG an den Gesellschafter.⁵⁵ Wegen der in § 272 Abs. 1a HGB angeordneten anteiligen Verrechnung des Nennbetrags der Anteile mit dem gezeichneten Kapital wäre konsequenterweise wie bei einer Kapitalherabsetzung oder Teilliquidation zu verfahren.⁵⁶ Die für die Leistung als verwendet geltenden Eigenkapitalbestandteile würden sich dann nach der Regelung des § 28 Abs. 2 KStG richten, das heißt vorrangig würde das um das Nennkapital der erworbenen eigenen Anteile erhöhte steuerliche Einlagekonto als verwendet gelten. Dies entspricht auch dem BMF-Schreiben vom 2. Dezember 1998,⁵⁷ wonach beim Erwerb eigener Anteile zum Zweck der Einziehung der Teil des Kaufpreises, der den Nennwert der Anteile übersteigt, vom EK 04 abzuziehen ist. Allerdings ist das BMF-Schreiben zum Anrechnungsverfahren ergangen.⁵⁸

Offen ist, ob diese Qualifikation auch für die *Gesellschafterebene* gilt.⁵⁹ Da ein allgemeines steuerliches Korrespondenzprinzip nicht existiert, könnte der Vorgang beim Gesellschafter auch als Anteilsveräußerung qualifiziert werden.⁶⁰ Hierfür spricht, dass bereits vor Inkrafttreten des BilMoG auf der Gesellschafterebene von einem Veräußerungsgeschäft auch dann ausgegangen wurde, wenn eigene Aktien zur Einziehung erworben wurden und bei der Gesellschaft nicht zu aktivieren waren.⁶¹ Für eine getrennte Würdigung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene spricht auch, dass eine spätere Veräußerung der eigenen Anteile die steuerlichen Folgen des Erwerbs auf der Gesellschaftsebene im Ergebnis rückgängig macht, nicht aber auf der Gesellschafterebene.

Im Falle einer späteren *Veräußerung* der eigenen Anteile ist nach der Neuregelung in § 272 Abs. 1b HGB die beim Erwerb der Anteile vorgenommene Kürzung des gezeichneten Kapitals und der frei verfügbaren Rücklagen der Gesellschaft rückgängig zu machen. Ein die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigender Veräußerungserlös ist in die Kapitalrücklage einzustellen. Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahres. Damit soll dem wirtschaftlichen Gehalt des Verkaufs eigener Anteile als Rückgängigmachung des Erwerbs und als wirtschaftliche Kapitalerhöhung Rechnung getragen werden.⁶²

Die in der Handels- und Steuerbilanz durch den Veräußerungspreis eintretende Vermögensmehrung der *Gesellschaft* wirkt sich nicht auf das zu versteuernde Einkommen aus, sondern ist als Einlage anzusehen, die in das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 KStG einzustellen ist, soweit der Veräußerungspreis den Nennwert beziehungsweise rechnerischen Wert der eigenen Anteile übersteigt. Mangels Aktivierungsfähigkeit der veräußerten Anteile liegt kein Veräußerungsgeschäft vor, dessen Gewinn gemäß § 8b Abs. 2 KStG unter pauschalitem Ansatz von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe

⁵⁵ Anderer Ansicht wohl Dötsch, in: Dötsch *et al.* (Hrsg.), KStG, 1984, § 27 KStG, Tz. 69 (Juni 2008).

⁵⁶ So bisher schon Thiel (1993: 569).

⁵⁷ Vgl. BMF, 2.12.1998 – IV C 6 – S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Tz. 23.

⁵⁸ Vgl. Dötsch in: Dötsch *et al.* (Hrsg.), § 27 KStG, Tz. 69 (Juni 2008).

⁵⁹ Vgl. Herzig (2008b: 1342). Vgl. auch Rogall (2001: 867); Prinz und von Freeden (2005: 533).

⁶⁰ Vgl. Blumenberg und Rossner (2008: 1082 f.); Mayer (2008: 782); Haisch und Helios (2009: 257); wohl auch Dötsch in: Dötsch *et al.* (Hrsg.), § 27 KStG, Tz. 69 (Juni 2008); Hohage (2009: 1033). Zur Korrespondenz auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene vgl. aber BFH vom 20.8.2008 I R 29/07, DB 2008, 2573.

⁶¹ Vgl. BMF, 2.12.1998 – IV C 6 – S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Tz. 19, 24; Wassermeyer (1993: 621); Pung/Dötsch in: Dötsch *et al.* (Hrsg.), § 17 EStG, Tz. 78 (Nov. 2006).

⁶² Vgl. BT-Drs. 16/10067, 65, 66.

von fünf Prozent des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 3 KStG steuerbefreit wäre.⁶³ Veräußerungskosten sind entsprechend der handelsrechtlichen Lage als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Einzelne Bewertungsvorschriften

Handelsrechtliche Änderungen ohne Auswirkungen auf die Steuerbilanz

Ohne Wirkung auf die Steuerbilanz ist die Streichung der Zukunftsabschreibung auf Umlaufvermögen und der Ermessensabschreibung gemäß § 253 Abs. 3 S. 3, Abs. 4 HGB a. F. Beide waren schon bisher steuerlich unzulässig. Dem neuen rechtsformunabhängigen handelsrechtlichen Wertaufholungsgebot steht ein eigenes steuerliches Wertaufholungsgebot gegenüber (§ 253 Abs. 5 HGB n. F., § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG)⁶⁴ und unter den Verbrauchsfolgeverfahren bleibt allein die LIFO-Methode steuerlich zulässig (§ 256 S. 1 HGB n. F., § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG).⁶⁵ Die handelsrechtlichen Regelungen nähern sich insoweit der Steuerbilanz an.

Andererseits entfernt sich die Handels- von der Steuerbilanz, wodurch es zur Abgrenzung latenter Steuern kommen kann: So werden steuerlich orientierte Wahlrechte zur Aktivierung bestimmter Rechnungsabgrenzungsposten nur in der Handelsbilanz aufgehoben (§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB n. F., § 5 Abs. 5 S. 2 EStG).⁶⁶ Zudem sind Rückstellungen in der Handelsbilanz mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen und mit den von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelten und bekannt gegebenen Sätzen abzuzinsen (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB n. F.),⁶⁷ ohne dass diese Änderungen in der Steuerbilanz nachvollzogen werden.⁶⁸ In der Steuerbilanz sind Pensionsrückstellungen wie bisher nach § 6a EStG anzusetzen und zu bewerten;⁶⁹ abzuzinsen sind Rückstellungen mit 5,5 Prozent pro Jahr, und künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e, f EStG).⁷⁰

Die Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beziehungsweise nach dem 31. Dezember 2008 beginnen (Art. 66 Abs. 3 S. 1, 2, 6, Abs. 5 EGHGB).

Bewertungseinheiten

Gemäß § 254 HGB n. F. sind die §§ 249 und 253 HGB n. F. nicht anzuwenden, soweit sich gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme eines Grund- und Sicherungs-

⁶³ Vgl. Herzig (2008b: 1342); Ortmann-Babel *et al.* (2009: 936 f.).

⁶⁴ Zu Unterschieden vgl. Dörfler und Adrian (2008: 47); Herzig und Briesemeister (2009d: 164); Herzig und Briesemeister (2009c: 978 f.); Herzig (2009: M1).

⁶⁵ Vgl. Dörfler und Adrian (2008: 46 f.); Scheffler (2009: 48).

⁶⁶ Vgl. dazu Marx (2008: 201–219); Theile (2009: 30).

⁶⁷ Zu Übergangsregeln vgl. Art. 67 Abs. 1, 2 EGHGB.

⁶⁸ Vgl. BT-Drs. 16/10067, 52; Strahl (2008: 16298); Scheffler (2009: 47).

⁶⁹ Die Übernahme dieses Werts in die Handelsbilanz ist nicht mehr zulässig, vgl. Herzig und Briesemeister (2009a: 1).

⁷⁰ Unseres Erachtens gilt insoweit die bisherige BFH-Rechtsprechung fort, vgl. BFH, 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89, BB 1992, 1389. Kritisch zurecht Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008b: 209 f.); Güntel (2008: 132); Herzig und Briesemeister (2009d: 165 f.). Zur erstmaligen Anwendung § 52 Abs. 16 Satz 10 EStG n. F.

geschäfts tatsächlich ausgleichen. Hierdurch wird im handelsrechtlichen Jahresabschluss erstmals die wahlweise Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken anerkannt.⁷¹ § 254 HGB n. F. ist ein Anwendungswahlrecht.⁷² In der Konsequenz wird von einer Bilanzierung nicht realisierter Verluste Abstand genommen, soweit den Verlusten nicht realisierte Gewinne gegenüberstehen. Hierin ist eine Abweichung vom Realisations-, Imparitätsprinzip und Einzelbewertungsgrundsatz zu sehen.⁷³ Anzuwenden ist die Neuregelung erstmals für nach dem 31. Dezember 2009 (bei Nutzung des Wahlrechts: 31. Dezember 2008) beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 S. 1, 6 EGHGB).

Die handelsrechtliche Vorschrift schlägt aufgrund der in § 5 Abs. 1a EStG verankerten konkreten formellen Maßgeblichkeit auch auf die steuerliche Gewinnermittlung durch.⁷⁴ Sofern eine Bewertungseinheit einen Verpflichtungsüberhang aufweist, besteht für die notwendige Drohverlustrückstellung gemäß § 5 Abs. 4a S. 2 EStG auch steuerlich eine Passivierungsverpflichtung.⁷⁵

Problematisch bleiben die bilanzielle Behandlung von nicht fristenkongruenten Grund- und Sicherungsgeschäften mit Anschlusssicherungsgeschäften, die Bestimmung des Zeitpunkts des Beginns beziehungsweise der Beendigung von Bewertungseinheiten und das Verhältnis der konkreten formellen Maßgeblichkeit gemäß §§ 5 Abs. 1a in Verbindung mit Abs. 4a S. 2 EStG zum Bewertungsvorbehalt, konkret zur Teilwertabschreibung, bei der Abbildung von Verpflichtungsüberhängen.⁷⁶

Zeitwertbewertung bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten

Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute haben Finanzinstrumente des Handelsbestands für nach dem 31. Dezember 2009 beziehungsweise nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags zu bewerten. Eine zusätzliche Risikovorsorge erfolgt durch Zuführungen zum Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ nach § 340g HGB aus den Nettoerträgen des Handelsbestands (§ 340e Abs. 3, 4 HGB, Art. 66 Abs. 3 S. 1 und 6 EGHGB).⁷⁷ Der Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags ist auch in die Steuerbilanz zu übernehmen, soweit die Finanzinstrumente nicht in einer Bewertungseinheit abgebildet werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG).⁷⁸ Bei erstmaliger Anwendung der Zeitbewertung in der Steuerbilanz kann für die Hälfte des hieraus resultierenden Gewinns eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die im folgenden Wirtschaftsjahr Gewinn erhöhend aufzulösen ist (§ 52 Abs. 16 S. 10 EStG n. F.). Aufwendungen und Erträge aus der Dotierung und Auflösung des Son-

⁷¹ Vgl. Herzig und Briesemeister (2009d: 159). Zu den Voraussetzungen Kraft und Bischoff (2008: 180–186).

⁷² Vgl. Kraft und Bischoff (2008: 186); Herzig und Briesemeister (2009d: 159).

⁷³ Vgl. Fülber und Gassen (2007: 2610 f.); Wiechens und Helke (2008: 26 ff.).

⁷⁴ Vgl. Herzig (2008a: 9); Kirsch (2008: 31 f.); Güntel (2008: 131); Kraft und Bischoff (2008: 191 f.); ausführlich Herzig und Briesemeister (2009d: 158–162).

⁷⁵ Vgl. Herzig (2008a: 9); Güntel (2008: 131); Kraft und Bischoff (2008: 187 f.); ausführlich Herzig und Briesemeister (2009d: 161 f.).

⁷⁶ Vgl. eingehend Kraft und Bischoff (2008: 188–190) sowie Herzig und Briesemeister (2009d: 158–162).

⁷⁷ Vgl. dazu BT-Drs. 16/12407, 122; Waschbusch, in: Petersen und Zwirner (2009: 585–589).

⁷⁸ Kritisch Krawitz und Kalbitzer (2008: 160–165). Vgl. auch Herzig und Briesemeister (2009c: 980).

derpostens gemäß § 340g HGB sind dagegen keine Betriebsausgaben oder steuerpflichtigen Erträge, sondern Einkommensverwendung.⁷⁹

Außerplanmäßige Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens

Die Regelungen für außerplanmäßige Abschreibungen sind rechtsformneutral ausgestaltet worden. Bei Anlagegegenständen sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert nur noch bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen. Bei voraussichtlich nicht dauerhafter Wertminderung besteht ein auf Finanzanlagen beschränktes Abschreibungswahlrecht. Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt wie bisher das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB n. F.). Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2009 beziehungsweise nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, Art. 66 Abs. 3 S. 1, 6 EGHGB.

Steuerlich hat diese Veränderung keine Auswirkungen, weil Teilwertabschreibungen schon bisher nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig waren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG).⁸⁰

Allerdings stellt sich aufgrund der Formulierung der steuerlichen Abschreibungsregelung als Kannvorschrift die Frage, ob bei voraussichtlich dauernder Wertminderung dem Abschreibungsgebot in der Handelsbilanz ein steuerliches Abschreibungswahlrecht gegenübersteht.⁸¹ Die Gesetzesbegründung ist insoweit unklar.⁸² Für ein steuerliches Abschreibungswahlrecht spricht, dass seit Inkrafttreten des BilMoG die Maßgeblichkeit durch den Wahlrechtsvorbehalt in § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG eingeschränkt wird, soweit GoB-fremde steuerliche Wahlrechte bestehen. Insoweit ergibt sich eine veränderte Rechtslage, wie sie bisher schon in den Fällen bestand, in denen der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht zum Tragen kam. So wurde von einem steuerlichen Abschreibungswahlrecht ausgegangen, sofern ein Steuerpflichtiger seinen Gewinn nicht nach § 5 EStG ermittelte, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG,⁸³ oder soweit der steuerliche Teilwert den beizulegenden Wert unterschritt.⁸⁴ Für ein Abschreibungswahlrecht spricht auch, dass die steuerliche Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ohnehin losgelöst vom Handelsrecht auszulegen ist.⁸⁵

⁷⁹ Vgl. Krumnow (2004), § 340g HGB Rn. 6.

⁸⁰ Vgl. Herzig (2008a: 7); Dörfner und Adrian (2008: 47). Zur Frage der Dauerhaftigkeit vgl. BFH, 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680, BB 2006, 1737 mit BB-Komm. Schlotter (2006: 1738); 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, BB 2008, 550, jeweils mit weiteren Nachweisen; BMF, 26.3.2009 – IV C 6 – S 2171-b/0, 2009/195335, BStBl. I 2009, 514.

⁸¹ Vgl. bejahend Herzig und Briesemeister (2009d: 163); Herzig (2009: M1); Strahl (2008: 16294); Ortmann-Babel *et al.* (2009: 935); Förster und Schmidtman (2009).

⁸² Vgl. BT-Drs. 16/10067, 56, 120, 124.

⁸³ Vgl. R 6.8 Abs. 1 S. 5 EStR 2008; Winkeljohann, in: Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), § 6 EStG, Rn. 563 (Aug. 2003); Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), § 6 EStG, Rn. B 422 (Mai 2008).

⁸⁴ Vgl. Christiansen (1991/92: 128); Groh (1999: 983); Winkeljohann, in: Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), § 6 EStG, Rn. 562 (Aug. 2003); Ehmcke, in: Blümich (Hrsg.), § 6 EStG, Rn. 563 (Okt. 2003); Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), § 6 EStG, Rn. B 422 (Mai 2008).

⁸⁵ Vgl. BFH, 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, BB 2008, 550; Herzig und Briesemeister (2009d: 163); Ortmann-Babel *et al.* (2009: 935).

Herstellungskosten

Künftig sind in die Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB n. F. neben den Einzelkosten auch die variablen Gemeinkosten zwingend einzubeziehen. Steuerliche Auswirkungen sind hiermit nicht verbunden; vielmehr folgt die steuerliche Definition der Herstellungskosten weiterhin den Grundsätzen von R 6.3 EStR 2005. Trotz Annäherung der Handels- an die Steuerbilanz wird kein vollständiger Gleichlauf erreicht. So sind den Herstellungskosten handelsrechtlich beispielsweise auch Abschreibungen auf zuvor aktivierte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände zuzurechnen. Für solche Aufwendungen besteht steuerlich ein Einbeziehungsverbot.⁸⁶ Unklar ist darüber hinaus der Umfang des in die Herstellungskosten einzubeziehenden Wertverzehr des Anlagevermögens.⁸⁷

Fazit

1. Das BilMoG wirft neue steuerliche Fragen auf, namentlich nach der Reichweite der verbliebenen Maßgeblichkeit und des neu eingeführten steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, den Konsequenzen des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile und der Existenz eines Wahlrechts zur Vornahme von Teilwertabschreibungen.
2. Handels- und Steuerbilanz fallen künftig oftmals auseinander. Grund hierfür ist die Änderung von handelsrechtlichen Vorschriften, für die eigene steuerliche Regelungen existieren, und die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit. Damit steigen die Gefahr von Fehlern bei einer Überleitungsrechnung und die Bedeutung der Abgrenzung latenter Steuern. Beide Gründe sprechen in vielen Fällen für die Erstellung einer eigenständigen Steuerbilanz neben der Handelsbilanz.

Literatur

- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT (2008a). „Nochmals: Plädoyer für eine Abschaffung der ‚umgekehrten Maßgeblichkeit‘!“, *Deutsches Steuerrecht*, 1057–1060.
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT (2008b). „Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht“, *Betriebsberater*, 209–216.
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT (2008c). „Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen“, *Betriebsberater*, 152–158.
- ARBEITSKREIS EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E. V. (2008). Stellungnahme zu dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, *Betriebsberater*, 994–997.
- BAETGE, Jörg, Hans-Jürgen KIRSCH und Stefan THIELE (Hrsg., 2002). *Bilanzrecht – Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB – Kommentar*, Stand: März 2009. Bonn (Loseblatt).
- BAETGE, Jörg und Hans-Jürgen KIRSCH (2008). *BilMoG und 7. WPO-Novelle – Aktuelle Herausforderungen an Bilanzierung und Prüfung: Vorträge und Diskussionen zum 24. Münsterischen*

⁸⁶ Vgl. Dörfler und Adrian (2008: 48); Theile (2007: 1329).

⁸⁷ Vgl. Herzig (2008a: 6); Günkel (2008: 133 f.).

Tagesgespräch des Münsteraner Gesprächskreises Rechnungslegung und Prüfung e.V. am 17. April 2008. Düsseldorf.

- BAREIS, Peter (2008). „Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 31–67.
- BEHRENS, Stefan (2009). „Keine phasenverschobene Wertaufholung nach Umwandlungen“, *Betriebsberater*, 318–320.
- BLUMENBERG, Jens und Sven ROSSNER (2008). „Steuerliche Auswirkungen der durch das BilMoG geplanten Änderungen der Bilanzierung von eigenen Anteilen“, *GmbH-Rundschau*, 1079–1084.
- BLÜMICH, Walter (Hrsg., 1998). *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz – Kommentar*, Stand: Oktober 2008. München (Loseblatt).
- CHRISTIANSEN, Alfred (1991/92). „Probleme der Teilwertermittlung beim Vorratsvermögen“, *Steuerberater-Jahrbuch*, 125–146.
- DÖLLERER, Georg (1971). „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr“, *Betriebsberater*, 1333–1337.
- DÖRFLER, Oliver und Gerrit ADRIAN (2008). „Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Steuerliche Auswirkungen“, *Der Betrieb*, Beilage Nr. 1, 44–49.
- DZIADKOWSKI, Dieter (1988). „Zur Dominanz der Steuerbilanz über die Handelsbilanz : die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips durch die das Steuerreformgesetz 1990“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 409–419.
- DZIADKOWSKI, Dieter (1989). „Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmaßgeblichkeit“, *Der Betrieb*, 437–439.
- ERNST, Christoph und Holger SEIDLER (2009). Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts nach Verabschiedung durch den Bundestag, *Betriebsberater*, 766–771.
- ERNST, Christoph (2008). „Eckpunkte des Referentenentwurfs eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) – Interview mit MinRat Dr. Christoph Ernst“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 114–116.
- EULER, Roland (2006). „Betriebsstätte im Fördergebiet als Voraussetzung für Sonderabschreibung – degressive AfA nur bei Zugrundelegung dieser Methode in der Handelsbilanz“, *Betriebsberater*, 2633–2636.
- FÖRSTER, Guido und Dirk SCHMIDTMANN (2009). „Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG“, *Betriebsberater*, 1342–1346.
- FÜLBIER, Rolf Uwe und Joachim GASSEN (2007). „Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation“, *Der Betrieb*, 2605–2612.
- GROH, Manfred (1999). „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung“, *Der Betrieb*, 978–984.
- GÜNKEL, Manfred (2008). „Steuerliche Auswirkungen des Bilanzmodernisierungsgesetzes“, *Unternehmensbesteuerung*, 126–134.
- HAISCH, Martin und Marcus HELIOS (2009). „Corporate Actions, Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren“, *Unternehmensbesteuerung*, 250–259.
- HAUSCHILDT, Jürgen, Christian GRAPE und Marc SCHINDLER (2006). „Typologien von Unternehmenskrisen im Wandel“, *Die Betriebswirtschaft*, 7–25.
- HENSELMANN, Klaus (2008). „Umgekehrte Maßgeblichkeit und latente Steuern“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 255–281.
- HERRMANN, Carl, Gerhard HEUER und Arndt RAUPACH (Hrsg., 1992). *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar*, 21. Auflage, Stand: März 2009. Köln (Loseblatt).

- HERZIG, Norbert (2008a). „Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung“, *Der Betrieb*, 1–10.
- HERZIG, Norbert (2008b). „Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG“, *Der Betrieb*, 1339–1344.
- HERZIG, Norbert (2009). „Neue Ära im Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz“, *Betriebsberater* 19, M1.
- HERZIG, Norbert und Simone BRIESEMEISTER (2009a). „Das Ende der Einheitsbilanz – Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE“, *Der Betrieb*, 1–11.
- HERZIG, Norbert und Simone BRIESEMEISTER (2009b). „Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit“, *Der Betrieb*, 926–931.
- HERZIG, Norbert und Simone BRIESEMEISTER (2009c). „Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung“, *Der Betrieb*, 976–982.
- HERZIG, Norbert und Simone BRIESEMEISTER (2009d). „Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE“, *Unternehmensbesteuerung*, 157–168.
- HOFFMANN, Wolf-Dieter und Norbert LÜDENBACH (2008). „Inhaltliche Schwerpunkte des BilMoG-Regierungsentwurfs“, *Deutsches Steuerrecht*, Beihefter zu Heft 30, 49–68.
- HOHAGE, Uwe (2009). „Erwerb eigener Anteile, Einziehung, Aufstockung und vGA bei der GmbH“, *Der Betrieb*, 1033–1036.
- IDW (2008). „Stellungnahme vom 4.1.2008 zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes“, *Institut der Wirtschaftsprüfer – Fachnachrichten*, 9–30.
- KERSTING, Christian (2008). „Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen der Befreiung ‚kleiner‘ Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht – Eine Kritik an §§ 120, 241a, 424 Abs. 4 HGB-E i.d.F. des BilMoG“, *Betriebsberater*, 790–796.
- KIRCHHOF, Paul, Hartmut SÖHN und Rudolf MELLINGHOFF (Hrsg., 1986). *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: März 2009. Heidelberg (Loseblatt).
- KIRSCH, Hanno (2008). „Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes“, *Deutsche Steuer-Zeitung*, 28–33.
- KNOBBE-KEUK, Brigitte (⁹1993). *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*. Köln.
- KÖHLER, Annette (2008). „Deregulierung nach dem Entwurf eines BilMoG“, *Betriebsberater*, 268–270.
- KORN, Klaus (Hrsg., 2000). *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Februar 2009, Bonn (Loseblatt).
- KRAFT, Gerhard und Jan BISCHOFF (2008). „Zur Problematik von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 173–200.
- KRAWITZ, Norbert und Jens KALBITZER (2008). „Die Übernahme des beizulegenden Zeitwerts von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in der Steuerbilanz“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 149–172.
- KRUMNOW, Jürgen (Hrsg., ²2004). *Rechnungslegung der Kreditinstitute – Kommentar zum deutschen Bilanzrecht unter Berücksichtigung von IAS/IFRS*. Stuttgart.
- KUSSMAUL, Heinz und Stephan MEYERING (2008). „BilMoG-Regierungsentwurf: Wen entlastet § 241a HGB-E?“, *Der Betrieb*, 1445–1447.
- KÜTING, Karlheinz (1997). „Der Wahrheitsgehalt deutscher Bilanzen“, *Deutsches Steuerrecht*, 84–91.
- KÜTING, Karlheinz und Claus-Peter WEBER (Hrsg., ⁵2006). *Handbuch der Rechnungslegung*. Bd. 1. Stuttgart.

- KÜTING, Karlheinz und Michael REUTER (2008). „Abbildung von eigenen Anteilen nach dem Entwurf des BilMoG – Auswirkungen in der Bilanzierungs- und Bilanzanalysepraxis“, *Betriebsberater*, 658–662.
- KÜTING, Karlheinz und Christoph SEEL (2009). „Die Ungereimtheiten der Regelungen zu latenten Steuern im neuen Bilanzrecht“, *Der Betrieb*, 922–925.
- LOITZ, Rüdiger (2009). „Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?“, *Der Betrieb*, 913–921.
- LÜDENBACH, Norbert und Wolf-Dieter HOFFMANN (2007). „Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung“, *Deutsches Steuerrecht*, Beihefter zu Heft 50, 3–20.
- MARX, Franz Jürgen (2008). „Zur Überflüssigkeit einer nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG erweiterten Rechnungsabgrenzung“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin.
- MAYER, Stefan (2008). „Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG“, *Unternehmensbesteuerung*, 779–785.
- MEURER, Ingetraut (2009). „Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG“, *Finanz-Rundschau*, 117–120.
- MOXTER, Adolf (1997). „Zum Verhaeltnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz“, *Betriebsberater*, 195–199.
- MOXTER, Adolf (2001). „Keine Rückstellung für Verpflichtung zur Entsorgung eigenen Abfalls – Vorlage an den Großen Senat des BFH zurückgenommen“, *Betriebsberater*, 566–570.
- ORTMANN-BABEL, Martina, Andreas BOLIK und Patrick GAGEUR (2009). „Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG“, *Deutsches Steuerrecht*, 934–938.
- PETERSEN, Karl und ZWIRNER, Christian (Hrsg., 2009). *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG: Gesetze, Materialien, Erläuterungen*. München.
- PETERSEN, Karl und Christian ZWIRNER (2008). „Latente Steuern im Lichte des BilMoG – Mehrfache Ausweitung des Anwendungsbereichs“, *Steuer und Bilanzen*, 205–212.
- PRINZ, ULRICH und Arne VON FREEDEN (2005). „Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft“, *Finanz-Rundschau*, 533–538.
- ROGALL, Matthias (2001). „Das Ausmaß der steuerlichen Attraktivität beim Rückkauf eigener Aktien im Rahmen der Eigenfinanzierung“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 867–878.
- ROSE, Gerd (1999). „Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen“, *GmbH-Rundschau*, 373–380.
- SAVARY, Jacques (1968). *Der vollkommene Kauf- und Handelsmann*. Neudruck der deutschen Übersetzung, Genf 1676. Frankfurt am Main.
- SCHEFFLER, Wolfram (2009). „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und steuerliche Gewinnermittlung“, *Steuer und Bilanzen*, 45–52.
- SCHILDBACH, Thomas (1989). „Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz“, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 123–140.
- SCHLOTTER, Carsten (2006). „Erfordernis der voraussichtlich dauernden Wertminderung bei der Teilwertabschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“, *Betriebsberater*, 1737–1739.
- SCHMALENBACH, Eugen (1907/08). „Über Mängel des Buchführungsrechts“, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 281–301.
- SCHMIDT, Ludwig (Hrsg.,⁸ 1989). *Einkommensteuergesetz*. München.
- SCHMIDT, Ludwig und Walter DRENSECK (Hrsg.,²⁸ 2009). *Einkommensteuergesetz*. München.
- SCHNEIDER, Dieter (2008). „Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt des Entwurfs einer BilMoG-elpackung!“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 283–300.

- SCHULZE-OSTERLOH, Joachim (2005). „BB-Kommentar“, *Betriebsberater*, 1383.
- SCHULZE-OSTERLOH, Joachim (2008). „Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes“, *Deutsches Steuerrecht*, 63–73.
- SIEGEL, Theodor (2008). „Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung“, in: Ute SCHMIEL und Volker BREITHECKER (Hrsg.). *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*. Berlin, 301–331.
- STRAHL, Martin (2008). „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsbilanz und Auswirkungen auf die Steuerbilanz“, *Kölnener Steuer-Dialog*, 16290–16300.
- TEICHE, Andreas (2008). „Maßgeblichkeit bei Umwandlungen – trotz SEStEG?“, *Deutsches Steuerrecht*, 1757–1763.
- THEILE, Carsten und Angelika HARTMANN (2008). „BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“, *Deutsches Steuerrecht*, 2031–2035.
- THEILE, Carsten (2009). „Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG“, *Deutsches Steuerrecht*, Beihefter zu Heft 18, 21–35.
- THEILE, Carsten (2007). „Reform des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Übersicht der wesentlichen Änderungen für den Jahresabschluss“, Teil 1: *Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung*, Fach 2, 1321–1332; Teil 2: *Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung*, Fach 2, 1333–1336.
- THIEL, Jochen (1993). „Wirtschaftsgüter ohne Wert: Die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft“, in: Arndt RAUPACH und Adalbert UELNER (Hrsg.). *Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag*. München, 569–588.
- WASSERMEYER, Franz (1991). „Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes“, in: Werner DORALT (Hrsg.). *Probleme des Steuerbilanzrechts*. Köln, 29–46. (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; 14)
- WASSERMEYER, Franz (1993). „Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft“, in: Arndt RAUPACH und Adalbert UELNER (Hrsg.). *Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag*. München, 621–638.
- WIECHENS, Gero und Iris HELKE (2008). „Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten“, *Der Betrieb*, Beilage Nr. 1, 26–29.

ISBN 978-3-940671-33-2



9 783940 671332