



## Vorwort

Das Bilanzsteuerrecht befindet sich in einem Grenzbereich zwischen den Fachinhalten der Buchführung, des Handelsbilanzrechts und des Einkommensteuerrechts. Folglich werden die Rechtsgrundlagen und die praktischen Bezüge des Bilanzsteuerrechts häufig in den Lehrplänen der wirtschafts- und rechtswissenschaftlichen Studiengänge als Appendix zu einer anderen Veranstaltung – z. B. als gesondertes Modul im Rahmen der Veranstaltung »Einkommensteuer« – dargestellt. Angesichts dieser thematischen Unbestimmtheit sind nach unserer Erfahrung den Studierenden die theoretische Komplexität der Materie und die praktische Relevanz der bilanzsteuerrechtlichen Fragestellungen nicht immer offenbar. Um die dargestellten Inhalte verstehen zu können, werden von den Studierenden detaillierte Kenntnisse der Buchführungstechnik, der einschlägigen Vorschriften zur Bilanzierung nach Handelsrecht und der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften erwartet. Im Rahmen des Bilanzsteuerrechts werden diese oftmals gesondert gelehrt Fachinhalte dann zusammengefasst und miteinander verzahnt. Bilanzsteuerrecht ist aus diesem Grund ein in hohem Maße integratives Fach.

Zudem sind die Rechtsquellen des Bilanzsteuerrechts aufgrund der dynamischen Entwicklung in der Gesetzgebung, der Vielzahl der einschlägigen Schreiben der Finanzverwaltung und der – von diesen teilweise abweichenden – Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit außerordentlich unübersichtlich. Die Einordnung dieser unterschiedlichen Sichtweisen in ein theoretisches Rahmenkonzept ist insbesondere im Bereich des Bilanzsteuerrechts regelmäßig problematisch, zumal sich die Auffassungen der Finanzverwaltung und eingeschränkt auch der Rechtsprechung von fiskalpolitischen Erwägungen leiten lassen. Eine stringente (Fort-)entwicklung von allgemein akzeptierten Bilanzierungsgrundsätzen kann unter diesen Voraussetzungen nicht erwartet werden. Die Kenntnis der entsprechenden Rechtsquellen ist dennoch unerlässlich, um in der Berufspraxis auftretende Problemstellungen erkennen und lösen zu können.

Ein weiterer Aspekt der Komplexität des Bilanzsteuerrechts ergibt sich aus Entwicklungen im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung. In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit die Internationalisierung der Rechnungslegung auch die handelsrechtliche Rechnungslegung im Einzelabschluss erfasst und ob diese Entwicklung auch auf das Bilanzsteuerrecht abfärbt. Die Entwicklung kann noch nicht mit Sicherheit vorausgesagt werden, doch steht zu vermuten, dass es durch diese Tendenzen zu einer noch stärkeren Eigenständigkeit des Bilanzsteuerrechts kommen wird.

Der vorliegende eigenständige Band zum Bilanzsteuerrecht in der Reihe »Betriebliche Steuern« trägt der hohen Bedeutung, die diesem Fach im Rahmen einer wissenschaftlichen und anwendungsbezogenen Ausbildung an Fachhochschulen, Universitäten, Berufsakademien und anderen Bildungseinrichtungen zukommen sollte, Rechnung. Die Darstellungen bewegen sich auf der Basis des Rechtsstandes im April 2006. Gesetzesänderungen im Vergleich zur Voraufgabe, Verlautbarungen der Finanzverwaltung sowie die Rechtsprechung

der Finanzgerichtsbarkeit sind – sofern sie für die dargestellten Inhalte von Bedeutung waren – berücksichtigt. Aufgrund der Komplexität der Materie kann eine Haftung grundsätzlich nicht übernommen werden. Kritik und Anregungen sind ausdrücklich erwünscht.

Düsseldorf, Berlin, Stuttgart im August 2006

Rainer Jurowsky, Jörg Graetz, Otto von Campenhausen

## A. Einführung: Bilanzsteuerrecht und Steuerbilanzen

Die Thematik des Bilanzsteuerrechts beschäftigt sich mit der Gesamtheit der steuerlichen und außersteuerlichen Vorschriften, die die Erstellung von Steuerbilanzen regeln. Der Zusammenhang zwischen dem Bilanzsteuerrecht und den Steuerbilanzen ist also normativer Art: Das Bilanzsteuerrecht beschreibt die Rechtsgrundlage der Steuerbilanzen.

Vorrangiger Zweck der Steuerbilanzen ist die Ermittlung einer ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Ihr Ziel (im Sinne einer zu ermittelnden Größe) ist daher ein periodengerecht und unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsgedankens ermittelter Gewinn. Somit ist das Bilanzsteuerrecht eingebettet in die einkommensteuerlichen Gewinneinkunftsarten nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit). Darüber hinaus sind Steuerbilanzen notwendig, um bestimmte steuerliche Vergünstigungsvorschriften (z.B. in der Form steuerstundender Rücklagen) in Anspruch nehmen zu können. Oftmals ersetzen Steuerbilanzen zudem auch die Handelsbilanzen in ihrer Funktion als Informationsgrundlage über die wirtschaftlich Lage des Steuerpflichtigen, da die Praxis dem Steuerbilanzrecht wegen der eingeschränkten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ein größeres Vertrauen entgegenbringt als den Handelsbilanzen.

Im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung können somit der Zweck und das Ziel der Steuerbilanzen relativ eindeutig gekennzeichnet werden. Während der Zweck der Handelsbilanzen aufgrund der Komplexität und Heterogenität der beteiligten Adressaten nicht eindeutig bestimmt werden kann, sind im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung in erster Linie zwei Gruppen von Bedeutung: Der Steuerpflichtige, der die Steuerbilanzen erstellt, und der Fiskus, der auf der Grundlage dieser Steuerbilanzen einen Ertragsteueranspruch ermittelt und festsetzt. Nicht verkannt werden darf aber, dass auch in dieser Konstellation aufgrund der naturgemäß unterschiedlichen Interessenlage der Beteiligten unterschiedliche Auffassungen zu einzelnen Bilanzierungs- und Bewertungsfragen nicht zu vermeiden sein werden.

Die Rechtsvorschriften, die im Rahmen des Bilanzsteuerrechts zu beachten sind, sind überschaubar: Im Wesentlichen handelt es sich um die §§ 4 bis 7 k EStG, die über § 8 Abs. 1 KStG für die Körperschaftsteuerliche und über § 7 GewStG auch für die gewerbesteuerliche Gewinnermittlung von Bedeutung sind. Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung enthalten auch die §§ 140 bis 148 AO. Ergänzend treten für diejenigen Steuerpflichtigen, die auch die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten haben, die §§ 238 ff. HGB hinzu.

Die Komplexität und Unübersichtlichkeit des Bilanzsteuerrechts ergibt sich also nicht aus der Fülle der anzuwendenden Vorschriften. Vielmehr leidet die Systematik des Bilanzsteuerrechts an der fast nicht mehr übersehbaren Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes zu bilanzsteuerrechtlichen Fragestellungen. Während eine rein handelsrechtliche Rechtsprechung zu bilanzrechtlichen Fragen selten, wenn auch zunehmend zu

beobachten ist, liefern Auseinandersetzungen zwischen den Steuerpflichtigen und dem Fiskus über spezielle Ansätze in den Steuerbilanzen unerschöpfliche Quellen zu gerichtlichen Entscheidungen. Angesichts einer sich im Zeitablauf ändernden Auffassung der Judikatur und einer nicht immer stabilen Haushaltslage kann es nicht verwundern, dass diese Rechtsprechung im Zeitablauf Änderungen unterworfen ist. Eine Abkehr von einer bisher als gefestigt geltenden Rechtsprechung ist daher möglich, auch wenn die zugrunde liegenden Vorschriften dem Wortlaut nach gleich geblieben sind.

Das vorliegende Lehrbuch hat die Darstellung der bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften und ihre Erläuterung vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung zum Gegenstand. Dabei erfolgt bewusst eine Konzentration auf diejenigen Vorschriften, die im Rahmen der Erstellung von (periodisch wiederkehrenden) Steuerbilanzen zu beachten sind. Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften werden nur insoweit eingehend besprochen, als sie für die steuerliche Gewinnermittlung – insbesondere als Folge des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG – von Bedeutung sind. Damit wird zugleich der für die Zukunft in Aussicht stehenden zunehmenden Abkoppelung des Handels- vom Steuerbilanzrecht Rechnung getragen.

Dargestellt wird die Rechtslage unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. 04. 2006 (BStBl. I 2006 S. 1095).

## B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

### 1. Die Bedeutung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Rahmen des Bilanzsteuerrechts

Handels- und Steuerbilanzen werden regelmäßig jeweils zum Ende des Geschäftsjahres aufgestellt. Diese Aufstellung vollzieht sich auf Grundlage einer Sammlung und Zusammenfassung betrieblicher (quantitativer) Daten, die über das ganze Geschäftsjahr hinweg stattgefunden hat. Diese Sammlung betrieblicher Daten wird als Buchführung bezeichnet. Die Handels- oder Steuerbilanz (besser: der handelsrechtliche bzw. steuerrechtliche Jahresabschluss) stellt somit den gesetzlich geforderten Abschluss der Buchführung dar. Daneben sind noch weitere Aufzeichnungen (z.B. Inventurunterlagen) zu berücksichtigen. Der Zusammenhang zwischen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten einerseits und dem Bilanzsteuerrecht andererseits ist also technischer Art: Wer verpflichtet ist, eine steuerliche Gewinnermittlungsrechnung durchzuführen, die Grundlage der Gewinnbesteuerung ist, muss auch verpflichtet werden, die hierzu notwendigen Daten zu sammeln. Aufgrund dieses Zusammenhangs ist es notwendig, die im Rahmen des Bilanzsteuerrechts zu beachtenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten darzustellen.

Steuerpflichtige, die zwar zur Ermittlung ihrer einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage einen Gewinn ermitteln müssen, die aber nicht nach den nachstehenden Grundsätzen zur Buchführung verpflichtet sind und auch freiwillig keine Bücher führen und Bilanzen erstellen, bedürfen eines anderen Rechenwerks. Sie ermitteln ihren Gewinn auf der Grundlage einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Diese stellt keine Buchführung im hier verstandenen steuerbilanzrechtlichen Sinne dar, so dass an dieser Stelle auf Einzelheiten nicht näher eingegangen wird (vgl. zu weiterführenden Darstellungen Kap. C.5.).

### 2. Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Die Darstellung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht wird notwendig, weil eine derartige Verpflichtung Auswirkungen auf die steuerliche Buchführungspflicht hat (derivative Buchführungspflicht, § 140 AO, zu Erläuterungen vgl. Kap. B.3.)

Kaufleute sind nach Handelsrecht verpflichtet, Bücher zu führen. Auch die Frage, wer als Kaufmann anzusehen ist, beantwortet sich auf der Basis handelsrechtlicher Vorschriften. Es gilt folgende Unterscheidung:

- Kaufmann ist jeder, der ein **Handelsgewerbe** betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb (also unabhängig von der Art des Gewerbes), es sei denn,

dass das Unternehmen nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). Vor diesem Hintergrund kann weiter unterschieden werden:

- Betreibt jemand einen Gewerbebetrieb, der einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (»größerer Gewerbebetrieb«), so handelt es sich zwingend um einen Kaufmann, der sich in das Handelsregister eintragen lassen muss. Die Eintragung in das Handelsregister wirkt in diesen Fällen deklaratorisch. In welchen Fällen ein derartiger Geschäftsbetrieb erforderlich ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. In dieser Hinsicht sind sowohl qualitative Merkmale (z. B. der Umfang der angebotenen Leistungen) als auch quantitative Merkmale (z. B. der Umsatz eines Geschäftsjahres) von Bedeutung. Bislang war in der Praxis der zuständigen Gerichte und der Handelsregister keine einheitliche Vorgehensweise erkennbar, vielmehr dominierten örtlich beschränkt geltende Kriterien.
- Betreibt jemand einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert, so handelt es sich um einen Kaufmann, wenn er sich in das Handelsregister eintragen lässt (§ 2 HGB). Somit besteht auch für Kleingewerbetreibende die Möglichkeit, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen. Die Eintragung wirkt in diesen Fällen konstitutiv. Sie unterliegen dann aber auch allen Rechten und Pflichten, die für Kaufleute generell gelten.
- **Betriebe der Land- und Forstwirtschaft** sind grundsätzlich keine Kaufleute i.S.d. Handelsrechts (§ 3 Abs. 1 HGB). Betreibt jemand ein »größeres« land- und forstwirtschaftliches Unternehmen, so handelt es sich um einen Kaufmann, wenn er sich in das Handelsregister eintragen lässt (§ 3 Abs. 2 HGB).
- Bestimmte Rechtsformen betreiben **nach spezialgesetzlicher Regelung immer ein Handelsgewerbe**, unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit oder vom Umfang des Geschäftsbetriebs (§ 6 Abs. 2 HGB, insbesondere die GmbH nach § 13 Abs. 3 GmbHG und die AG nach § 3 AktG).

Das HGB bestimmt nur in sehr allgemeiner Form, wie die gesetzlich geforderte Buchführung im Einzelnen ausgestaltet sein soll. Nach § 238 HGB sind insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten, die Buchführung muss darüber hinaus so geschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Frist einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Nach § 239 HGB hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen, die Eintragungen in den Büchern müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Um nachträgliche Manipulationen an den Büchern zu verhindern, dürfen Änderungen nur in der Weise vorgenommen werden, dass der ursprüngliche Eintrag noch erkennbar ist.

### 3. Steuerrechtliche Buchführungspflichten

Neben den dargestellten handelsrechtlichen Buchführungspflichten bestehen auch solche steuerlicher Art.

### 3.1 Derivative Buchführungspflicht

Nach der derivativen (d.h. abgeleiteten) Buchführungspflicht (§ 140 AO) ist derjenige steuerlich buchführungspflichtig, der nach den Vorschriften anderer Gesetze (insbesondere des HGB) bereits Bücher zu führen hat. Diese steuerliche Buchführungspflicht besteht unabhängig von der Frage, ob tatsächlich handelsrechtliche Bücher geführt werden oder dies pflichtwidrig unterlassen wird.

Der Beginn und das Ende der derivativen steuerlichen Buchführungspflicht knüpft an den entsprechenden Vorschriften des anderen Gesetzes an. Daher kommt es in diesem Zusammenhang auf die Frage an, ob nach den oben dargestellten Grundsätzen die Kaufmannseigenschaft entsteht bzw. weggefallen ist.

Technisch ist in der Praxis allerdings festzustellen, dass die handelsrechtliche von der steuerrechtlichen Buchführung nicht getrennt wird. Somit erfüllt der Steuerpflichtige, der seiner handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nachkommt, gleichzeitig auch die sich aus § 140 AO ergebende derivative steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht. Dieser enge Zusammenhang kommt auch in der Vorschrift des § 60 EStDV zum Ausdruck. Danach ist es für die Erfüllung der steuerlichen Erklärungsspflichten ausreichend, wenn dem Finanzamt eine Bilanz eingereicht wird, die sich aus der (handelsrechtlichen) Buchführung ergibt, sofern diese Bilanz den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften entspricht (§ 60 Abs. 1 EStDV). Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, genügt eine Überleitungsrechnung, die die handelsrechtlichen an die steuerrechtlichen Ansätze anpasst (§ 60 Abs. 2 S. 1 EStDV). Wahlweise kann der Steuerpflichtige auch eine eigenständige Steuerbilanz aufstellen und der Steuererklärung beifügen (§ 60 Abs. 2 S. 2 EStDV).

### 3.2 Originäre Buchführungspflicht

Soweit keine derivative Buchführungspflicht besteht, erweitert die originäre (d.h. eigenständige) Buchführungspflicht (§ 141 AO) den Kreis der nach Steuerrecht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen.

Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte (nicht aber Selbständige, die Einkünfte nach § 18 EStG erzielen) sind verpflichtet, für die Zwecke der Besteuerung Bücher zu führen, wenn folgende Kriterien (für den einzelnen Betrieb) alternativ überschritten werden:

- Umsätze (einschließlich nicht steuerbarer Auslandsumsätze, vgl. AEAO zu § 141 Nr. 4) außer steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Fläche mit einem Wirtschaftswert nach § 46 BewG von mehr als 25.000 € oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 30.000 € im Kalenderjahr.

Bei der Berechnung der Gewinn Grenzen für Gewerbebetriebe und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen nicht zu berücksichtigen (§ 7 a Abs. 6 EStG).



Als Besonderheit von Personengesellschaften ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass sich die Buchführungspflicht für die Ergänzungs- und Sonderbilanzen auf die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) und nicht auf den einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) erstreckt. Da Ergänzungs- und Sonderbilanzen keine entsprechende handelsrechtliche Äquivalente haben, kann sich eine steuerliche Buchführungspflicht nur aus § 141 AO ergeben.

Hinsichtlich des Beginns und des Endes der originären Buchführungspflicht ist nach § 141 Abs. 2 AO zu beachten, dass sowohl ihr Entstehen als auch ihre Beendigung nicht alleine durch das objektive Überschreiten bzw. das Unterschreiten der betreffenden Größenkriterien eintritt.

### 3.2.1 Beginn der Buchführungspflicht

Vielmehr beginnt die Buchführungspflicht mit Beginn des Wirtschaftsjahrs, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Diese Mitteilung kann sowohl mit dem Steuer- oder Feststellungsbescheid verbunden werden als auch in einem gesonderten Verwaltungsakt ergehen. Um die Vorbereitung des Steuerpflichtigen auf eine neu entstehende Buchführungspflicht zu erleichtern, sieht AEAO zu § 141 Nr. 4 vor, dass ein Vorlauf von mindestens einem Monat zu berücksichtigen ist.

### 3.2.2 Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht endet mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem das Finanzamt feststellt, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nicht mehr bestehen (§ 141 Abs. 2 S. 2 AO). Nach dem Wortlaut des Gesetzes fällt die Buchführungspflicht also auch ohne eine Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen weg, allerdings wird in der Praxis eine entsprechende Benachrichtigung schon aus Gründen der Rechtssicherheit üblich sein.

Die Buchführungspflicht endet auf jeden Fall mit der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes. Sofern nach diesem Tag noch Gewinne bzw. Verluste anfallen, werden diese im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (BFH v. 22. 2. 1978, BStBl II 1978 S. 430).

#### Beispiel

1. Werner Brösel eröffnet zum 1.1.01 ein Klempnergeschäft. Sein Umsatz wird in den ersten Jahren voraussichtlich 200.000 € im Durchschnitt betragen, Angestellte werden nicht beschäftigt. Nach den Vorgaben des zuständigen Handelsregisters erfordert der Gewerbebetrieb Werners keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Er ist Kleingewerbetreibender und daher kein Kaufmann i.S.d. § 1 HGB. Eine handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 HGB obliegt ihm daher nicht.

Hinsichtlich der steuerlichen Buchführungspflicht kann eine derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO nicht vorliegen, da Werner nicht nach Handelsrecht verpflichtet ist, Bücher zu führen.

2. Aus der Steuererklärung für 01, die Werner im Frühjahr 02 beim zuständigen Finanzamt einreicht, ergibt sich nach Maßgabe des § 141 AO ein Umsatz i.H.v. 300.000 € und ein

Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 20.000 €. Da die Größenkriterien des § 141 AO nicht überschritten sind, besteht für 01 keine originäre Buchführungspflicht.

3. Die Steuererklärung für 02 reicht Werner im Herbst 03 dem Finanzamt ein: Es ergeben sich für 02 Umsätze i.H.v. 330.000 € und ein Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 35.000 €. Daraufhin teilt das Finanzamt Werner im Januar 04 mit, dass er zur Buchführung nach § 141 AO verpflichtet sei. Die Buchführungspflicht beginnt zum 1.1.05.

4. In den nächsten Jahren stagnieren Umsätze und Gewinn auf dem Stand des Jahres 02. Aus der Steuererklärung für das Jahr 08, die im Frühjahr 09 beim Finanzamt eingeht, ergeben sich Umsätze i.H.v. 300.000 € und ein Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 25.000 € .

Im Herbst 09 teilt das Finanzamt Werner mit, dass mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 10 die originäre Buchführungspflicht wegfällt.

5. Im Frühjahr 10 gibt Werner seinen Betrieb auf. Zum gleichen Zeitpunkt entfällt die Buchführungspflicht nach § 141 AO.

## 4. Beispiele für sonstige Aufzeichnungspflichten

Neben den allgemeinen Buchführungspflichten nach §§ 140, 141 AO sehen die Steuergesetze noch spezielle Aufzeichnungspflichten vor, die sicherstellen sollen, dass alle für die steuerliche Beurteilung relevanten Sachverhalte erfasst und berücksichtigt werden. Entweder handelt es sich hierbei um außersteuerliche Aufzeichnungsvorschriften, die über § 140 AO auch in eine steuerliche Verpflichtung übernommen werden, oder es sind spezielle Aufzeichnungsvorschriften steuerlicher Art.

Oftmals werden diese Aufzeichnungen aber bereits im Rahmen der Buchführungsarbeiten durchgeführt, so dass es gesonderter Rechenwerke nicht bedarf. Gesonderter Verzeichnisse bedarf es also immer dann, wenn weder eine handels- noch eine steuerrechtliche Buchführungspflicht besteht. Im Einzelnen können beispielhaft (allerdings nicht abschließend) genannt werden:

- Die handelsrechtlichen Vorschriften über die **Inventur** und das **Inventar** (§§ 240, 241 HGB) gelten für Zwecke der Besteuerung im Rahmen von § 140 AO durch Verweis, im Rahmen von § 141 AO aufgrund ausdrücklicher Benennung.
- **Aufzeichnung des Wareneingangs** (§ 143 AO) und des **Warenausgangs** (§ 144 AO) für gewerbliche Unternehmer, damit die Angaben in den Steuererklärungen durch die Finanzbehörden überprüft werden können. Im Rahmen der Buchführung werden diese Aufzeichnungen durch die Erfassung des Wareneinsatzes und der Umsatzerlöse bereits berücksichtigt.
- Bestimmte **nicht abzugsfähige Betriebsausgaben** sind einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen, ansonsten sind sie auch hinsichtlich des grds. abzugsfähigen Teils von einem Abzug ausgeschlossen (§ 4 Abs. 7 EStG). In der Buchführung werden die betreffenden Aufwendungen daher auf gesonderten Konten gebucht.
- So genannte **geringwertige Wirtschaftsgüter** sind nach § 6 Abs. 2 EStG gesondert zu erfassen, um eine Sofortabschreibung im Jahr der Anschaffung durchführen zu können.
- Im **Umsatzsteuerrecht** finden sich zusätzliche Verpflichtungen, z.B. die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG, §§ 63 bis 68 UStDV (Feststellung der Steuer und Grundlagen

ihrer Berechnung) oder im Falle steuerfreier Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 i.V.m. § 6 Abs. 4 UStG, §§ 8 ff. UStDV).

- Daneben finden sich **spezielle Aufzeichnungsvorschriften für bestimmte Berufsgruppen** oder Branchen, z.B. für Makler, Darlehens- und Anlagevermittler, Bauträger und Baubetreuer (§ 10 der Makler- und Bauträgerverordnung, MaBV). Auf Einzelheiten dieser speziellen Aufzeichnungspflichten soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

## C. Steuerlicher Gewinnbegriff und steuerliche Gewinnermittlungsarten

Die Thematik des Bilanzsteuerrechts wurde beschrieben mit der Gesamtheit aller steuerlichen und außersteuerlichen Regelungen, die Form und Inhalt derjenigen Rechenwerke bestimmen, die der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde liegen. Zunächst ist daher zu fragen, was unter der steuerlichen Gewinnermittlung zu verstehen ist – mit anderen Worten: Gesucht wird eine Definition des Begriffs »Gewinn«.

### 1. Der steuerliche Gewinnbegriff

Der Gewinn ist von steuerlicher Bedeutung, da er im Rahmen der Ertragsteuern eine mögliche Bemessungsgrundlage der Besteuerung ist. Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden:

- In der **Einkommensteuer** bildet der Gewinn die Bemessungsgrundlage für die drei Gewinneinkunftsarten nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit). Durch diese besondere steuerliche Bemessungsgrundlage sind die Gewinneinkunftsarten von den Überschusseinkunftsarten nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte) abgegrenzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage innerhalb der Überschusseinkunftsarten ist somit nicht Gegenstand des Bilanzsteuerrechts.
- In der **Körperschaftsteuer** ist das Einkommen nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 KStG). Dabei ist von besonderer Bedeutung, dass für diejenigen Steuerpflichtigen, die nach HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten (§ 8 Abs. 2 KStG). Da diese Einkunftsart zu den Gewinneinkünften zählt, ist auch im KStG der Gewinnbegriff von zentraler Bedeutung.
- In der **Gewerbsteuer** ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb Ausgangspunkt zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG).

Nach steuerrechtlicher Definition ergibt sich der Gewinn, sofern (wegen einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig) Bücher geführt und Steuerbilanzen erstellt werden, grundsätzlich im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleiches (§ 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG). Werden dagegen keine Bücher geführt, liegt aber eine Gewinneinkunftsart vor, so ist der Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder, für Land- und Forstwirte, im Rahmen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 2 EStG) vorzunehmen. Somit wird deutlich, dass keine eindeutige Beziehung