

§ 5

**Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten
anderen Gewerbetreibenden**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013
(BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

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

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

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

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

(3) ¹Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder

mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

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

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt,

die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

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

(4b) ¹Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden. ²Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

(5) ¹Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

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

²Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

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

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

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

lage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). ⁶Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.

Autoren:

- Prof. Dr. Heribert M. **Anzinger**, Ulm (Anm. 1–149, 150–299, 880–899, 1750–1899, 1950–1999, 2000–2049, 2350–2399)
- Dr. Jan **Brinkmann**, M. Jur., Rechtsanwalt/Steuerberater, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Frankfurt (Anm. 1100–1199)
- Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Anm. 1280–1289, 1600–1631)
- Dr. Einiko Benno **Franz**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, PwC, Köln (Anm. 960–999, 1032–1069, 1570–1599)
- Dr. Martin L. **Haisch**, Rechtsanwalt, Dechert LLP, Frankfurt/M. (Anm. 1070–1099, 1550–1569)
- Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn (Anm. 1700–1749)
- Dr. Alexander **Kratzsch**, Richter am FG, Bünde (Anm. 1300–1349)
- Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim und Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München (Anm. 2050–2099)
- Prof. Dr. Heiner **Richter**, Stralsund (Anm. 1900–1949)
- Oliver **Rosenberg**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Linklaters LLP, Düsseldorf (Anm. 1290–1299, 1350–1449)
- Dipl.-Kfm. Markus **Schulz**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln (Anm. 900–959, 1000–1031, 1485–1549)
- Dr. Frank **Stockmann**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater, Greiling (Anm. 1450–1484)
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–499, 500–879, 2100–2149, 2150–2349, 2400–2472)
- Georg **von Wallis**, Rechtsanwalt, Olswang Germany LLP, Berlin (Anm. 1200–1224, 1225–1279)

Mitherausgeber:

- Prof. Dr. Heribert M. **Anzinger**, Ulm (Anm. 1–149, 150–299, 880–899, 1750–1899, 1950–1999, 2000–2049, 2350–2399)
- Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Anm. 900–1699)
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–499, 500–879, 2100–2149, 2150–2349, 2400–2472)
- Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München (1700–1749, 1900–1949, 2050–2099)

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5 .. 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5 .	1		
II. Rechtsentwicklung des § 5	2		
1. Entwicklung des § 5	2		
2. Reformvorschläge	10		
a) Bericht der Einkommensteuerkommission (1964)	10		
b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)	11		
c) Gutachten der Steuerreformkommission (1971) .	12		
d) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	13		
e) Petersberger Steuervorschläge (1997)	14		
f) Brühler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999)	15		
g) Steuergesetzbuch (2006/2013)	16		
h) Bundessteuergesetzbuch (2011)	17		
III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höherem Recht	30		
1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)	30	2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln .	35
a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts	30	3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB	36
b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses	31	4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen	40
c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip .	32	a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht	40
d) Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip	33	aa) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Bilanzsteuerrecht	40
e) Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit . .	34	bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht	41
		cc) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für das Bilanzsteuerrecht	42
		dd) Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegungsrichtlinien für das deutsche Bilanzsteuerrecht	43
		(1) Rechtsprechung	43
		(2) Schrifttum	44
		(3) Stellungnahme	45
		ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht	46
		b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe	50
		aa) Gesetzmäßigkeit und objektive Bestimmtheit .	50
		bb) Willkürverbot	51
		cc) Prinzip der eigentumschonenden Besteuerung	52
		dd) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen	53
		ee) Maßstäbe des Folgerichtigkeitsgebots für das innere System des Bilanzsteuerrechts	54

	Anm.		Anm.
ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip	55		
IV. Geltungsbereich des § 5	70		
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	70		
a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	70		
aa) Gewerbetreibende	70		
bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige	71		
cc) Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen	72		
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	73		
c) Ermittlung des Anteilswerts nach § 16 Abs. 2 Satz 2	74		
d) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG	75		
e) Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG	76		
f) Wertansätze in den steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG	77		
g) Liquidation, Anfangs- und Schlussbilanz nach §§ 11, 13 KStG	78		
h) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG aF	79		
2. Zeitlicher Geltungsbereich	80		
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	81		
a) Unbeschränkt Steuerpflichtige	81		
b) Beschränkt Steuerpflichtige	82		
V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften	90		
1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten	90		
a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1	90		
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	91		
c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a),		LuF (§ 13a), ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3) und für Gewinne aus Holznutzungen (§ 51 EStDV)	92
		d) Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 14, § 16 Abs. 2, 3, § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 3)	93
		2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung	94
		a) Gewinnermittlungszeitraum	94
		b) Ergänzende Bilanzierungsvorschriften	96
		c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	97
		3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung	103
		a) Technische Ansatz- und Ausweisvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b)	103
		b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)	104
		c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten	105
		4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften	106
		a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG)	106
		b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG)	107
		c) Ausschüttungen auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG)	108
		d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG)	109
		5. Bilanzierungsregeln für außerordentliche Bilanzen	110
		VI. Verfahrensfragen zu § 5	140
		1. Dokumentationspflichten	140
		a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO	140

	Anm.		Anm.
aa) Bedeutung für § 5	140	3. Schätzung des Gewinns	
bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB	141	iSd. § 5	145
b) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach § 5b	142	4. Gesonderte Feststellung des Gewinns iSd. § 5 im Festsetzungsverfahren	146
c) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7	143	5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO)	147
2. Ergänzende Erklärungs-			
pflichten	144		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Maßgeblichkeit der GoB 150**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 1	150		
1. Historische Einordnung des Abs. 1	50	a) Rechtfertigung der Vorschrift	160
a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918	150	aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	160
b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945	151	(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz	160
c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985	152	(2) Einheit der Rechtsordnung	161
d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF)	153	(3) Fortentwicklung des Bilanzrechts	162
e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990	154	(4) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe	163
f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG)	155	(5) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht	164
2. Systematische Einordnung des Abs. 1	160	(6) Vollzugs- und Planungskosten	165
		bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht	166
		(1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz	166
		(2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips	167
		(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung	168
		(4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit	169

	Anm.		Anm.
(5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards	170	(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht . . .	187
(6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht	171	(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht .	188
cc) Stellungnahme	172	(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs)	189
b) Bedeutung für die Praxis	173	ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	190
c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG) . . .	174	(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie	190
d) Reformvorschläge	175	(2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards	191
aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts	176	(3) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	192
(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung)	176	e) Rechtsentwicklung im Ausland	193
(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung	177	3. Geltungsbereich des Abs. 1	195
(3) Vereinfachte Vermögensrechnung	178	4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften	196
(4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung	179	II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)	200
bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts	180	1. Gewerbetreibende	200
(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)	180	2. Gesetzliche Buchführungspflicht	210
(2) Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB) . . .	181	a) Bücher und Abschlüsse	210
cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts	182	b) Gesetzliche Buchführungspflicht	211
(1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)	182	aa) Gesetzliche Vorschriften	211
(2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	183	bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten	212
(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993)	184	(1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten	212
(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013) . . .	185	(2) Steuerrechtliche Buchführungspflichten	213
(5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011)	186	cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten	214
dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts	187	dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten	215
		c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter	216

	Anm.		Anm.
3. Freiwillige Buchführung	230		
4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln	240		
5. Maßgeblichkeitsprinzip	250		
a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit)	250		
aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen	250		
(1) Handelsrechtliche GoB	250		
(2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB	251		
(3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze	252		
(4) „Buchführungs“-grundsätze	253		
(5) Überleitung ausländischer GoB	254		
bb) Schluss des Wirtschaftsjahres	255		
cc) Betriebsvermögen	256		
dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit)	257		
(1) Grundsatz	257		
(2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit	258		
ce) Bewertung (Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit)	259		
(1) Grundsatz	259		
(2) Bewertungsvorbehalte nach Abs. 6	260		
(3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen	261		
(4) Bewertungswahlrechte	262		
ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit)	263		
b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	270		
aa) Meinungsstand	270		
(1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990)	270		
(2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)	271		
		(3) Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009)	272
		bb) Stellungnahme	273
		c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts	280
		aa) Steuerliches Wahlrecht	280
		bb) Ausübung	281
		cc) Beibehaltung und Stetigkeit	282
		dd) Änderung	283
		d) Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognosespielräumen	284
		6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	300
		a) Rechtsentwicklung	300
		b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	301
		aa) Grundsätze	301
		bb) Ordnungsmäßig	302
		cc) Buchführung	303
		c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	306
		aa) Rechtsnorm	306
		bb) Handelsbräuche	307
		cc) Gewohnheitsrecht	308
		d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	311
		aa) Induktive Methode	311
		bb) Deduktive Methode	312
		cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode	313
		dd) Hermeneutische Methode	314
		ee) Stellungnahme	315
		e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	320
		aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit	320
		(1) Kodifikation	320
		(2) Geltungsbereich	321
		(3) Begriff	322
		(4) Inhalt	323
		(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)	324

Anm.	Anm.
bb) Bilanzklarheit und -über- sichtlichkeit 324	(4) Inhalt 388
(1) Kodifikation 328	(5) Grenzen 389
(2) Geltungsbereich 329	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 390
(3) Begriff 330	ii) Realisationsprinzip 395
(4) Inhalt 331	(1) Kodifikation 395
(5) Grenzen 332	(2) Geltungsbereich 396
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 333	(3) Begriff 397
cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/ Bilanzenzusammenhang. 337	(4) Inhalt 398
(1) Kodifikation 337	(5) Einzelfälle 399
(2) Geltungsbereich 338	(6) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip. 400
(3) Inhalt 339	(7) Steuerliche Realisations- tatbestände ohne Ge- winnrealisation 401
(4) Grenzen 340	(8) Grenzen 402
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 341	(9) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 403
dd) Stetigkeitsprinzip 345	jj) Grundsatz des Nicht- ausweises schwebender Geschäfte 410
(1) Kodifikation 345	(1) Begriff und Inhalt 410
(2) Geltungsbereich 346	(2) Geltungsbereich 411
(3) Inhalt 347	(3) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 412
(4) Anwendungsfälle 348	kk) Stichtagsprinzip 420
(5) Grenzen 349	(1) Kodifikation 420
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 350	(2) Geltungsbereich 421
ee) Vollständigkeitsprinzip. . 355	(3) Inhalt 422
(1) Kodifikation 355	(4) Grenzen 423
(2) Geltungsbereich 356	(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 424
(3) Inhalt 357	ll) Periodisierungsprinzip . . 430
(4) Grenzen 358	(1) Kodifikation 430
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 359	(2) Geltungsbereich 431
ff) Fortführungsprinzip . . . 365	(3) Begriff 432
(1) Kodifikation 365	(4) Inhalt 433
(2) Geltungsbereich 366	(5) Grenzen 434
(3) Inhalt 367	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 435
(4) Grenzen 368	mm) Saldierungsverbot 440
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 369	(1) Kodifikation 440
gg) Vorsichtsprinzip 375	(2) Geltungsbereich 441
(1) Kodifikation 375	(3) Begriff 442
(2) Geltungsbereich 376	(4) Inhalt 443
(3) Inhalt 377	(5) Grenzen 444
(4) Grenzen 378	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view) 445
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungs- mäßiger Buchführung . . 379	nn) Einzelbewertungsprinzip 450
hh) Imparitätsprinzip 385	
(1) Kodifikation 385	
(2) Geltungsbereich 386	
(3) Begriff 387	

	Anm.		Anm.
(1) Kodifikation	450	(2) Verhältnis zu § 39 AO . .	516
(2) Geltungsbereich	451	(3) Bedeutung der Zurechnung	517
(3) Begriff	452	bb) Zurechnung von Schulden	518
(4) Inhalt	453	cc) Einzelfälle	519
(5) Grenzen	454	(1) Bauten auf fremden Grundstücken	519
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	455	(2) Gesamtgläubigerschaft/ Gesamtschuldnerschaft .	520
oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)	460	(3) Mieterein- und -umbauten	521
(1) Kodifikation	460	(4) Nießbrauch	522
(2) Geltungsbereich	461	(5) Pfandgut	523
(3) Begriff	462	(6) Weitere Einzelfälle	524
(4) Inhalt	463	8. Bilanzierung der Aktivposten	530
(5) Grenzen	464	a) Aktivierungsvorschriften	530
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	465	aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht .	530
7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung	500	bb) Aktivierungswahlrechte .	531
a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung	500	(1) Begriff	531
aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung	500	(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte	532
bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht	501	(3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte	533
b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung	505	cc) Aktivierungsgebote . . .	534
c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen . .	510	dd) Aktivierungsverbote . . .	535
aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung	510	(1) Überblick	535
bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung	511	(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)	536
cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern	512	(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens	537
(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters	512	(4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals	538
(2) Methode der Ermittlung der Einkünfte	513	(5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	539
d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva .	515	(6) Ansprüche aus schwebenden Geschäften	540
aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern	515	(7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	541
(1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums	515	b) Grundsätze der Aktivierung	550
		aa) Rechtsentwicklung	550
		(1) Einkommensteuergesetz 1925	550
		(2) Einkommensteuergesetz 1934	551
		(3) Einkommensteuergesetz 1947	552

	Anm.		Anm.
(4) Einkommensteuergesetz 1969	553	(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts	585
bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs	554	(2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	586
cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand ..	555	(3) Abgrenzung	587
c) Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs	560	(4) Bedeutung der Abgrenzung	588
aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung	560	cc) Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern ..	589
(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit	560	(1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts	589
(2) Greifbarkeit	561	(2) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts ..	590
(3) Vorliegen von Aufwendungen	562	(3) Abgrenzung	591
(4) Mehrjähriger Nutzen ..	563	(4) Bedeutung der Abgrenzung	592
(5) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb ..	564	dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter ..	593
bb) Kritik	565	(1) Allgemeines	593
d) Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten	570	(2) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts	594
aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	570	(3) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts ..	595
(1) Begriff	570	(4) Abgrenzung	596
(2) Abgrenzung	571	(5) Bedeutung der Abgrenzung	597
bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen ..	572	f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern	600
(1) Begriff	572	aa) Allgemeines	600
(2) Abgrenzung	573	bb) Beurteilung von wesentlichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten	601
cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen	574	cc) Abgrenzungsmerkmale ..	602
(1) Begriff	574	(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit	602
(2) Bilanzierung	575	(2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge	603
(3) Abgrenzung	576	(3) Festigkeit und Dauer der Verbindung	604
(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert	577	(4) Nutzungs- und Funktionszusammenhang	605
e) Arten von Wirtschaftsgütern	580	dd) Einzelfälle	606
aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens ..	580	(1) Betriebsvorrichtungen ..	606
(1) Allgemeines	580	(2) Bruchteiligentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum	607
(2) Begriff des Anlagevermögens	581	(3) Grund und Boden/ Gebäude	608
(3) Begriff des Umlaufvermögens	582	(4) Grund und Boden/ Bodenschätze	609
(4) Abgrenzung	583	(5) Selbständige Gebäude- teile	610
(5) Bedeutung der Abgrenzung	584		
bb) Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	585		

Anm.	Anm.
(6) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen	(4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne
611	668
(7) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten	b) Verbindlichkeiten
612	670
(8) Scheinbestandteile	aa) Begriff
613	670
(9) Weitere Einzelfälle	bb) Bilanzierung
614	671
g) Zeitpunkt der Aktivierung	(1) Grundsatz Passivierungspflicht
620	671
aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts	(2) Ausnahmen
620	672
bb) Aktivierung von Dividenden	(3) Zeitpunkt der Bilanzierung
621	673
9. Bilanzierung der Passivposten	(4) Auflösung
650	674
a) Passivierungsvorschriften	(5) Einzelfälle
650	675
aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht	c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
650	680
bb) Passivierungswahlrechte	aa) Begriff
651	680
(1) Begriff	(1) Anwendungsbereich
651	680
(2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte	(2) Betriebliche Veranlassung
652	681
(3) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3	(3) Art der Leistungsverpflichtung
653	682
(4) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2	(4) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung
654	683
(5) Ansparabschreibung gem. § 7g Abs. 3 aF	(5) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung
655	684
(6) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3	(6) Fälligkeit
656	685
(7) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10	(7) Anspruchsinhaber
657	686
(8) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR	(8) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit
658	687
(9) Rücklage für Ersatzbeschaffung	bb) Bilanzierung
659	689
(10) § 6 UmwStG	(1) Grundsatz Passivierungspflicht
660	689
cc) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte	(2) Ausnahmen
661	690
dd) Passivierungsgebote	(3) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen
663	691
ee) Passivierungsverbote	(4) Ungewisse Verbindlichkeit
665	692
(1) Überblick	(5) Wirtschaftliche Verursachung
665	693
(2) Gesetzliche Passivierungsverbote	(6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
666	694
(3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften	(7) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen
667	695
	cc) Zeitpunkt der Bilanzierung
	700
	(1) Grundsatz
	700
	(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung
	701
	(3) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung
	702
	dd) Auflösung/Anpassung
	703
	ee) Einzelfälle
	704

	Anm.		Anm.
d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	710	1. Wirtschaftsgüter	880
e) Aufwandsrückstellungen	720	2. GoB-widriger Ausweis	881
aa) Begriff	720	3. In der steuerlichen Gewinnermittlung	882
bb) Bilanzierung	721	4. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	883
cc) Zeitpunkt der Bilanzierung	722	5. Inhaltliche Anforderungen (Abs. 1 Satz 3)	884
dd) Auflösung der Rückstellung	723	6. Entbehrlichkeit des besonderen Verzeichnisses und Erleichterungen	885
ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	724	7. Folge fehlerhafter Verzeichnisse und Berichtigung	886
III. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Sätze 2 und 3)	880		

**C. Anhang zu Abs. 1:
Aktivierung und Passivierung von wichtigen Rechtsverhältnissen 900**

	Anm.		Anm.
I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen	900	II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen	960
1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte	900	1. Allgemeine Erläuterungen	960
2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen	908	a) Begriff und Rechtsgrundlagen	960
3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses	916	b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen	962
a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers	916	c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte	963
b) Passivierung von Erfüllungsrückständen	922	2. Bilanzierung beim Bauunternehmer	964
aa) Grundsätzliches	922	a) Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer	964
bb) Wichtige Einzelfälle der Erfüllungsrückstände in ABC-Form	925	aa) Ausweis teilfertiger Bauten	964
4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern	957	bb) Bewertung teilfertiger Bauten	965
		b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer	969
		aa) Gewinnrealisierung im Regelfall	969
		bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen	970
		cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen	971

	Anm.		Anm.
dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen	972	aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall	1003
ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle)	973	bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen . . .	1004
ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)	974	cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen) . . .	1005
gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag	975	c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1006
hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern	976	3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber	1007
c) Passivierung beim Bauunternehmer	977	IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch	1032
3. Bilanzierung beim Auftraggeber	978	1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten	1032
a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber	978	a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte	1032
aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen	978	b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung	1034
bb) Aktivierung unfertiger Bauten	979	aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1034
cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen	980	bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte	1036
dd) Berücksichtigung von Abschreibungen	981	cc) Passivierung dinglicher Lasten	1040
b) Passivierung beim Auftraggeber	982	dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last	1042
aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen	982	2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht	1050
bb) Passivierung von unfertigen Bauten	983	a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts	1050
III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen 1000		b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts	1051
1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1000	c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts	1052
2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1002	aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1052
a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten	1002	bb) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1054
b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)	1003	d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses	1055
		aa) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1055
		bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1056

	Anm.		Anm.
3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch ..	1060	b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften ..	1078
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs ..	1060	5. Swapgeschäfte ..	1079
b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher) ..	1062	a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Swapgeschäften ..	1079
aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb ..	1062	b) Bilanzierung der Swapgeschäfte ..	1080
bb) Unentgeltliche Bestellung ..	1063	6. Kreditderivate ..	1081
c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer) ..	1065	7. Anleihen ..	1082
aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung ..	1065	a) Begriff der Anleihe ..	1082
bb) Unentgeltliche Bestellung ..	1066	b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen ..	1083
d) Ablösung des Nießbrauchsrechts ..	1067	c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen ..	1084
V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten ..	1070	8. Strukturierte Produkte ..	1085
1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten ..	1070	a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten ..	1085
2. Optionen ..	1071	b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte ..	1086
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Optionen ..	1071	aa) Unechte strukturierte Produkte ..	1086
b) Bilanzierung von Optionen ..	1072	bb) Echte strukturierte Produkte ..	1087
aa) Bilanzierung beim Inhaber ..	1072	c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte ..	1088
bb) Bilanzierung beim Stillhalter ..	1073	aa) Optionsanleihen ..	1088
cc) Aktienbezogene Optionen ..	1073a	bb) Wandelanleihen ..	1089
3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen ..	1074	cc) Umtauschanleihen ..	1090
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Zinsbegrenzungsvereinbarungen ..	1074	dd) Aktienanleihen ..	1091
b) Bilanzierung beim Käufer ..	1075	9. Investmentanteile ..	1092
c) Bilanzierung beim Verkäufer ..	1076	a) Besteuerung von Investmentfonds ..	1092
4. Unbedingte Termingeschäfte ..	1077	b) Bilanzierung von Investmentanteilen ..	1093
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von unbedingten Termingeschäften ..	1077	VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen ..	1100
		1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings ..	1100
		a) Begriff und Bedeutung des Leasings ..	1100
		b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten ..	1101
		c) Rechtsnatur des Leasings ..	1105
		d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion ..	1107