Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

– BWNotZ –

Herausgeber:
Württ. Notarverein e. V., Stuttgart
in Verbindung mit dem
Bad. Notarverein e. V., Karlsruhe

Inhalt Seite

Gehweiler, Steuerrechtsecke XVI 153
Haubold, Verfassungsverstoß: Nichtigkeit oder Unvereinbarkeit von Gesetzen 156
Kieninger, Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien 163
Buchbesprechungen 175

8/2000
Dezember

Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg BWNotZ

Herausgeber:
Württ. Notarverein e. V. Stuttgart, in Verbindung mit dem Bad. Notarverein e. V., Karlsruhe

Dezember | 66. Band | Nr. 8/2000

Steuerrechtsecke (XVI)

von Wolfgang Gehweiler [1]

Der nachfolgende Beitrag schließt an die in dieser Zeitschrift erschienenen „Steuerrechtsecken" an und stellt – selbstverständlich – eine subjektiv geprägte Auswahl der aktuellen Neuerungen im Steuerrecht dar.

Abgabenordnung

1. Außenprüfung

Die während einer Außenprüfung vom Betriebsprüfer gegenüber dem Steuerpflichtigen erlassene schriftliche Aufforderung, bestimmte Fragen zu beantworten sowie genau bezeichnete Belege, Verträge und Konten vorzulegen, ist in der Regel kein Verwaltungsakt, sondern eine nicht selbstständig anfechtbare Vorbereitungshandlung, wenn sie ausschließlich der Ermittlung steuermindernder Umstände dienen und deshalb nicht erzwingbar ist.[2]

2. Schätzung

Mit Urteil vom 11. 2. 1999 entschied der BFH, dass ein wegen unterlassener Abgabe einer Steuererklärung ergangener Schätzungsbescheid grundsätzlich keine über die Wertangaben hinausgehende Begründung der Besteuerungsgrundlagen erfordert.[3]

AO-Richtlinien

In Heft 3 des BStBl. 2000 Teil I ist der Anwendungserlass zur Abgabenordnung abgedruckt.

III. Allgemeines

Aus der Beilage Nr. 1/1999 zum BStBl., datierend vom 16. 4. 1999, ergibt sich die Gesamtaufstellung der beim Bundesfinanzhof, des Bundesverfassungsgerichtes und des Europäischen Gerichtshofes anhängigen Verfahren in Steuersachen, modifiziert durch die Beilage Nr. 3/1999 vom 15. 10. 1999, nochmals modifiziert durch die Beilage Nr. 4/1999 vom 31. 12. 1999.

IV. Bundesverfassungsgericht

1. Mit Beschluss des zweiten Senates vom 10. 11. 1998 entschied das Bundesverfassungsgericht, dass Art. 6 Abs. 1 GG gebietet, bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu belassen. Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum, die über- aber nicht unterschritten werden darf. Desweiteren ist das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum für alle Steuerpflichtigen, unabhängig von ihrem individuellen Steuersatz, in voller Höhe von der Einkommensteuer zu befreien.[4]

Desweiteren stellt das Bundesverfassungsgericht im 2. Beschluss vom gleichen Tage[5] fest, dass Art. 6 Abs. 1 GG einen besonderen Gleichheitssatz enthält:

Er verbietet, Ehe- und Familien- gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen. Dieses Benachteiligungsverbot steht jeder belasteten Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe oder die Wahrnehmung des Elternrechtes in ehelicher Erziehungsgemeinschaft anknüpft. Die Leistungsfähigkeit von Eltern wird, über den existenziellen Sachbedarf von den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Der Betreuungsbedarf muss als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerrechtlich unbelastet bleiben, ohne das danach entschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird. Der Gesetzgeber muss bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleiches auch den Erziehungsbedarf des Kindes unabhänig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, berücksichtigen. Soweit das Familienexistenzminimum sich nach personenbezogenen Daten wie Familienstand, Anzahl der Kinder und Alter bestimmt, muss nach dem rechtsstaatlichen Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit dieser Tatbestand so gefasst werden, dass die bloße Angabe dieser Daten die Anwendung des Gesetzes möglich machen. Im übrigen hat der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichtes ebenfalls am 10. 11. 1998 das einkommensteuerrechtliche Kinderexistenzminimum festgestellt wie folgt:

Für das Jahr 1985 für ein Kind mit	DM	3 924,00
und für die Jahre 1987 und 1988		
für jeweils 2 Kinder mit	DM	8 832,00
bzw.	DM	9 144,00

Insoweit wurde die Finanzverwaltung angewiesen, die unter Vorbehalt erteilten Einkommensteuerbescheide dieser Jahre nochmals überprüfen und ggf. Steuererstattungen an die Betroffenen durchzuführen.

2. Einkommensteuertarif

Mit Beschluss vom 24. 2. 1999 legte der 10. Senat des Bundesfinanzhofes[6] dem Bundesverfassungsgericht folgenden Sachverhalt zur Entscheidung vor:

Inwieweit ist § 32c EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, als diese Vorschrift die Tarifbegrenzung nach näherer Maßgabe des § 32c Abs. 2 EStG nur für gewerbliche Einkünfte gewährt.

– Anmerkung des Autors: Mal sehen, was das Bundesverfassungsgericht zur Tarifspreizung (Unterscheidung zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Einkünften) und damit unterschiedlicher Besteuerung sagt! –

1 Lehrbeauftragter an der Notarakademie Stuttgart im Fachbereich Steuerrecht
2 BStBl. 1999 Teil II Seite 199 ff.
3 BStBl. 1999 Teil II Seite 382 ff.
4 BStBl. 1999 Teil II Seite 174 ff.
5 BStBl. 1999 Teil II Seite 182 ff.
6 BStBl. 1999 Teil II Seite 450 ff.

V. Einkommensteuer

1. Berater von Profi-Fußballspielern

Mit Urteil vom 26. 11. 1998 entschied der Bundesfinanzhof (BFH), daß ein international tätiger Berater von Profi-Fußballspielern typischerweise nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig ist.[7]

2. Wirtschaftliches Eigentum

Im Urteil vom 26. 11. 1998 stellt der BFH in Zweifel, ob derjenige, der ein Grundstück unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchs unentgeltlich übertragen hat, als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert ist.[8]

Der mit dieser Sachlage betraute 4. Senat geht in diesem Urteil nochmal auf das wirtschaftliche Eigentum ein, und hält dies seit 8. 3. 1977 vom BFH gefällten Urteile für überholt. Er sagt in seiner Begründung folgendes:

Mit dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers ist derjenige gemeint, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Nießbraucher ist im Normalfall nicht wirtschaftlicher Eigentümer des seiner Nutzung unterliegenden Wirtschaftsgutes. Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, dass Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Kindern schenkweise Grundstücke übertragen und sich gleichzeitig den unentgeltlichen, lebenslänglichen Nießbrauch an dem Grundstück vorbehalten. Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung zur Einkommensteuer bleiben die Eltern auch bei einem derartigen Vorbehaltsnießbrauch im Normalfall nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes. Der Senat hat wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauches in einem Fall angenommen, in dem die Veräußerung des geschenkten Gegenstandes der Zustimmung des Nießbrauchers bedurfte und letzterer außerdem die unentgeltliche Rückübertragung für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten verlangen konnte. Zugleich hat er es bei Wirtschaftsgütern mit längerer oder unbestimmter Lebensdauer als unerheblich angesehen, dass der Eigentümer nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer, sondern lediglich für die Lebenszeit des Einwirkungsberechtigten von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen werden konnte. Im Schrifttum wird wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers angenommen, wenn ein im Innenverhältnis zum Eigentümer für eigene Rechnung über diese Substanz verfügen darf oder wenn sich der Vorbehaltsnießbraucher ein durch Auflassungsvormerkung gesichertes Rücknahmerecht vorbehalten hat, ohne dass dies an irgendwelche Voraussetzungen gebunden wäre. Umstritten ist, ob dies auch dann gilt, wenn das Rücknahmerecht an die Voraussetzung geknüpft ist, dass der Eigentümer das Wirtschaftsgut veräußert. Schuldrechtliche Veräußerungsverbote führen für sich genommen nicht dazu, dass das betroffene Wirtschaftsgut nicht dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen wäre. Dagegen, dass etwas anderes gelten soll, wenn dem Eigentümer zugleich in Folge der Einräumung eines Nießbrauches die Nutzung verwehrt ist, spricht folgende Überlegung:

Die Annahme wirtschaftlichen Eigentums vom Nießbraucher hätte zur Folge, dass er die stillen Reserven zu versteuern hätte, sobald er den rechtlichen Eigentümer nicht mehr von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann.

7 BStBl. 1999 Teil II Seite 167 ff.
8 BStBl. 1999 Teil II Seite 263

3. Einkommensteuertarif

Mit Urteil vom 11. 8. 1999 entschied der 11. Senat des BFH, dass für die Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Belastung durch Einkommen- und Gewerbeertragsteuer keine Bindung gem. § 31 Abs. 1 Bundesverfassungsgerichtsgesetz besteht an dem Vermögenssteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 22. 6. 1995 – sog. Halbteilungsgrundsatz –.

Eine Belastung mit Einkommen- und Gewerbeertragsteuer von insgesamt ca. 60 % des zu versteuernden Einkommens ist nicht verfassungswidrig! [9]

VI. Einkommensteuerrichtlinien

Die Einkommensteuerrichtlinien sind abgedruckt in der Sonder-Nr. 3/1999 des BStBl. 1999.
Die Einkommensteuerlichtlinen gelten ab 1. 1. 1999.

VII. Finanzgerichtsordnung

Partnerschaftsgesellschaften sind vor dem BFH nicht vertretungsbefugt.[10]

Nach Art. 1 Nr. 1 Satz 1 BFH-Entlastungsgesetz muss sich vor dem BFH, wie auch aus der Rechtsmittelbelehrung in dem angefochtenen Urteil hervorgeht, jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen, sofern es sich nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechtes oder um eine Behörde handelt. Dies gilt auch für die Einlegung der Revision. Danach sind nur natürliche Personen mit den entsprechenden Qualifikationsmerkmalen als Prozessbevollmächtigten vor dem BFH zugelassen. Fehlt es an der ordnungsgemäßen Vertretung durch einen Angehörigen dieser Berufsgruppen, so ist die Revision unzulässig. Partnerschaftsgesellschaften sind vor dem BFH nicht vertretungsberechtigt! In der Praxis ist also darauf zu achten, dass sowohl die entsprechenden Vollmachten als auch die Revisionsschrift selbst nicht mit dem Kanzleikopfbogen vorgenommen wird, sondern auf neutralem Papier unter Beifügung einer personalen Vollmacht.

VIII. Gesetz zur Familienförderung[11]

Das Gesetz zur Familienförderung, mit welchem die Urteile des Bundesverfassungsgerichtes bzgl. Familienlastenfreistellung umgesetzt werden, trat am 1. 1. 2000 in Kraft. Hierbei sind die durch die Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen verlautbarten Steuerfreistellungen des Existenzminimums berücksichtigt. Außerdem wurde das Bundeskindergeldgesetz geändert dahingehend, dass für das 1. und 2. Kind jeweils DM 170,00 und für das 3. Kind DM 300,– sowie für das 4. und jedes weitere Kind DM 350,00 Kindergeld monatlich den Eltern zusteht.

IX. Grunderwerbsteuer

1. Genehmigung des Nachlassgerichtes

Durch den Abschluss eines Kaufvertrages mit einem Nachlasspfleger über einen zum Nachlass gehörenden Grundstück wird im Sinne von § 23 I GrEStG ein Erwerbsvorgang nicht verwirklicht, bis die nachlassgerichtliche Genehmigung erteilt ist und der Nachlasspfleger dem anderen Vertragsteil hiervon Mitteilung gemacht hat.[12]

2. Umlegungsverfahren

Mit Urteil vom 28. 6. 1999[13] entschied der BFH folgendes:

Ist das in ein Umlegungsverfahren eingeworfene Grundstück

9 BStBl. 1999 Teil II Seite 771
10 BStBl. 1999 Teil II Seite 363
11 Bundesgesetzblatt Teil I Seite 2552 vom 28. 12. 1999 bzw. Bundessteuerblatt 3000 Teil I Seite 3 ff
12 Urteil des BFH vom 18. 5. 1999, BStBl. 1999 Teil II Seite 606 ff.
13 BStBl. 2000 Teil I Seite 206 ff.

flächen- und deckungsgleich mit dem zugeteilten Grundstück, so wird kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang verwirklicht (Bestätigung des BFH-Urteiles vom 29. 10. 1997 – BStBl. 1998 Teil II Seite 27 ff. –.)

Soweit die zugeteilten Flächen mit dem Einwurfsgrundstück nicht identisch sind, handelt es sich zwar um grunderwerbsteuerbare Vorgänge, die jedoch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2b GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sind, wenn die Eigentumsänderung nach dem BauGB durch Ausspruch der Behörde erfolgt und der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist. Die Herausnahme solcher Grundstückszuteilungen aus der Steuerbefreiung, für die der Neueigentümer eine Geldleistung zu bringen hat, weil er keinen oder keinen wertlichen Grundstücksverlust im Umlegungsgebiet erlitten hat, wird nicht mehr aufrechterhalten! (Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung!)

X. Körperschaftsteuer

Am 22. 4. 1999 wurde die Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes 1999 bekanntgemacht. Anwendbar ist dieses Gesetz erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999.

XI. Lohnsteuerrichtlinien

Die Lohnsteuerrichtlinien sind abgedruckt im BStBl. Sonder-Nr. 1/1999 vom 8. 11. 1999.

XII. Schenkungsteuer

1. Bezugsberechtigung

Räumt ein Versicherungsnehmer einem Dritten unwiderruflich das Bezugsrecht aus einer Kapitallebensversicherung ein und erhält der Begünstigte bei Eintritt des Versicherungsfalles die Versicherungsleistungen, unterliegt die Einräumung des Bezugsrechtes als solches nicht der Schenkungsteuer. Zuwendungsgegenstände in diesem Falle ist vielmehr erst die zur Auszahlung gelangte Versicherungsleistung.[14]

XIII. Steuerbereinigungsgesetz 1999[15]

Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, welches im Bundesgesetzblatt Teil I vom 29. 12. 1999 (!!!) erschien, wurde wieder einmal der seit Jahren anhaltende Unsitte Rechnung getragen, ein ab 1. 1. 2000 gültiges Gesetz 2 Tage vor Inkrafttreten, und somit ohne Reaktionsmöglichkeit der beratenden Berufe, verkündet.[16]

Folgende Regelungen sind beinhaltet:
Erhöhung des Grundfreibetrages beim Steuertarif
Redaktionelle Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz

XIV. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[17]

Das Steuerentlastungsgesetz wurde am 24.03.1999 verabschiedet und enthält als wichtigste Änderungen der bisherigen Steuergesetze folgendes:

1. Neufassung des § 2 Abs. 3 EStG dahingehend, dass der vertikale Ausgleich unter den Einkunftsarten auf DM 100 000,–/DM 200 000,– eingeschränkt wurde.

Eingefügt wurde in das Einkommensteuergesetz ein neuer § 2b, der die negativen Einkünfte aus Beteiligungen aus Verlustzuweisungsgesellschaften nicht mehr als allgemeine Einkunftsarten Verrechnungspotential zulässt, sondern nur noch die Zulassung zur Verrechnung mit Einkünften aus eben solchen Beteiligungen.

Der § 3 EStG wird in der Ziff. 9 dahingehend modifiziert, dass bei Auflösung von Dienstverhältnissen max. DM 16 000,– steuerfrei bleiben. Soweit der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr vollendet hat und das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestand, erhöht sich dieser Betrag auf DM 20 000,–; soweit der Arbeitnehmer über 55 Jahre alt ist, und das Dienstverhältnis 20 Jahre bestanden hat, erhöht sich der Freibetrag auf DM 24 000,–.

§ 3 Nr. 10 EStG wird dahingehend eingeschränkt, dass Übergangsgelder/-beihilfen max. mit DM 24 000,– freigestellt sind.

In § 4 EStG wird das sog. „2-Konten-Modell" normiert.

In den §§ 5 und 6 EStG ergeben sich Änderungen bei Ansatz der Anschaffungs-/ Herstellungskosten; in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist eine Abzinsungsregelung aufgenommen und die Rückstellungen wurden neu normiert.

§ 6 Abs. 3 bis 7 EStG sind neu eingefügt – diese regeln den unentgeltlichen Übergang von Betrieben/Teilbetrieben mit Unternehmerschaften sowie die Betriebsvermögensübertragungen.

Die „6b-Rücklage" wurde gänzlich neu gefasst und begünstigt nur noch die Veräußerung und Reinvestition von Grund und Boden und Gebäuden. Die Verlustvortragsregelungen des § 10d EStG wurde ebenfalls neu gefasst.

Der Spekulationsgewinn wurde in § 23 EStG neu geregelt. Insbesondere wurde bei Immobilien die Frist deutlich von 2 auf 10 Jahre verlängert!

Die Tarifreduzierung des § 34 EStG für außerordentliche Erträge wurde gestrichen und umgewandelt in einen nivellierten Steuersatz bei Verteilung der außerordentlichen Erträge fiktiv auf die nächsten 5 Jahre.

Sämtliche Grund- und Splittingtabellen der Jahre 2000 bis 2002 wurden unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zum Familienausgleich neu gefasst. Die Änderungen betr. das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sind ebenso wie die Änderungen bzgl. des Grunderwerbsteuergesetzes eher klarstellenden Inhalts.

2. Eigenheimzulage

Im BStBl. 1999 Teil I Seite 425 ff. sind die neuen Vordrucke zur Beantragung der Eigenheimzulage abgedruckt.

XV. Umsatzsteuergesetz

Die Neufassung des Umsatzsteuergesetzes ist abgedruckt im BStBl. 1999 Teil I Seite 595 ff.

XVI. Wissenswertes

1. Ferkel

Jungschweine, die ein Gewicht von 20 kg überschreiten, können ungeachtet ihrer landläufigen Bezeichnung nicht mehr dem Tierzweck der „Ferkel" im Sinne der Anlage 1 zum Bewertungsgesetz zugeordnet werden.[18]

14 Urteil des BFH vom 30. 6. 1999, BStBl. 1999 Teil II Seite 743 ff.
15 BStBl. 2000 Teil I Seite 13 ff.
16 Meines Erachtens besteht hier dringender staatsrechtlicher Untersuchungsbedarf, ob diese Gepflogenheit nicht unterbunden werden kann. Immerhin wurde das Steuerbereinigungsgesetz noch im Jahre 1999 verabschiedet, welches für den Veranlagungszeitraum, der am 1. 1. 2000 beginnt, gilt, – und nicht wie letztes Jahr ein Ertragsteueränderungsgesetz geschaffen, welches eine Rückwirkung (!) beinhaltet.
17 BStBl 1999 Teil I Seite 304 ff.
18 So entschieden durch Urteil des BFH vom 28. 6. 1999 – Teil II Seite 815 ff

Verfassungsverstoß: Nichtigkeit oder Unvereinbarkeit von Gesetzen?

– unter besonderer Berücksichtigung der Steuergesetzgebung – Von Jan Haubold, Notaranwärter, Fellbach

I. Einführung

II. Normenkontrolle und Verfassungswidrigkeit

1. Die Normenkontrolle
   a) Zugang zur Normenkontrolle
   b) Zulässigkeitsvoraussetzungen
   c) Normenkontrolle auf Länderebene

2. Nichtigkeit
   a) Die Nichtigkeit als gesetzlicher Grundgedanke; Bedeutung
   b) Die Nichtigkeit als Folge der Normenkontrolle

3. Unvereinbarkeit
   a) Die Unvereinbarerklärung – geschichtlicher Rückblick
   b) Die Unvereinbarkeit in Abgrenzung zur Nichtigkeit
   c) Das Rechtsstaatsprinzip als Grundlage?

4. Weitere Entscheidungsvarianten des BVerfG
   a) Appellentscheidung
   b) Verfassungskonforme Auslegung

III. Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Steuergesetze

1. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff

2. Verfassungsmaßstäbe bei Steuergesetzen
   a) Belastungswirkung eines Steuergesetzes
   b) Gestaltungswirkung eines Steuergesetzes

3. Im Steuerrecht gebotene Entscheidungsvarianten und Verfahrensfolgen
   a) Die gebotenen Entscheidungsvarianten
   b) Die Folgen von Unvereinbarerklärungen im Steuerverfahren

IV. Schlußbemerkungen

I. Einführung[1]

Das Schlagwort der „Verfassungswidrigkeit" wird in der nichtjuristischen Literatur oftmals als Generalbegriff dafür verwendet, dass ein bestimmter Sachverhalt mit den Grundrechten oder anderen Verfassungsprinzipien nicht im Einklang steht. Der Begriff der Verfassungswidrigkeit wird im nichtjuristischen Lexikon definiert: „Verfassungswidrigkeit bei Gesetzen [ist] die mangelnde Übereinstimmung [derselben] mit der Verfassung. Ein Gesetz ist verfassungswidrig, wenn es formell (Gesetzgebungsverfahren, Kompetenzvorschriften) oder materiell (z. B. Grundrechte, Staatszielbestimmungen) mit der Verfassung *nicht vereinbar* ist. Rechtsfolge eines Verfassungs*verstoßes* ist in der Regel die *Nichtigkeit* des Gesetzes"[2].

Diese Definition ist mit der im juristischen Lexikon angeführten nahezu identisch[3]. Sie kommt dem juristischen Sprachgebrauch insoweit nahe, als sie den Begriff der Verfassungswidrigkeit über die Eckbegriffe „unvereinbar", „Verstoß" und „Nichtigkeit" bestimmt. Es heißt ferner unter dem Begriff „Nichtigkeit" unter anderem: „Rechtsverordnungen und Gesetze sind nach herrschender Auffassung bereits bei jedem Verstoß gegen höherrangiges Recht nichtig".[4] Dies stellt die Verbindung der Begriffe „Verfassungswidrigkeit" und „Nichtigkeit" her.

Aus juristischer Sicht ist eine feinere Differenzierung der Begriffe geboten, wobei im folgenden die Begriffe „Unvereinbarkeit" und „Nichtigkeit" einer getrennten Untersuchung bedürfen, während die Begriffe „Verfassungsverstoß" und „Verfassungswidrigkeit" im Sprachgebrauch eher als verallgemeinernde Begriffe verwendet und im weiteren nicht vertieft behandelt werden. Grund für diese Unterscheidung ist, wie zu sehen sein wird, dass ein verfassungswidriges Gesetz vom Bundesverfassungsgericht entweder für nichtig oder aber für lediglich mit der Verfassung unvereinbar erklärt wird[5].

Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger *Steuergesetze* bedarf nach einer Betrachtung der allgemeinen Problematik zur Unvereinbarerklärung von Gesetzen und Rechtsverordnungen (dazu unter II.) noch besonderer Beachtung, da die Steuergesetzgebung bestimmte staatspolitische Ziele bezweckt und ihre verfassungsrechtliche Überprüfung im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens hierdurch beeinflusst wird (dazu unter III.).

II. Normenkontrolle und Verfassungswidrigkeit

Nach einer kurzen Betrachtung der Normenkontrolle[6] durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unter 1. wird unter 2. die Nichtigkeit als mögliches Ergebnis der Verfassungsüberprüfung behandelt. Der 3. Abschnitt stellt in Abgrenzung hierzu die Unvereinbarkeit als weitere Ergebnisvariante dar. Unter 4. werden schließlich noch andere Möglichkeiten der Entscheidung als Abschluss eines Normenkontrollverfahrens aufgezeigt.

1. Die Normenkontrolle

Der Frage, ob ein verfassungswidriges Gesetz vom Bundesverfassungsgericht für nichtig oder (nur) für unvereinbar erklärt wird, können unterschiedliche Verfahren vorausgehen. Gemeinsam ist diesen Verfahren, dass sie alle zur Aufhebung oder Veränderung einer Norm führen können. Sie könnten daher als „Normenkontrollverfahren im weiteren Sinne" bezeichnet werden. Vier Zugänge zu dieser „Normenkontrolle im weiteren Sinne" seien im folgenden kurz benannt und beschrieben:

a) Zugang zur Normenkontrolle

Das bekannteste Beispiel für eine Normenkontrolle durch das BVerfG ist die *abstrakte Normenkontrolle*[7]. Sie hat ihre Grundlage in Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, in dem auch die Zuständigkeit des BVerfG als oberste Prüfinstanz festgeschrieben ist. Ergänzt wird die Verfassungsvorschrift durch die §§ 13 Nr. 6 und 76 ff des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG). Bei der abstrakten Normenkontrolle können bestimmte Verfassungsorgane – Bundesregierung, Landesregierung oder ein

1 Dieser Aufsatz entstand im Rahmen der Lehreinheit Steuerrecht an der Württ. Notarakademie Stuttgart bei Herrn Wolfgang Gehweiler.
2 Brockhaus-Enzyklopädie, Wiesbaden 1998, Stichwort „Verfassungswidrigkeit"; Hervorhebungen vom Verfasser.
3 Vgl. Creifelds Rechtswörterbuch, 13. Auflage 1996, Stichwort „Verfassungswidrigkeit".
4 Brockhaus-Enzyklopädie, Wiesbaden 1998, Stichwort „Nichtigkeit"; Hervorhebungen vom Verfasser.
5 Die Terminologie wird hier an die des BVerfG angelehnt; im Schrifttum auch: „Verfassungswidrigerklärung" und „bloß verfassungswidrig" – aufgeführt bei Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997, Rn 363 ff.
6 Zu den Normenkontrollverfahren vor dem BVerfG allgemein Mücke, BWNotZ 1997, 36.
7 Beispiel: BVerfGE 39, 1 ff (Nichtigkeit des § 218a StGB i. d. F. von 1974 – Fristenregelung).

Drittel der Mitglieder des Bundestages – eine Norm zur Kontrolle vorlegen, ohne dass ein konkreter Fall dazu Anlass gibt.

Bei der in Art. 100 Abs. 1 GG und den §§ 13 Nr. 11, 80 ff BVerfGG geregelten *konkreten Normenkontrolle*[8] (auch sog. Richtervorlage) kommt es zur Vorlage an das BVerfG durch einen Richter, dessen Entscheidung eines konkreten Falles von der Gültigkeit der fraglichen Norm abhängt. Das BVerfG prüft dann die Norm in dem Umfang nach, wie sie für den „Ausgangsfall" entscheidungserheblich ist. Die Entscheidung des BVerfG ist also veranlasst durch den konkreten Ausgangsfall und in der Reichweite der Prüfung durch diesen begrenzt.[9] Sie hat aber – so wie sie getroffen wird – vom Ausgangsfall losgelöste Rechtsfolgen über den Einzelfall hinaus.

Neben diesen Möglichkeiten kommt es im Ergebnis auch dann zu einer Normenkontrolle, wenn dem BVerfG eine Verfassungsbeschwerde gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG zugeht, die sich *unmittelbar gegen ein Gesetz richtet* (sog. Rechtssatzverfassungsbeschwerde). Das Rechtsschutzbedürfnis und die Grundrechtsbetroffenheit des Antragstellers bestimmen die Reichweite der Prüfung des Gesetzes. Die Entscheidung über die Norm ist im Ausspruch und in den Rechtsfolgen aber losgelöst vom Ausgangsfall wirksam.

Schließlich kann gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, §§ 13 Nr. 8a, 90 ff BVerfGG eine Verfassungsbeschwerde auch *unmittelbar gegen ein Gerichtsurteil* (und damit mittelbar gegen ein Gesetz) erhoben werden. Sie kann von jedermann erhoben werden. Hält das BVerfG die der Gerichtsentscheidung zugrunde gelegte Norm für verfassungswidrig, so hebt es nicht nur die Entscheidung auf, sondern erklärt auch die Norm für verfassungswidrig. Dies geschieht dann wiederum ohne Rücksicht auf den Ausgangsfall in allgemeiner Form.

Beide Formen der Verfassungsbeschwerde werden dogmatisch nicht den Verfahrensarten der Normenkontrolle zugerechnet[10]. Sie führen aber im Ergebnis zu einer Überprüfung von Normen und wurden daher als „Normenkontrolle im weiteren Sinne" bezeichnet. Jedenfalls stellt sich auch in diesen Verfahren die Frage nach den Folgen des Verfassungsverstoßes.

b) Zulässigkeitsvoraussetzungen

Bei der Betrachtung der Normenkontrolle ist ferner kurz auf die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Verfahren einzugehen, wobei sich die Untersuchung hier auf die beiden erstgenannten – weil m. E. bedeutsameren – Verfahren beschränken soll.

aa) Voraussetzungen des abstrakten Normenkontrollverfahrens

Die abstrakte Normenkontrolle wird auf Antrag der antragsberechtigten Verfassungsorgane durchgeführt. Kontrollgegenstand kann Bundesrecht und Landesrecht sein, Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, §§ 76 , 78 BVerfGG. Jeder Rechtssatz, also formelles wie materielles Gesetz, eine Rechtsverordnung und jede Satzung (nicht aber z. B. ein Verwaltungsakt) können Prüfungsgegenstand sein[11]. Der Rechtssatz muss bei Vorlage an das BVerfG bereits existieren. Das heißt, noch nicht in Kraft getretene oder nicht mehr gültige Gesetze können grundsätzlich nicht überprüft werden. Auf den Entstehungszeitpunkt des Rechtssatzes heben die Bestimmungen aber nicht erkennbar ab. Dem entspricht der Umstand, dass Kontrollanträge unbefristet gestellt werden können. Es kommt nicht darauf an, ob der Rechtssatz älter oder jünger als der in Betracht kommende Maßstab (bei Bundesrecht: das Grundgesetz) ist.[12] Insbesondere kann also auch die Entscheidung über sog. vorkonstitutionelles Recht beantragt werden[13]. Weitere Voraussetzungen sind ein klarer Kontrollmaßstab (Bundesrecht wird am Grundgesetz gemessen), Meinungsverschiedenheiten oder Zweifel über die Rechtsnorm und ein Klarstellungsinteresse.[14]

bb) Voraussetzungen des konkreten Normenkontrollverfahrens

Zur Einleitung eines konkreten Normenkontrollverfahrens sind die Gerichte unter den Voraussetzungen des Art. 100 Abs. 1 GG verpflichtet. Im Gegensatz zum Antrags*recht* bei der abstrakten Normenkontrolle *müssen* Gerichte also, wenn sie ein entscheidungserhebliches Gesetz für ungültig halten, die Frage dem Verfassungsgericht vorlegen. Das vorlegende Gericht muss fachlich (sachlich) zuständig (gewesen) sein. Auf die Instanz kommt es nicht an. Vor der Vorlage an das BVerfG (bzw. das Landesverfassungsgericht, wenn das Gesetz nach Meinung des Gerichts gegen die Landesverfassung verstößt) hat das Gericht die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung der Entscheidung des BVerfG zu beschließen. Gegenstand der Kontrolle können nach dem Wortlaut des Art. 100 Abs. 1 S. 2 GG nur Gesetze sein. Hierunter sind nach Aussage des BVerfG[15] alle Parlamentsgesetze zu verstehen. Dies wird jedoch teilweise durchbrochen[16]. Die Gesetze müssen zum einen zumindest existent sein. Vorlagepflichtig und vorlagefähig sind zum anderen nur nachkonstitutionelle (das heißt nach dem 24. Mai 1949 in Kraft getretene) Gesetze, wenn Maßstab der Überprüfung das Grundgesetz ist; dies ist nicht dem Wortlaut zu entnehmen, aber vom BVerfG in freier Rechtsfindung entwickelt worden.[17] Weitere Voraussetzungen sind, dass das vorlegende Gericht das Gesetz für grundgesetzwidrig halten muss, die Gültigkeit des Gesetzes für das durch das Gericht zu entscheidende Verfahren erheblich ist und keine früheren Entscheidungen des BVerfG (über dieselbe Frage) ergangen sind.[18]

c) Normenkontrolle auf Länderebene (am Beispiel Baden-Württemberg)

Auch auf Länderebene ist eine Normenkontrolle möglich. Die Zuständigkeiten können sich mit denen des Bundesverfassungsgerichts überschneiden. Der Staatsgerichtshof (StGH) für Baden-Württemberg ist das Landesverfassungsgericht dieses Bundeslandes. Die Normüberprüfung findet auf Antrag statt, § 15 Abs. 1 StGHG. Denkbar ist auch auf Landesebene die abstrakte Normenkontrolle (Art. 68 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 der Landesverfassung). Sie entspricht der auf Bundesebene. Auch für eine konkrete Normenkontrolle ist der Staatsgerichtshof zuständig, Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG, Art. 68 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 LV. Normenkontrollentscheidungen, die die beanstandete Bestimmung als unvereinbar mit der Verfassung erkennen, stellen ihre Nichtigkeit fest, §§ 51 Abs. 3, 50 S. 1 StGHG. Der StGH nimmt sich jedoch im Anschluss an das BVerfG die (später unter 3. näher behandelte) „Freiheit", von der Regel der Nichtigerklärung abzugehen und es bei der Feststellung der Verfassungswidrigkeit bewenden zu lassen oder aber die Nichtigkeit zwar festzustellen, zugleich jedoch im Wege der Vollstreckungsanordnung eigene Übergangsregelungen zu erlassen und/oder die nur für verfassungswidrig erklärte Norm vorübergehend weiter gelten zu lassen.

8 Beispiel: BVerfGE 79, 256 ff (Verletzung des Art. 2 Abs. 1 GG durch §§ 1593, 1598 i. V. m. § 1596 Abs. 1 BGB a. F.: Recht auf Kenntnis der eigenen Abstammung).
9 Sinngemäß: BVerfGE 3, 187 (196).
10 Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997, Rn 113 a. E.
11 Vgl. hierzu: BVerfGE 20, 56 (89 ff) zur Frage, ob das Bundeshaushaltsgesetz vorlagefähig ist (mit weiteren Erläuterungen).
12 So Pestalozza, Verfassungsprozessrecht, 3. Auflage 1991, § 8 Rn 10.
13 S. Rn 12.
14 S. Rn 12.
15 BVerfGE 1, 184 (189 ff).
16 Pestalozza, Verfassungsprozessrecht, 3. Auflage 1991, § 13 Rn 9 mit weiteren Nachweisen.
17 Die Begründung berief sich unter anderem auf die Geschichte des richterlichen Prüfungsrechts, insbesondere in der Zeit der Weimarer Reichsverfassung; BVerfGE 2, 124 (128 ff).
18 Zu den Voraussetzungen der konkreten Normenkontrolle vgl. Pestalozza, Verfassungsprozessrecht, 3. Auflage 1991, § 13.

2. Nichtigkeit

Allen Verfahrensarten der Normenkontrolle (im weiteren Sinne) ist gemeinsam, dass die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Norm zum Entscheidungsinhalt gehört, dass in diesen Verfahren also über die Verfassungsmäßigkeit der kontrollierten Norm *entschieden* wird (§§ 78 S. 1, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 S. 1 und 2 BVerfGG). Die Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Norm kann Gesetzeskraft besitzen (§ 31 Abs. 2 S. 1 und 2 BVerfGG).[19] Entscheidungen auf Grund mündlicher Verhandlung ergehen als Urteile, Entscheidungen ohne mündliche Verhandlung als Beschlüsse, § 25 Abs. 2 BVerfGG.

a) Die Nichtigkeit als gesetzlicher Grundgedanke; Bedeutung

Grundgedanke der *Nichtigkeit* als Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit ist, dass ein verfassungskonformer Zustand nur hergestellt werden kann, wenn die gegen die Verfassung verstoßende Norm in ihrem Bestand beseitigt wird. Der Bestand eines Gesetzes ist zu unterscheiden von der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des Gesetzes. Bestand meint die tatsächliche Existenz des Gesetzes in der Rechtsordnung, während es für die Frage der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit immer eines bestehenden Gesetzes bedarf; die Frage der Existenz oder Nichtexistenz des Gesetzes muss also der Frage der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit vorausgehen. In dieser Unterscheidung liegt, wie später zu sehen sein wird, der Unterschied zwischen Nichtigkeit und Unvereinbarerklärung; bei der Unvereinbarerklärung wird der Bestand des Gesetzes nicht berührt, sondern über die Nichtanwendbarkeit des Gesetzes entschieden.[20]

Rechtstechnisch gibt es mehrere Möglichkeiten, den Bestand einer Norm aufzuheben. In der Verfassung selbst fehlt eine ausdrückliche Bestimmung darüber, was die Folgen der Verfassungswidrigkeit einer Norm sind. Im BVerfGG finden sich an zwei Stellen Hinweise: § 78 S. 1 BVerfGG bestimmt, dass mit dem Grundgesetz unvereinbare Normen „für nichtig zu erklären" sind. Ebenso ordnet § 95 Abs. 3 S. 1 BVerfGG an, dass ein Gesetz, gegen das der Verfassungsbeschwerde stattgegeben wird, „für nichtig zu erklären" ist. Das würde darauf hindeuten, dass eine Norm ohne die entsprechende Entscheidung des Gerichts nicht nichtig ist. Die Urteile des BVerfG hätten demnach konstitutive Bedeutung. Sie würden die Norm erst wirklich unwirksam machen und aufheben.

Ursprünglich – d. h. in der Fassung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht vom 12. März 1951[21] hatte § 78 S. 1 BVerfGG noch folgenden Wortlaut: „Kommt das Bundesverfassungsgericht zu der Überzeugung, dass Bundesrecht mit dem Grundgesetz (...) unvereinbar ist, so *stellt* es in seiner Entscheidung die Nichtigkeit *fest*". Den heutigen Wortlaut („*erklärt*") hat § 78 S. 1 BVerfGG durch das 4. Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das BVerfG vom 21. Dezember 1970[22] erhalten, ohne dass der Änderung eine Bedeutung für die hier untersuchte Frage beizumessen ist.[23] Dieser Wortlaut deutet eher darauf hin, dass es sich bei den Urteilen des BVerfG um Aussagen mit deklaratorischer Wirkung handelt. Diese (historisch begründete) Sichtweise hat sich bis heute gehalten. Daher geht man also allgemein davon aus, dass die Urteile des BVerfG nicht konstitutive, sondern nur deklaratorische Bedeutung haben. Eine solche Regelung ist aber keine logische Folge der Verfassungswidrigkeit. So hebt etwa der österreichische Verfassungsgerichtshof verfassungswidrige Gesetze auf, das Gesetz wird also erst kraft verfassungsgerichtlicher Entscheidung nichtig. Welchen Einfluss die Wertung der Aussage des BVerfG als konstitutiv oder deklaratorisch auf die Wirkung des Ausspruchs in zeitlicher Hinsicht hat, ist im folgenden (lit. b) aa)) aufgezeigt.

b) Die Nichtigkeit als Folge der Normenkontrolle

Auch die Entscheidung für die Nichtigkeit als Folge eines Verfassungsverstoßes und für eine grundsätzlich deklaratorische Wirkung der verfassungsgerichtlichen Urteile klärt die genauen Folgen einer Entscheidung der Normenkontrolle nicht. Zu untersuchen ist, ab wann die für verfassungswidrig erklärte Norm nichtig ist, welche Formen der Nichtigkeit denkbar sind und welche tatsächlichen Folgen dieser Grundsatz mit sich bringt.

aa) Zeitpunkt der Nichtigkeit

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten, zu welchem Zeitpunkt das für verfassungwidrig erklärte Gesetz nichtig sein soll: Die Norm kann „ex tunc" nichtig sein, also rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Entstehens, oder sie kann „ex nunc" nichtig sein, das heißt (erst) mit dem Ausspruch der Verfassungswidrigkeit. Der zuerst genannte Zeitpunkt ist der (nach Gesetz, vgl. jedoch unten) regelmäßig gegebene, während eine Nichtigkeit „ex nunc" nicht vorgesehen ist und auch dogmatisch nicht zur bloß deklaratorischen Wirkung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen passt. Dennoch hat das BVerfG für Fälle, in denen dieser Zeitpunkt geboten erschien, die Entscheidungsform der Unvereinbarerklärung entwickelt (unten 3.). Als zusätzliche Möglichkeit des Wirkungszeitpunkts hat das BVerfG in Rechtsfortbildung für bestimmte Fälle sogar die Möglichkeit einer „Fristsetzung bis zur Nichtigkeit" eingeführt, was einer Wirkung „a futuro" gleichkommt; überlagert wird diese Entscheidungsvariante aber durch die häufiger verwendete Appellentscheidung (unten 4a)) oder die Unvereinbarerklärung, bei der auch eine Frist gesetzt werden kann (vgl. Fn 46).

Nichtigkeit „ex tunc" als Regelfall

Das verfassungswidrige Gesetz ist also im Grundsatz von Anfang an (ex tunc) und dies ohne weiteren gestaltenden Akt (ipso iure) rechtsunwirksam. Dieser Grundsatz kommt in § 78 S. 1 BVerfGG zum Ausdruck, ist jedoch weder dort noch im Grundgesetz ausdrücklich als Norm formuliert (vgl. oben zur Frage der konstitutiven oder deklaratorischen Wirkung des Urteils des BVerfG). Dass die Nichtigkeitswirkung generell ex tunc eintreten muss, ist jedoch durchaus plausibel: Ist eine Rechtsnorm nach der Entscheidung des BVerfG nicht verfassungskonform, so ist sie dies (in aller Regel) schon seit der Zeit ihres Entstehens; eine generelle „ex nunc"-Nichtigkeit (wie bspw. im österreichischen Recht, vgl. oben) hätte zur Folge, dass bis zur Nichtigerklärung ein verfassungswidriger Zustand hingenommen würde und erst ab Prüfungsentscheidung des BVerfG ein verfassungsmäßiger Zustand einträte. Dies widerspricht der deutschen Rechtsauffassung.[24] Hier bestätigt sich also die oben entwickelte Aussage, dass die Nichtigkeit vom BVerfG nur deklaratorisch festgestellt wird als Folge der Verfassungswidrigkeit. Ausnahmen können dann vorkommen, wenn eine Norm auf Grund (erst später eingetretener) außerhalb der Norm liegender tatsächlicher Veränderungen verfassungswidrig wird.

19 Vieles str., für Einzelfragen siehe Umbach/Clemens, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2. Auflage 1992, zu § 31.

20 Die Unterscheidung zwischen Bestand und (Nicht-)Anwendbarkeit eines Gesetzes ist von Schlaich getroffen worden; Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997, Rn 368 und 389 f.

21 BGBl I S. 243.

22 BGBl I S. 1765.

23 Blüggel, Unvereinbarkeit statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1995, S. 15 (Fn 5).

24 Str.; hier wie Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997, Rn 344 ff; kritisch, m. w. N.: Blüggel, Unvereinbarkeit statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1995, S. 141 (sog. „Vernichtbarkeitslehre").

bb) Formen der Nichtigkeit

Stellt das BVerfG in einer Entscheidung die Nichtigkeit einer Norm fest, so kann dies in verschiedener Ausprägung geschehen:

Gesamtnichtigkeit

Eine Norm kann verfassungswidrig sein, weil das gesamte Gesetz, innerhalb dessen die Norm ihre Wirkung zeigt, verfassungswidrig ist. Dies ist nur selten der Fall. Denkbar ist ein Verfassungsverstoß bspw., wenn die Entstehung des Gesetzes nicht verfassungsgemäß vonstatten ging, weil das Gesetzgebungsverfahren nicht ordnungsgemäß vollzogen wurde (bspw. wegen Unzuständigkeit bzw. fehlender Gesetzgebungskompetenz). Folge ist die Nichtigkeit des gesamten Gesetzes, weil die kontrollierte Norm mit diesem Gesetz eine gesetzgebungstechnische Einheit bildet.

Gesamtnichtigkeit kann auch vorliegen, wenn zwischen der verfassungswidrigen Norm und den anderen Normen des Gesetzes ein Abhängigkeitsverhältnis besteht: Durch die Nichtigkeit der einen Norm können die anderen inhalts- bzw. sinnlos werden, so dass als logische Folge das ganze Gesetz nichtig ist. Die nicht primär für verfassungswidrig erklärten (Rest-)Normen haben keine selbstständige Bedeutung mehr[25]. Auch dies ist nur ein Ausnahmefall.

Erstreckung der Nichtigkeit

Ähnlich dem Abhängigkeitsverhältnis ist die Erstreckung der Nichtigkeit auf Normen innerhalb des Gesetzes: Gem. § 78 S. 2 BVerfGG kann das BVerfG weitere Bestimmungen des gleichen Gesetzes, die aus denselben Gründen (wie die kontrollierte Norm) mit dem Grundgesetz oder sonstigem Bundesrecht unvereinbar sind, für nichtig erklären.

Teilnichtigkeit

Die Regelform der durch das BVerfG ausgesprochenen Nichtigerklärungen bildet die Teilnichtigkeit. Diese ist zwar gesetzlich nicht verankert (vgl. § 78 S. 1 Hs. 2 BVerfGG: „... so erklärt es das Gesetz für nichtig."). Vom BVerfG wird aber (einhellig anerkannt)[26] die Regel festgelegt, dass die Nichtigkeit einer oder mehrerer Bestimmungen eines Gesetzes grundsätzlich nicht die Nichtigkeit des ganzen Gesetzes bewirkt. Die Teilnichtigerklärung erfolgt durch Bezeichnung des nichtigen Paragraphen oder Absatzes im Tenor (etwa: „nichtig, soweit...")[27].

Teilnichtigkeit bzgl. bestimmter Fallkonstellationen

Möglich ist neben der Nichtigerklärung bestimmter Teile eines Gesetzes auch eine Teilnichtigerklärung, die sich auf bestimmte Anwendungsfälle beschränkt. Auch hier kann der Tenor lauten: „nichtig, soweit...". Hier wird die Norm aber nicht wegen Verfassungswidrigkeit gestrichen (der Wortlaut des Gesetzes bleibt vielmehr unverändert), sondern eine bestimmte Anwendungsvariante wird ausgeschlossen[28]. Diese Form der Teilnichtigerklärung ähnelt der unten angesprochenen verfassungskonformen Auslegung (4b)).

cc) Nichtigkeitsfolgen

Da die Entscheidung des BVerfG grundsätzlich ex tunc wirkt, hat sie zur Folge, dass alle Gerichtsurteile, Rechtsverordnungen und Verwaltungsakte, die auf der Grundlage der nichtigen Normen ergangen sind, der Rechtsgrundlage entbehren. Dies müsste naturgemäß zur Folge haben, dass alle zwischenzeitlich getätigten Akte beseitigt werden müssten. Die vielfältigen Probleme, die sich hieraus ergeben, wurden vom BVerfG zum Teil innerhalb des (neueren, vgl. Nr. 3 lit. a)) § 79 BVerfGG (in Ansätzen) gelöst: Gegen rechtskräftige Strafurteile, die auf einer mit dem Grundgesetz für nichtig erklärten Norm beruhen, ist nach Absatz 1 Wiederaufnahme zulässig. Im übrigen bleiben – vorbehaltlich einer besonderen gesetzlichen Regelung – die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf der Grundlage einer für nichtig erklärten Norm ergangen sind, unberührt (Absatz 2 Satz 1). Doch ist die Vollstreckung aus einer solchen Entscheidung unzulässig (Abs. 2 S. 2); Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung sind ausgeschlossen (Abs. 2 S. 4).

3. Unvereinbarkeit

Die Konnexität zwischen Verfassungswidrigkeit und Nichtigkeit eines Gesetzes, wie oben unter Nr. 2 lit. a) beschrieben, wird in den §§ 79 Abs. 1, 31 Abs. 2 S. 2 und 3 BVerfGG durchbrochen: Diese Vorschriften erwähnen neben der Entscheidungsvariante der Nichtigerklärung die Entscheidungsvariante der *Unvereinbarerklärung*.

Merkmal der Unvereinbarerklärung ist, dass der Normenbestand durch die Erklärung selbst unberührt bleibt, der Gesetzgeber aber dazu verpflichtet wird, den verfassungswidrigen Gesetzeszustand zu beseitigen.

a) Die Unvereinbarerklärung – geschichtlicher Rückblick

Die Entscheidungsvariante der Unvereinbarerklärung ist erst durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht vom 21. Dezember 1970[29] in der jetzigen Form eingeführt worden (durch Änderung der §§ 79 Abs. 1, 31 Abs. 2 BVerfGG). Die ursprüngliche Fassung der entsprechenden Paragraphen sah nur die Nichtigkeit vor.

Schon vor der Neufassung dieser Vorschriften hat das Bundesverfassungsgericht verfassungswidrige Gesetze mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärt (zuerst[30] im Urteil vom 13. 12. 1961, BVerfGE 13, 248). Die Entscheidungsvariante der Unvereinbarerklärung wurde also vom BVerfG selbst durch Rechtsfortbildung entwickelt (ohne gesetzliche Ermächtigung). „Das BVerfG hat (...) einen weiteren Entscheidungstypus buchstäblich erfunden"[31].

b) Die Unvereinbarkeit in Abgrenzung zur Nichtigkeit

Wann ein verfassungswidriges Gesetz für nichtig oder aber mit dem Grundgesetz für unvereinbar zu erklären ist, regeln weder das Grundgesetz noch das Bundesverfassungsgerichtsgesetz. Im BVerfGG setzen die §§ 79 Abs. 1, 31 Abs. 2 S. 2 und 3 die Nichtig- und Unvereinbarerklärung vielmehr voraus, ohne den Anwendungsbereich der jeweiligen Entscheidungsvariante zu bezeichnen.[32]

aa) Bedürfnis für eine weitere Entscheidungsvariante?

Durch die Nichtigerklärung einer Norm wird diese – wie oben beschrieben – in ihrem Bestand aufgehoben. Sie ist also immer dann gerechtfertigt, wenn durch diese Außerkraftsetzung des einfachen Rechts die verfassungsmäßige Lage in eindeutiger Weise ohne weiteres wiederhergestellt wird[33].

Es kann sich jedoch durch die bloße Nichtigkeit auch eine tatsächliche Verschlechterung des Zustandes einstellen. Sehr gutes Beispiel hierfür ist ein Beschluss des BVerfG vom 25. 9. 1992[34] zur Berücksichtigung des Existenzminimums bei

25 BVerfGE 65, 325 (358) zugleich als Beispiel (Zweitwohnungssteuer).
26 Vgl. Fn 18.
27 BVerfGE 39, 1 (Beispiel: „...insoweit, als...").
28 BVerfGE 67, 290 (291); 67, 299 (329) (weitere Erläuterungen zur Abgrenzung zur verfassungskonformen Auslegung).
29 BGBl I 1970 S. 1765.
30 So Blüggel, Unvereinbarkeit statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1995, S. 16 Fn 6.
31 Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997 Rn 360.
32 Blüggel, Unvereinbarkeit statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1995, S. 16.
33 Beispiele: BVerfGE 66, 214 (Unterhaltsaufwendungen I) und 67, 290 (Unterhaltsaufwendungen II).
34 BVerfGE 87, 153 ff.

der Einkommensteuer: Nach der Entscheidung musste der Steuergesetzgeber dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er im Sozialrecht dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs zur Verfügung stellte. Der dieses Existenzminimum abgeltende sog. Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) unterschritt bis dahin das sozialhilferechtliche Existenzminimum ganz erheblich und wurde deshalb vom Gericht für zu niedrig und verfassungswidrig befunden. Die Nichtigkeitsfolge hätte einen Zustand geschaffen, der der verfassungsmäßigen Ordnung noch ferner gestanden hätte als die seinerzeitige verfassungswidrige Regelung. Die Nichtigkeit hätte hier also den Verfassungsverstoß nicht beseitigt, sondern ihn im Gegenteil sogar noch „vertieft".

Das heißt, dass immer dann eine von der (sofortigen) Nichtigkeitsfolge abweichende Entscheidungsform erforderlich ist, wenn die Norm gerade deshalb verfassungswidrig ist, weil sie sozusagen in ihrer Aussage die „unterste Grenze" dessen darstellt, was durch die Norm geregelt werden soll. Eine unterhalb der geforderten „Grenze" verbleibende Norm entspricht der Verfassung immer noch eher, als gar keine Regelung (vgl. unten, Fn 38).

bb) Merkmale, wann die Entscheidung in Form der Unvereinbarerklärung erfolgt

Wie eingangs dieses Abschnitts b) schon festgestellt, gibt es keine Kriterien dafür, wann das BVerfG die Entscheidungsvariante der Unvereinbarerklärung wählt. Es haben sich jedoch in der Praxis des BVerfG Fallgruppen ergeben, die von der Literatur mehrfach analysiert wurden[35], wobei sich gewisse Merkmale herausgebildet haben, die hier erläutert werden sollen:

Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Sind nach der Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Norm nach Ansicht des BVerfG mehrere Möglichkeiten gegeben, die Verfassungsmäßigkeit wiederherzustellen, so erklärt es in der Regel die Norm für mit dem Grundgesetz unvereinbar, ohne sie für nichtig zu erklären. Dies geschieht mit Rücksicht auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Eine Verfassungsmäßigkeit kann nicht immer nur dadurch erreicht werden, dass das verstoßende Gesetz für nichtig erklärt wird. Es muss oftmals erst eine Entscheidung darüber getroffen werden, auf welche Weise die Verfassungswidrigkeit beseitigt wird. Diese Entscheidung muss im Grundsatz bei der Legislative verbleiben. Eingesetzt wird dieser Begründungsansatz vom BVerfG zum einen, wenn durch die verfassungswidrige Norm der Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verletzt wird[36]: Argumentiert wird dabei mit dem sogenannten „gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss". Hierunter wird ein Gesetz verstanden, das Begünstigungen gewährt, wobei der personelle oder sachliche Bereich der Begünstigung den allgemeinen Gleichheitssatz verletzt.

Als zweiter Hauptanwendungsfall sind die Gesetze zu erkennen, die gegen die grundgesetzlichen Freiheitsrechte (Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG) verstoßen. Auch hier kann nach Auffassung des BVerfG der Verfassungsverstoß durch mehrere Möglichkeiten ausgeräumt werden. Hinzukommen muss jedoch, dass das Gesetz nachbesserungsfähig ist und in seiner jetzigen Ausgestaltung lückenhaft oder undifferenziert[37].

Kein verfassungsmäßiger Zustand bei Nichtigerklärung

Wie bereits oben unter lit. b) aa) aufgeführt, zeichnet sich der zweite Anwendungsbereich der Unvereinbarerklärung dadurch aus, dass durch eine Nichtigerklärung bestimmter Normen die Verfassungsmäßigkeit nicht wiederhergestellt wäre, sondern vielmehr ein noch weniger akzeptabler Zustand eintreten würde. Die Nichtigerklärung ist also das falsche Mittel, um die Verfassungsmäßigkeit zu sichern. Es ist vielmehr Normschöpfung (bzw. -nachbesserung, statt bloßer Normvernichtung) geboten. Begründet wird dies mit dem besonderen Schutz bestimmter Rechtsgüter (z. B. bei einem Verstoß gegen Art. 6 GG[38], bei einer Verletzung der Geltendmachung von Freiheitsrechten[39] sowie bei Gesetzen, die aus ihrer Tradition heraus „Bestandschutz" genießen[40]). Die Normschöpfung soll ebenfalls der Legislative vorbehalten bleiben.

cc) Folgen der Unvereinbarerklärung

Die mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärte Norm scheidet aus dem Normbestand nicht einfach aus. Vielmehr muss der Gesetzgeber (Legislative) tätig werden, um die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen, durch Verbesserung des Gesetzes oder, soweit er dazu die Freiheit hat, durch dessen Beseitigung. Was bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gilt, war wegen einer uneinheitlichen Rechtsprechung des BVerfG hierzu lange Zeit unklar, es ließ sich keine allgemeinverbindliche Regel dazu aufstellen; die Frage hing vielmehr von der Tenorierung des BVerfG im Einzelfall ab. Dies ist letztlich bis heute der Fall, da eine gesetzlich detaillierte Regelung der Entscheidungsform der Unvereinbarerklärung (etwa im BVerfGG) fehlt. Die Folgen, die eine Unvereinbarerklärung insbesondere auf die für verfassungswidrig erklärte Norm hat, werden aber nunmehr regelmäßig vom BVerfG bei Entscheidungsverkündung bestimmt. Es ergeben sich die folgenden Möglichkeiten:

Anwendungssperre

Bis zu einer Gesetzesänderung kann die für verfassungswidrig erklärte Norm einer Anwendungssperre unterliegen. Dies gilt für die weitaus meisten Entscheidungen (auf jeden Fall immer, wenn ein Verstoß des Art. 3 Abs. 1 oder Abs. 2 GG vorliegt). Das zu Grunde liegende Urteil, das auf dem für unvereinbar erklärten, wenngleich nicht nichtigen Gesetz beruht, wird dann gem. § 95 Abs. 3 S. 2 BVerfGG vom BVerfG aufgehoben. Das Verfahren muss solange ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber die verfassungswidrige Vorschrift ersetzt hat.[41]

Zwischenzeitliche Anwendbarkeit des verfassungswidrigen Gesetzes

Während die oben aufgeführte Folge vom BVerfG früher eher gefordert wurde, hat sich später eine weitere Variante herausgebildet: Die für verfassungswidrig erklärte Norm kann bis zur Einführung eines neuen Gesetzes weiter angewandt werden. Hier liegt gerade der Unterschied zur Nichtigkeit. Das BVerfG hat dazu formuliert: „Ausnahmsweise sind verfassungswidrige Vorschriften aber voll und teilweise weiter anzuwenden, wenn die Besonderheit der für verfassungswidrig erklärten Norm es aus verfassungsrechtlichen Gründen, insbesondere aus solchen der Rechtssicherheit, notwendig macht, die verfassungswidrige Vorschrift als Regelung für die Übergangszeit bestehen zu lassen, damit in dieser Zeit nicht ein Zustand besteht, der von der verfassungsmäßigen Ordnung noch weiter entfernt ist als der bisherige"[42] (vgl. oben lit. aa) und bb)).

35 Blüggel, passim; Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage 1997, Rn 366 bis 377.
36 Deutlich bei BVerfG, NJW 1995, 2615 (2624): Die Einheitsbewertung des Grundvermögens konnte auf vielerlei Weise verfassungsgemäß verändert werden.
37 Vgl. Blüggel, Unvereinbarkeit statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, Diss. Berlin 1995, S. 46.
38 Beispiel: BVerfGE 24, 119 (135).
39 Beispiel: BVerfGE 33, 303 ff (Hochschulzulassung).
40 Beispiel: BVerfGE 8, 1 (18) („Beamtengehälter sind durch Gesetz zu regeln").
41 Beispiele hierzu: BVerfGE 37, 217 (261); 52, 369 (379); 82, 126 (155) (zu § 622 Abs. 2 a. F. BGB).
42 BVerfGE 37, 217 (262 f); 61, 319 (356 f); 73, 40 (101 f)

Während dies einige Zeit hindurch als Allgemeingrundsatz hinsichtlich der Folge einer Unvereinbarerklärung gelten sollte, tendiert das BVerfG heute dazu, auch diese Folge, sofern sie eintreten soll, ausdrücklich im Tenor zu benennen, was einer erheblichen Rechtsklarheit dient[43]. Aktuelleres Beispiel ist das „Familienurteil" vom 19. Januar 1999, in dem es u.a. heißt: „Die für verfassungswidrig erkannten Regelungen sind bis zum 31. Dezember 1999 weiterhin anzuwenden."[44]

Zusammenfassend stellt das BVerfG fest: „Werden Normen mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärt, hat dies grundsätzlich zur Folge, dass sie in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang von Gerichten und Verwaltungsbehörden nicht mehr angewendet werden dürfen"[45].

Übergangsregelungen, ausgesprochen durch das BVerfG

Denkbar ist auch, dass das BVerfG eine Übergangsregelung bis zur Neufassung des verstoßenden Gesetzes trifft, die nicht nur in der Weiteranwendbarkeit des verstoßenden Gesetzes besteht, sondern eigene materielle Vorschriften beinhaltet. Dies ist selten, jedoch in neuester Zeit zunehmend der Fall. Hier ist der Ansatzpunkt einer Kritik m. E. am ehesten angebracht, der die Frage der Gewaltenteilung betrifft: Kann es dem BVerfG erlaubt sein, der Legislative vorzugreifen und so in ein Gesetzgebungsverfahren einzugreifen, dass der Inhalt des Gesetzes (schon) nahezu (durch den Ausspruch des Gerichts) feststeht? Abgeholfen wird diesem Kritikpunkt allenfalls dadurch, daß die Übergangsvorschrift als solche nur für einen bestimmten Zeitraum gelten soll und kann (weitere kritische Anmerkungen vgl. unten lit. c)).

Forderung nach gesetzgeberischem Handeln

Weitere Folge der Unvereinbarerklärung ist schließlich, wie schon mehrfach erwähnt, dass der Gesetzgeber beauftragt wird, ein der Verfassung konformes Gesetz zu schaffen. Hierzu werden (in neuerer Zeit, nicht schon jeher) Fristen gesetzt, vor allem, wenn das verfassungswidrige Gesetz in der Zwischenzeit noch angewendet werden darf, um diese Zeit möglichst kurz zu halten und den Gesetzgeber zu schnellem Handeln zu „zwingen".[46]

Die Unvereinbarerklärungen des BVerfG unterliegen einem großen Variantenreichtum. Genaue Vorgaben eines Gesetzes gibt es nicht. Es liegt in der Hand des BVerfG, welche genauen Folgen der Ausspruch der Unvereinbarkeit hat. Mit jeder Entscheidung kann die Folge ein wenig stärker durch das BVerfG beeinflusst und bestimmt werden, soweit dies erforderlich erscheint. Einerseits sind damit dem Gesetzgeber Handlungsspielräume genommen, andererseits besteht bis zur Einführung eines neuen Gesetzes weitgehende Rechtsklarheit. Letztendlich kann die Entscheidung des BVerfG auch als „Gesetzgeber-Hilfe" betrachtet werden: Je genauer die Vorgaben sind, um so leichter scheint der (oft schon schwierig genug anmutende) Weg, ein Gesetz entstehen zu lassen.

Zur Unterscheidung verschiedener Formen der Unvereinbarerklärung kann das zur Nichtigkeit Gesagte entsprechend herangezogen werden. Beispielsweise kann ein Urteilstenor lauten: „... unvereinbar, soweit ..."[47].

c) Das Rechtsstaatsprinzip als Grundlage?

Das Bundesverfassungsgericht ist Teil der rechtsprechenden Gewalt und zugleich Verfassungsorgan, vgl. § 1 Abs. 1 BVerfGG. Seine Normenkontrollentscheidungen können eine Gesetzeskraft inter omnes erlangen, § 31 BVerfGG. Das BVerfG befindet sich damit in einem Spannungsfeld zur Legislative. Es hat die Einhaltung der Verfassung sicherzustellen, ohne zugleich die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anzutasten[48]. Dabei ist es auf die Entscheidung von Rechtsfragen beschränkt. Fragen ökonomischer oder politischer Zweckmäßigkeit hat das BVerfG nicht zu klären. Eine eindeutige Grenzziehung zwischen Verfassungsrecht und Politik ist jedoch für die Gerichtspraxis nahezu unmöglich[49]. Die richterliche Schöpfung der Unvereinbarerklärung ist deswegen als ein Hilfsmittel zur Grenzziehung zwischen Verfassungsrecht und Politik zu verstehen. Ob dieses Hilfsmittel die Gesetzgebungskompetenz des Bundes und der Länder (Art. 70 ff., auch Art. 105 GG) nicht (zu sehr) einschränkt, ist sehr umstritten. Solange jedoch die eigentliche Entscheidung, wie der Verfassungswidrigkeit abgeholfen werden kann, bei der Legislative verbleibt, ist die Gewaltenteilung meines Erachtens nicht verletzt.

4. Weitere Entscheidungsvarianten des BVerfG

Nichtigkeit und Unvereinbarkeit sind die beiden bedeutendsten Entscheidungsformen für die Rechtsprechung des BVerfG. Daneben gibt es noch weitere Möglichkeiten, wie das Gericht auf verfassungsrechtliche Bedenken reagiert. Zu nennen sind hier:

a) Appellentscheidung

Der Unvereinbarerklärung eines Gesetzes ähnlich ist die Entscheidungsform des „noch verfassungsmäßigen" Gesetzes, auch Appellentscheidung: Das BVerfG stellt zwar fest, das Gesetz sei „noch" verfassungsmäßig, appelliert aber an den Gesetzgeber, tätig zu werden, um eine in der Zukunft drohende Verfassungswidrigkeit abzuwenden. Erheblicher Unterschied zur Unvereinbarerklärung ist jedoch, dass bei der Appellentscheidung das Gesetz nicht für mit der Verfassung unvereinbar erklärt wird, sondern – ähnlich einer (hier nicht behandelten) „Vereinbarerklärung" – eben gerade noch keine Verfassungswidrigkeit vorliegt. Um einen bis in die weitere Zukunft hinein verfassungsgemäßen Zustand herzustellen, muss die Legislative die Gefahr, dass die für noch nicht verfassungswidrig erklärte Norm (durch weitere herkömmliche Anwendung) in die Verfassungswidrigkeit „hineindriftet" durch gesetzgeberische Tätigkeit abwenden.

b) Verfassungskonforme Auslegung

Bei der verfassungskonformen Auslegung werden bestimmte Auslegungsmöglichkeiten für verfassungswidrig erklärt. Die zur Prüfung vorgelegte Norm bleibt weiter bestehen, ihre Auslegung wird jedoch eingeschränkt und in die Richtung gelenkt, die zur Verfassungsmäßigkeit führt. Voraussetzung ist, dass die Norm sowohl verfassungswidrige wie verfassungskonforme Auslegungsmöglichkeiten zulässt. Ist dies der Fall, so ist diese Entscheidungsvariante den oben untersuchten vorzuziehen. Die Rechtsprechung ist danach an die Auslegungsbestimmungen des Bundesverfassungsgerichts gebunden.

III. Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Steuergesetze

Das Bundesverfassungsgericht verwendet die Entscheidungsform der Unvereinbarerklärung in wohl kaum einem Rechtsgebiet so häufig wie im Abgabenrecht. Sie dient dem BVerfG zunehmend dazu, seine Entscheidungsaussprüche ganz erheblich zu flexibilisieren[50], was besonders im Abgabenrecht erforderlich scheint, nicht zuletzt deshalb, weil die hier überprüften Normen (aus der Natur der Steuergesetze) häufig

43 Beispiel: BVerfGE 87, 153 ff (Existenzminimum), vgl. Fn 34.
44 BVerfG, 2 BvR 1057/91 vom 10. 11. 1998.
45 BVerfGE 37, 217 (261); 55, 100 (110); 61, 319 (356).
46 Beispiel „Familienurteil": „Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 1. Januar 2000 eine Neuregelung (...) zu erlassen.", vgl. Fn 44.
47 BVerfGE 75, 256.
48 Seer, NJW 1996, 285ff.
49 Berg, Staatsrecht, 2. Auflage 1997, Rn 385.
50 Seer, NJW 1996, 285ff.

gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen und sich dann eine Unvereinbarerklärung anbietet, um zu einem angemessenen[51] Ergebnis zu kommen.

1. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff

Um die einzelnen Steuerrechtsnormen inhaltlich auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen, ist der Begriff der Steuer in verfassungrechtlich verbindlichem Maßstab zu definieren. Hier hat sich der Terminus vom „verfassungsrechtlichen Steuerbegriff" herausgebildet. Dieser ist an die Legaldefinition der Steuer in § 3 Abs. 1 S. 1 Abgabenordnung angegliedert; dies war jedoch bis zur Änderung der AO im Jahr 1977 nicht so: Hinzugekommen ist, dass eine Steuernorm auch dann zugelassen ist, wenn sie vornehmlich ein Lenkungsinstrument darstellt (§ 3 Abs. 1 S. 1 letzter Teilsatz AO); (eine eingehendere (historische) Untersuchung hierzu soll nicht erfolgen[52]). Zur verfassungsrechtlichen Prüfung von Steuernormen sind somit letztlich auch die Bestimmungen des § 3 AO heranzuziehen, wobei das BVerfG „der Ermittlung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuernorm breiten Raum einräumt"[53].

2. Verfassungsmaßstäbe bei Steuergesetzen

Die grundsätzlichen Wirkungen einer Steuer gliedern sich in Belastungswirkungen (dem Steuerpflichtigen wird Geld entzogen) und Gestaltungswirkungen (der Staat wird durch die Finanzpolitik in eine bestimmte Richtung gelenkt). Dies erfordert eine eigenständige verfassungsrechtliche Prüfmethode von Steuerrechtsnormen[54].

a) Belastungswirkungen eines Steuergesetzes

aa) Belastungswirkungen und Verfassungsrecht

Die Belastung des Steuerzahlers unterliegt dem Gebot der gleichen Verteilung der steuerlichen Lasten. Dies ergibt sich aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG. Verwirklicht wird dieses Gebot durch eine Besteuerung je nach Leistungsfähigkeit des Einzelnen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist eine verfassungsrechtliche Wertentscheidung[55]. Aufgabe des Gesetzgebers ist es, die Werte innerhalb der verfassungsrechtlichen Ordnung zu konkretisieren: Dabei muss er sich an den grundgesetzlichen Wertvorgaben auch anderer „lastenverteilender Verfassungsnormen"[56] (wie z. B. Art. 6 GG (Schutz von Ehe und Familie) und Art. 20 Abs. 1 GG (Sozialstaatsprinzip)) orientieren. Folge dieser Befugnis zur Konkretisierung ist, dass ein Steuergesetz sowohl unmittelbar gegen die Verfassung verstoßen kann (weil ein Grundrecht verletzt wurde) als auch mittelbar verfassungwidrig ist (weil bei der Wertentscheidung falsche Schwerpunkte gesetzt worden sind).

bb) Folgen eines Verfassungsverstoßes

Verstößt die Belastungswirkung eines Steuergesetzes gegen den Gleichheitsgrundsatz so ist zu unterscheiden, ob dieses Steuergesetz auch hinsichtlich seiner Gestaltungswirkungen (vgl. unten b) aa)) gegen die Verfassung verstößt. Wenn dies der Fall ist, so ist die Steuernorm verfassungswidrig (vgl. unten b) bb)). Liegt aber ein Verstoß (nur) hinsichtlich der Belastungswirkungen vor, so nimmt der Gesetzgeber steuerliche Sonderbelastungen oder Sondervergünstigungen bestimmter Personengruppen in Kauf, um gewisse Lenkungseffekte zu erzielen (Lenkungszweck). Diese (einseitigen) Wirkungen der Steuernorm können aber nur dann gerechtfertigt werden, wenn der Lenkungszweck aus verfassungsrechtlicher Sicht so bedeutsam und sinnvoll ist, dass er den Verstoß gegen die Verteilungsgerechtigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) aufwiegen kann (Abwägung durch die kontrollierende Instanz)[57].

b) Gestaltungswirkungen eines Steuergesetzes

aa) Gestaltungswirkungen und Verfassungsrecht

Die Gestaltungswirkungen eines Steuergesetzes stellen gewisse Verhaltensempfehlungen des Gesetzgebers dar: Eine bestimmte Steuer kann für den einzelnen (/ein Unternehmen) ein wirtschaftlicher Anreiz sein, sein Einkommen zu erhöhen oder seinen Konsum zu steigern (oder zu verringern), Ersparnisse zu bilden oder Investitionen zu tätigen (oder nicht zu tätigen). Durch die bestimmte Ausgestaltung von Steuergesetzen wird dem Gesetzgeber somit ein Mittel in die Hand gegeben, die staatliche Gemeinschaft aus finanzpolitischer Sicht in eine bestimmte Richtung zu lenken (Lenkungseffekt). Die Grenzen dieser Lenkungsmöglichkeiten bilden (erneut) die Grundrechte: Hier sind insbesondere die verfassungsrechtlichen Normen wichtig, die die Freiheitsrechte (bspw. Religionsfreiheit, Art. 4 Abs. 1 GG oder Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG) und die wirtschaftlichen Rechte (hier bspw. auch das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit, Art. 2 Abs. 1 GG, str., ob hierunter auch Art. 14 GG (Eigentumsrecht) fällt[58]) des Einzelnen betreffen.

bb) Folgen eines Verfassungsverstoßes

Verstoßen die steuerlichen Gestaltungswirkungen gegen die Verfassung, so ist nicht zu prüfen, ob die Belastungswirkungen dieses Gesetzes verfassungskonform sind: Das Steuergesetz ist schon dann verfassungswidrig, wenn dessen Gestaltungswirkungen verfassungswidrig sind. Während also ein Verstoß der Belastungswirkungen hingenommen wird, um das Steuergesetz gelten zu lassen (es handelt sich dann notwendigerweise um ein Gesetz mit ausgeprägtem Lenkungssteuereffekt), wird der Verstoß von Gestaltungswirkungen nicht akzeptiert: Dies widerspräche in zu bedeutendem Maße den verfassungsrechtlichen Grundsätzen (hier darf kein Wertungsspielraum des Gesetzgebers bestehen)[59].

3. Im Steuerrecht gebotene Entscheidungsvarianten und Verfahrensfolgen

a) Die gebotenen Entscheidungsvarianten

Die Nichtigkeitserklärung ist im Steuerrecht nach dem bisher gesagten grundsätzlich der richtige Entscheidungsausspruch, wenn eine einzelne steuererhöhende Norm die Verfassung verletzt und ihre Kassation die einzige Möglichkeit bildet, den Verfassungsverstoß zu beseitigen[60]. Für steuerermäßigende Normen bzw. steuerbefreiende Normen eignet sich dagegen die verfassungsgerichtliche Nichtigkeitsfeststellung nicht, weil die betroffenen Steuerpflichtigen hierdurch in der Regel schlechter als zuvor gestellt würden, da ein für sie günstiges Gesetz mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen würde.

b) Die Folgen von Unvereinbarerklärungen im Steuerverfahren

aa) Allgemeines [61]

Unanfechtbare Steuerverwaltungsakte, die auf einem für verfassungsunvereinbar festgestellten Steuergesetz beruhen,

51 Vgl. Beispiel zu Fn 34.
52 Vgl. zum tieferen Einstieg: BVerfGE 55, 274 (299).
53 So Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 80, mit zahlreichen Belegen (Fn 56).
54 Vgl. Birk, Steuerrecht I, 2. Auflage 1994, § 7 II Nr. 1.
55 BVerfGE 66, 214 (223) (Unterhaltsaufwendung; Grenzen der Geltendmachung).
56 Birk, Steuerrecht I, 2. Auflage 1994, § 7 II Nr. 1.
57 BVerfGE 16, 147 (160) (Lenkungszweck Werkverkehrseindämmung).
58 Birk, Steuerrecht I, 2. Auflage 1994, § 7 II Nr. 1 aE.
59 BVerfGE 85, 264 (Parteienfinanzierung).
60 Seer, NJW 1996, 285, und Herter, Die Unvereinbarkeitserklärung verfassungswidriger Steuergesetze, Diss. Köln 1995, S. 19.
61 Herter, Die Unvereinbarkeitserklärung verfassungswidriger Steuergesetze, Diss. Köln 1995, S. 83 ff.

sind in entsprechender Anwendung von § 79 Abs. 2 S. 1 BVerfGG grundsätzlich in ihrem Bestand geschützt[62], es sei denn, der Gesetzgeber lässt nachträglich auf Grund einer besonderen gesetzlichen Regelung i. S. v. § 79 Abs. 2 S. 1 2. Alt. BVerfGG eine Aufhebung oder Änderung dieser Bescheide zu. Eine Korrektur dieser Verwaltungsakte auf Grund einer rückwirkenden gesetzlichen Nachbesserung eines unvereinbar erklärten Steuergesetzes ist regelmäßig nicht möglich. Ihre weitere Vollstreckung ist ausgeschlossen, es sei denn, die verfassungswidrige Norm ist nach der Entscheidung des BVerfG für eine Übergangszeit weiter anwendbar.

Ist der Steuerverwaltungsakt gem. § 122 AO bekanntgemacht, so führt eine zeitlich darauffolgende Unvereinbarerklärung nicht zur Nichtigkeit des Verwaltungsakts.

bb) Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 Abgabenordnung

Folge für die im Zeitpunkt der Unvereinbarerklärung noch nicht bekanntgegebenen Steuerverwaltungsakte (also zwischenzeitlich ergangene Steuerbescheide) ist regelmäßig, dass diese nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AO für vorläufig zu erklären sind. Die Frage also, wie der Gesetzgeber eine aus Verfassungsgründen notwendig werdende Rechtsänderung gestaltet, ist im Steuerrecht als eine Ungewissheit zu qualifizieren, die eine vorläufige Steuerfestsetzung rechtfertigt.

IV. Schlussbemerkungen

Unvereinbarerklärungen nehmen an Bedeutung zu, nachdem Ausschlag für diese Entscheidungsform nicht mehr nur ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ist, sondern das BVerfG vielmehr, so scheint es, durch seine Entscheidungen generell (schon) weitgehende Vorgaben für eine gesetzliche Neuregelung geben will (auch um damit der Gefahr zu entgehen, dass ein neu beschlossenes Gesetz erneut nicht den Anforderungen an die Verfassung gerecht wird). Wichtig erscheint mir dabei, dass mit den zugegebenermaßen zunehmend ausführlicher und umfangreicher werdenden Entscheidungen des BVerfG auch die Rechtsfolgen klar und deutlich erkennbar dargelegt werden.

Bundesverfassungsgericht und Europa [63]

Inwieweit neben einer politisch und juristisch (weitgehend?) geklärten Europäischen Union die tatsächliche wirtschaftliche „Europäisierung" (mittelbar) Einfluss auf die Entscheidungsformen des BVerfG ausübt, bleibt abzuwarten. An Bedeutung gewinnt – zumindest für den Anwendungsbereich der direkten und indirekten Steuern – das Gemeinschaftsrecht allemal: Die nationalen Gerichte haben das Gemeinschaftsrecht als Bestandteil des Bundesrechts (vorrangig) anzuwenden, Art. 23, 25 GG, Art. 249 EGV. Bei einem Verstoß steht dem Steuerpflichtigen zwar kein der Verfassungsbeschwerde entsprechendes Klagerecht zum Europäischen Gerichtshof zu, die Beteiligten können die Vorlage zum EuGH jedoch anregen. Der EuGH ist sowohl Verfassungs- als auch Verwaltungsgericht, er wacht aber vor allem über die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten. Er ist grundsätzlich nicht befugt, nationales Recht auszulegen und auf seine Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht hin zu untersuchen. Dies wird vielmehr auch von Seiten des Bundesverfassungsgerichts zunehmend mit zu berücksichtigen sein.

Beachtung der BVerfG-Entscheidungen in der Praxis

Eine Abhandlung über die Unvereinbarerklärung in Abgrenzung zur Nichtigkeit ist ein rechtstheoretisch äußerst interessanter Bereich, aber auch für die Praxis des Rechtsanwenders nicht uninteressant: Wie aufgeführt wurde, liegt der Hauptunterschied in der Frage, ob ein für verfassungswidrig erklärtes Gesetz überhaupt nicht gelten darf, ob es für die Vergangenheit zwar hingenommen wird, in der Zukunft aber nicht mehr gelten soll oder ob sogar noch innerhalb einer gesetzten Frist eine weitere (direkte oder abgewandelte) Anwendung möglich ist. Es bietet sich demnach an, bei einer Unsicherheit über diesen Punkt (und ferner über die verfassungsrechtlichen Vorgaben) den Urteilsspruch des Bundesverfassungsgerichts heranzuziehen. Hieraus kann die Gesetzgebungsplanung für die Zukunft zwar nicht en detail abgelesen werden, es sind jedoch Planungsgrundlagen ersichtlich, aus denen (oftmals) sehr genaue Rückschlüsse gezogen werden können. Dies kann, wenn auch nicht ausreichend für das Erstellen einer Urkunde, so doch für ein Beratungsgespräch hilfreich sein.

62 So erneut BVerfGE 37, 217 (262): § 79 Abs. 2 BVerfGG ist auf Fälle der Unvereinbarerklärung entsprechend anwendbar.

63 Siehe auch: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage 1998, § 23 Rn 290 ff.

Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien im Handels- und Steuerrecht[2]

– alle §§ ohne Bezeichnung sind §§ des HGB – von Stefanie Kieninger, Württ. Notariatsassessorin[1] –

Inhaltsverzeichnis:

I. Die Handelsbilanz
1. Gesetzliche Grundlagen
2. Pflicht zur Bilanzerstellung
3. Aufgabe/Zweck der Bilanz

II. Die Steuerbilanz
1. Gesetzliche Grundlagen
2. Aufgabe/Zweck der Bilanz

III. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung
1. Begriff und Bedeutung
2. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im einzelnen
3. Grundsätze der Bilanzierung im einzelnen
3.1 Grundsatz der Bilanzklarheit
3.2 Grundsatz der Bilanzwahrheit
3.3 Grundsatz der Bilanzkontinuität

1 in Geislingen/Steige

2 Hausarbeit im Fach Steuerrecht, Studium II 1998/2000, Württ. Notarakademie

IV. Grundfragen der Bilanzierung in der Handels- und Steuerbilanz

1. Bilanzierungsfähigkeit
   - 1.1 Begriff
   - 1.2 Die Handelsbilanz
     - 1.2.1 Vermögensgegenstände und Schulden
     - 1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten
     - 1.2.3 Bilanzierungshilfen
   - 1.3 Die Steuerbilanz
     - 1.3.1 positive und negative Wirtschaftsgüter
     - 1.3.2 Rechnungsabgrenzungsposten
2. Bilanzierungsbegriff
   - 2.1 Begriff
   - 2.2 Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Handels- und Steuerrecht
   - 2.3 Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen im Handels- und Steuerrecht
     - 2.3.1 Notwendiges Betriebsvermögen
     - 2.3.2 Notwendiges Privatvermögen
     - 2.3.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen/Gewillkürtes Privatvermögen
3. Bilanzierungsverbote
4. Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungshilfen
5. Verrechnungsverbot

V. Allgemeine Bewertungsgrundsätze im Handelsrecht

1. Begriff
2. Gesetzliche Grundlage
3. Grundsatz der Bilanzidentität
4. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-concern-Prinzip)
5. Grundsatz der Bewertung zum Abschlussstichtag und Einzelbewertung
6. Grundsatz der Vorsicht
   - 6.1 Realisationsprinzip
   - 6.2 Imparitätsprinzip
   - 6.3 Wertaufhellungsprinzip
7. Grundsatz der Periodenabgrenzung
8. Grundsatz der Methodenstetigkeit

VI. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und deren Umkehrung

1. Das Maßgeblichkeitsprinzip
2. Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für Bilanzierung und Bewertung
   - 2.1 Bilanzansatz
   - 2.2 Bewertung
3. Die Umkehr der Maßgeblichkeit

VII. Die Gliederung der Bilanz

1. Gliederung in Abhängigkeit von Rechtsform und Unternehmensgröße
2. Die einzelnen Bilanzpositionen
   - 2.1 Übersicht
   - 2.2 Die Bilanz
     - 2.2.1 Aktiva
     - 2.2.2 Passiva

VIII. Die Bewertungsmaßstäbe im Handels- und Steuerrecht

1. Begriff
2. Bewertungsmaßstäbe
   - 2.1 Anschaffungskosten
   - 2.2 Herstellungskosten
   - 2.3 Der aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Wert
   - 2.4 Niedrigerer beizulegender (am Abschlussstichtag beizulegender) Wert
   - 2.5 Wertansätze nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
   - 2.6 Der zur Vermeidung künftiger Wertschwankungen notwendige Wert
   - 2.7 Niedrigerer steuerlicher Wert nach § 254 HGB
   - 2.8 Der Teilwert
   - 2.9 Nennwert, Nennbetrag, Nominalwert
   - 2.10 Rückzahlungsbetrag bei Verbindlichkeiten
   - 2.11 Abschreibungen
     - a) Begriff
     - b) Abschreibung im Handelsrecht
     - c) Abschreibung im Steuerrecht
     - d) Abschreibungsmethoden bei planmäßigen Abschreibungen
   - 2.12 Zuschreibung/Wertaufholung

IX. Die Bewertungskonzeption im Handels- und Steuerrecht

1. Begriff
2. Bewertungskonzeption des Anlagevermögens im Handelsrecht
3. Bewertungskonzeption des Umlaufvermögens im Handelsrecht
4. Bewertungskonzeption des abnutzbaren Anlagevermögens im Steuerrecht
5. Bewertungskonzeption des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens im Steuerrecht
6. Bewertungskonzeption der Passivposten im Handels- und Steuerrecht

I. Die Handelsbilanz

1. Gesetzliche Grundlagen

Mit dem Bilanzrichtliniengesetz vom 19. 12. 1985[1] wurden Vorschriften über die handelsrechtliche Rechnungslegung im HGB aufgenommen. Diese Vorschriften sind im 3. Buch des HGB in den §§ 238 bis 340 angeordnet. Das neue Bilanzrecht wurde zur Übertragung der gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinien[2] in das deutsche Recht geschaffen. Das 3. Buch des HGB gliedert sich in vier Abschnitte:

1. Abschnitt:	§§ 238-263 allgemeine Vorschriften für alle Kaufleute
2. Abschnitt:	§§ 264-335 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften
3. Abschnitt:	§§ 336-339 Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften
4. Abschnitt:	§§ 340-341o Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige

Der erste Abschnitt gilt für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften unterhalb der Größen des Publizitätsgesetzes (§ 1 PublG)[3] abschließend. Bei Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Unternehmen mit bestimmten Ge-

1 BGBl I, 2355
2 vierte EG-Richtlinie über den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, siebente Richtlinie über die Konzernrechnungslegung, achte Richtlinie über die Abschlussprüferqualifikationen
3 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15. 8. 1969, BGBl. 1189, legt Größenordnungen für die Verpflichtung von Unternehmen zur Rechnungslegung fest

schäftszweiten hat der erste Abschnitt den Charakter eines allgemeinen Teils und die jeweils folgenden Abschnitte den Charakter eines besonderen Teils, der speziell nur für sie gilt. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften können aber die strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften für ihre Rechnungslegung anwenden.

2. Pflicht zur Bilanzerstellung:

Die Pflicht und der damit verbundene Umfang zur Erstellung der Bilanz, ist abhängig von der Rechtsform des Unternehmens und bei Kapitalgesellschaften von der Größe der Gesellschaft. Nach § 242 muß jeder Kaufmann im Sinne des HGB einen Jahresabschluss erstellen. Der Jahresabschluss besteht grundsätzlich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Bilanz ist zu Beginn des Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen. In der Bilanz wird das Verhältnis von Vermögen zu den existierenden Schulden des Kaufmanns dargestellt. In der Gewinn- und Verlustrechnung (in der Praxis G + V genannt) efolgt eine Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen eines Geschäftsjahrs. Die Bilanz, auch Handelsbilanz genannt, wird auf der Grundlage der Aufzeichnungen entsprechend der gesetzlichen Buchführungspflicht nach § 238 erstellt. § 238 verpflichtet jeden Kaufmann zur Führung von Handelsbüchern, in denen er seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen hat. Die Buchführung und der Jahresabschluss bilden die handelsrechtliche Rechnungslegung des Kaufmanns. Die Aufstellung der Rechnungslegung erfolgt nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung und Bilanzierung.
Die genannten Ausführungen gelten für alle Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften abschließend. Kapitalgesellschaften müssen grundsätzlich den erforderlichen Jahresabschluss um einen Anhang erweitern und einen Lagebericht erstellen, § 264. Ausnahmeregelungen beziehungsweise Erleichterungen von der Anforderungen der Sonderregelungen für Kapitalgesellschaften nach §§ 264 ff sind von der Größenklasse der Kapitalgesellschaft abhängig. Dies gilt vor allem für die Gliederung der Bilanz und der G + V-Rechnung sowie die Aufstellung eines Lageberichts. Nachfolgend eine Darstellung der Größenklassen nach § 267, die für die Anforderungen der §§ 264 ff entscheidend sind:

	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittlere Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	< = 5 310 000 DM	> 5 310 000 DM < = 21 240 000 DM	> 21 240 000 DM
Umsatz	< = 10 620 000 DM	> 10 620 000 DM < = 42 480 000 DM	> 42 480 000 DM
Anzahl der Arbeitnehmer	< = 50 DM	> 50 DM < = 250 DM	> 250 DM

Zur Feststellung der Größenklasse nach § 267 genügt es, wenn zwei der drei aufgeführten Merkmale dauerhaft (= an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren) erfüllt sind. Eine große Kapitalgesellschaft liegt immer vor, wenn Aktien oder andere Wertpapiere ausgegeben werden und diese an einer Börse in einem Mitgliedsstaat der EG zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen sind.

3. Aufgabe/Zweck der Handelsbilanz

Eine Bilanz hat verschiedene Adressaten, die ein Interesse haben, zuverlässig über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens unterrichtet zu werden. Wichtiger Adressat der Bilanz sind außenstehende Dritte (z. B. Gläubiger). Der Gesetzgeber hat vor allem zur Sicherung der Adressaten gesetzliche Vorschriften für die Rechnungslegung erlassen.

II. Die Steuerbilanz

1. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 2 EStG unterliegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit der Einkommensteuer. Die Höhe der Einkünfte ist durch Ermittlung des Gewinns festzustellen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Der Gewinnbegriff ist in § 4 EStG definiert. Er wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Nach § 5 Abs. 1 EStG ist für die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Rechnung zu legen, oder die ohne eine solche Verpflichtung, freiwillig Rechnung legen, für den Schluss eines Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Die gesetzliche Pflicht zur Rechnungslegung ergibt sich aus dem Handelsrecht (vgl. oben I.) oder direkt aus dem Steuerrecht, §§ 140, 141 AO. Die Ermittlung des Betriebsvermögens nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung erfolgt mit Hilfe einer Steuerbilanz. Die Steuerbilanz ist die auf Grund zwingender steuerlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz.
Das Einkommenssteuergesetz erfasst nur Gewinne von natürlichen Personen. Bei Kapitalgesellschaften (= als juristische Personen) unterliegen Gewinne aus Gewerbebetrieb dem Körperschaftsteuergesetz. Das Körperschaftsteuergesetz verweist für die Gewinnermittlung auf das Einkommensteuerrecht, §§ 7, 8 KStG. Deshalb stellen Einzelkaufleute, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften eine Steuerbilanz nach den gleichen Regeln auf.

2. Aufgabe/Zweck der Steuerbilanz

Die Steuerbilanz hat die Ermittlung des periodengerechten und gleichmäßigen Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer zum Ziel. Durch entsprechende gesetzliche Bestimmungen sollen Gewinnverlagerungen und somit „Steuerverschiebungen" verhindert werden.

III. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und Bilanzierung

1. Begriff und Bedeutung der GoB

In zahlreichen Gesetzesnormen wird auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung (GoB) verwiesen: Jeder Kaufmann ist zur Buchführung, § 238 und zur Erstellung eines Jahresabschlusses, § 243, nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung verpflichtet. Für die Gewinnermittlung knüpft das Steuerrecht in § 5 Abs. 1 EStG ebenfalls an die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung an. Trotz dieser Verweise in den Gesetzesnormen sind die GoB an keiner Stelle im Gesetz definiert. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung werden durch Gesetzgeber und Rechtsprechung anhand der kaufmännischen Praxis festgelegt bzw. weiterentwickelt und dem jeweiligen Stand des Rechnungswesens angepasst.

2. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) im einzelnen

Die Buchführung ist ordnungsgemäß, wenn formelle und materielle (inhaltliche) Anforderungen erfüllt sind. Aufzeichnungen müssen zeitgerecht, übersichtlich, beziehungsweise vollständig und richtig sein, § 239 Abs. 2, (= formelle u. materielle Ordnungsmäßigkeit). Die formelle und materielle Ord-

nungsmäßigkeit gewährleistet, dass ein sachverständiger Dritter in der Lage ist, innerhalb angemessener Frist einen Überblick über die Geschäfte und die Vermögenslage zu gewinnen, § 238.

3. Grundsätze der Bilanzierung im einzelnen

Die Bilanzierung ist ordnungsgemäß, wenn die Grundsätze der Bilanzklarheit, der Bilanzwahrheit und der Bilanzkontinuität erfüllt sind.

3.1 Grundsatz der Bilanzklarheit:

Der Jahresabschluss ist klar und übersichtlich aufzustellen, § 243 Abs. 1 u. 2. Bilanz u. Gewinn- und Verlustrechnung bedürfen deshalb einer besonderen zweckmäßigen Gliederung, die es erlaubt, die Vermögens- und Kapitalstruktur sowie die Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen. Für Kapitalgesellschaften ist je nach Größe eine Mindestgliederung der Bilanz und der G + V vorgeschrieben, §§ 266, 267, 275, 276.

3.2 Grundsatz der Bilanzwahrheit:

Eine Bilanz ist wahr, wenn alle Werte vollständig und richtig erfasst sind. Richtig ist eine Bilanz, wenn die jeweiligen Bewertungsvorschriften von Handels- und Steuerrecht eingehalten werden.

3.3 Grundsatz der Bilanzkontinuität:

Zeitlich aufeinander folgende Bilanzen müssen vergleichbar sein. Deshalb wird in dem Grundsatz verlangt, dass bestimmte Regeln gleichbleibend angewandt werden, um eine formelle und materielle (inhaltliche) Stetigkeit des Jahresabschlusses zu erreichen, § 252 Abs. 1 Nr. 1 u. 6. Die formelle Bilanzkontinuität ist gegeben, wenn das äußerliche Bild (Gliederung) des Jahresabschlusses jeweils unverändert bleibt und die Schlussbilanz eines Jahres mit der Anfangsbilanz des folgenden Jahres identisch ist, (Bilanzidentität). Die materielle Bilanzkontinuität ist erfüllt, wenn Bewertungsmethoden beibehalten werden, (Bewertungskontinuität) und der Wertzusammenhang zwischen den Bilanzperioden gewahrt bleibt, (Wertfortführung). Der Wertzusammenhang gilt als eingehalten, wenn die in der Bilanz einmal angesetzten Werte in den folgenden Bilanzen fortgeführt werden. Werterhöhungen sind grundsätzlich unzulässig. Dieses Prinzip kann durch die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften unter bestimmten Voraussetzungen durchbrochen werden.

IV. Grundfragen der Bilanzierung in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz

1. Bilanzierungsfähigkeit

1.1 Begriff

Unter Bilanzierungsfähigkeit versteht man die Eignung eines in der Buchführung erfassten Sachverhalts in der Bilanz als Aktivposten (= Aktivierungsfähigkeit) bzw. als Passivposten (= Passivierungsfähigkeit) berücksichtigt werden zu können.

1.2 Handelsbilanz

§ 242 verpflichtet den Kaufmann zur Aufstellung einer Handelsbilanz, in der das Verhältnis seines Vermögens zu seinen Schulden dargestellt wird. Eine Bilanzierungsfähigkeit ist demnach grundsätzlich immer gegeben, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden vorliegen, die dem (Betriebs-)Vermögen des Bilanzierenden zuzurechnen sind und kein gesetzliches Bilanzierungsverbot die Bilanzierung verhindert. Neben Vermögensgegenständen und Schulden sind noch die vom Gesetz vorgesehenen Rechnungsabgrenzungsposten und Bilanzierungshilfen bilanzierungsfähig.

1.2.1 Vermögensgegenstände und Schulden

Die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden sind gesetzlich nicht definiert und werden deshalb vor allem von Rechtsprechung und Literatur näher definiert. Ein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand liegt vor, wenn dieser selbstständig verkehrsfähig (= veräußerbar) und selbstständig bewertbar ist. Schulden sind bilanzierungsfähig, wenn eine wirtschaftliche Belastung des Vermögens vorliegt, die auf eine rechtliche oder wirtschaftliche Leistungsverpflichtung des Unternehmens zurückzuführen ist. Die Belastung muss selbstständig bewertbar und abgrenzbar sein. Schulden bilden den Oberbegriff für Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Verbindlichkeiten sind sichere Schulden, das tatsächliche Bestehen und die Höhe einer Schuld ist bekannt. Rückstellungen sind unsichere Schulden. Sie können handelsrechtlich dem Grunde nach und/oder der Höhe nach ungewiss sein. Ihr Ansatz ist in § 249 geregelt.

1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten sind weder Vermögensgegenstände noch Schulden. Rechnungsabgrenzungsposten haben die Aufgabe Zahlungsvorgänge, die auf zwei Rechnungsperioden entfallen, dem Geschäftsjahr zuzurechnen, auf das sie wirtschaftlich entfallen. Sie dienen der periodengerechten Gewinnermittlung und sind in § 250 HGB geregelt.

1.2.3 Bilanzierungshilfen

Siehe IV. 4. Bilanzierungswahlrechte

1.3 Die Steuerbilanz

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG ist zur Ermittlung des Gewinns das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Das handelsrechtliche Begriffspaar Vermögen und Schulden wird im Steuerrecht nicht übernommen. Das Steuerrecht orientiert sich an dem Begriff Wirtschaftsgut. Hierbei wird unterschieden zwischen positiven und negativen Wirtschaftsgütern.

1.3.1 Positive und negative Wirtschaftsgüter

Zwischen dem steuerlichen Begriff des negativen Wirtschaftsguts und dem handelsrechtlichen Begriff Schulden besteht inhaltlich eine weitgehende Übereinstimmung. Es wird deshalb auf die Ausführung oben 1.2.1 verwiesen. Unterschiede bestehen lediglich bei Rückstellungen, den ungewissen/unsicheren Schulden. Steuerrechtlich ist die Bildung und Beibehaltung von Rückstellungen gegenüber dem Handelsrecht nur eingeschränkt möglich, § 5 Abs. 3,4,4a) EStG. Die Begriffe Vermögensgegenstand und positives Wirtschaftsgut unterscheiden sich und sind nicht deckungsgleich. Ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut liegt vor, wenn Aufwendungen entstanden sind, die einen über das Wirtschaftsjahr hinausgehenden Nutzen versprechen. Außerdem muss das durch Aufwendungen Geschaffene selbstständig bewertbar, aber nicht notwendigerweise selbstständig veräußerbar sein. Der Begriff Wirtschaftsgut ist weiter gefasst als der Begriff des Vermögensgegenstands. Das Wirtschaftsgut im Steuerrecht umfasst auch Güter, die nicht selbstständig veräußerbar sind, aber dennoch bei Veräußerung des Unternehmens den Gesamtkaufpreis erhöhen. (z. B. Firmenwert einer Unternehmung).

1.3.2 Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabrenzungsposten dürfen nach § 5 Abs. 5 S. 1 EStG auch in der Steuerbilanz gebildet werden. Es wird deshalb auf die Ausführungen oben 1.2.2 verwiesen, mit der Maßgabe das für die handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrecht

bei den Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 S. 2 steuerlich eine Aktivierungspflicht besteht. (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG).

2. Die Bilanzierungspflicht

2.1 Begriff

Bilanzierungspflichtig sind grundsätzlich alle bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände und Schulden beziehungsweise positiven und negativen Wirtschaftsgüter, soweit keine gesetzlichen Bilanzierungswahlrechte oder Bilanzierungsverbote bestehen. Im Zusammenhang mit der Bilanzierungspflicht ist sowohl im Steuerrecht als auch im Handelsrecht zu überprüfen, wem die Bilanzierungsobjekte zuzurechnen sind und wie die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen voneinander zu erfolgen hat.

2.2 Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Handels- und Steuerrecht

Jeder Kaufmann muss in der Handelsbilanz alle Vermögensgegenstände und Schulden bilanzieren, die ihm als Eigentümer gehören, 240, 242. In der Steuerbilanz muss der Kaufmann entsprechend § 39 Abs. 1 AO alle in seinem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter bilanzieren. Die Orientierung am zivilrechtlichen Eigentumsbegriff führt bei vielen Vertragsgestaltungen in der wirtschaftlichen Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen. In der wirtschaftlichen Praxis hat häufig nicht der Eigentümer, sondern ein Dritter die Herrschaftsgewalt über ein Wirtschaftsgut. Im Handelsrecht wurde deshalb der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit entwickelt. Im Steuerrecht hat man sich diesem Grundsatz angeschlossen. Wirtschaftliches Eigentum bedeutet, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der als Nichteigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. folglich muß z. B. bei Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübereignung der Erwerber bzw. der Sicherungsgeber den Vermögensgegenstand bilanzieren, bei Treuhandverhältnissen der Treugeber.

2.3 Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen im Handels- und Steuerrecht

Jeder Kaufmann muss sein Vermögen und seine Schulden bilanzieren. Nach heute vorherrschender Meinung müssen Einzelkaufleute und Personengesellschaften jedoch nur das Betriebsvermögen bzw. das Gesamthandsvermögen bilanzieren. Das Privatvermögen bleibt bei der Bilanzierung außer Ansatz. Dies entspricht der gesetzlichen Regelung im Steuerrecht und im Publizitätsgesetz, § 5 Abs. 4 PublG. Kapitalgesellschaften als juristische Personen können kein Privatvermögen haben, alle im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Gegenstände gehören zum Betriebsvermögen. Das Betriebsvermögen hat im Steuerrecht eine große Bedeutung. Nach §§ 4 und 5 EStG wird der steuerliche Gewinn und damit die Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer durch Betriebsvergleich ermittelt. Für die richtige Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist deshalb eine genaue Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen notwendig. Das Steuerrecht hat für die Abgrenzung verschiedene Kriterien entwickelt, wobei nachfolgende Begriffe zu unterscheiden sind:

2.3.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet und dazu bestimmt sind ausschließlich und unmittelbar dem Betrieb zu dienen. Für die Zurechnung entscheidend ist die objektive Veranlassung, nicht der subjektive Wille des Kaufmanns.[4] (Typische Beispiele sind Maschinen, Rohstoffe, Waren, Forderungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung ...).

2.3.2 Notwendiges Privatvermögen

Zum notwendigen Privatvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich der privaten Lebensführung des Eigentümers dienen oder vom Eigentümer aus privaten Gründen einem Familienmitglied unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden.[5] (Typische Beispiele sind das vom Eigentümer ausschließlich selbst bewohnte Einfamilienhaus, Wohnungseinrichtung, Bekleidung, Schmuckgegenstände ...).

2.3.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen/Gewillkürtes Privatvermögen

Es gibt viele Wirtschaftsgüter, die man nicht eindeutig dem Betriebs- oder Privatvermögen zuordnen kann. In diesen Fällen hängt es dann vom Willen des Bilanzierenden ab, ob ein Wirtschaftsgut als (gewillkürtes-) Betriebsvermögen oder als (gewillkürtes-) Privatvermögen bilanziert wird. Voraussetzung für die Bilanzierung als Betriebsvermögen ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut geeignet ist, dem Betrieb zu dienen. Typische Beispiele sind Wertpapiere, entsprechend genutzte Grundstücke und Gebäude. An die jeweils getroffene Entscheidung ist der Bilanzierende gebunden.

3. Bilanzierungsverbote

Bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände und Schulden müssen vor ihrem Ansatz in der Bilanz auf ein eventuell bestehendes Bilanzierungsverbot untersucht werden. Bilanzierungsverbote schränken die Bilanzierungsfähigkeit ein. Gesetzliche Bilanzierungsverbote existieren für Aufwendungen für die Gründung und Eigenkapitalbeschaffung, § 248 Abs. 1, nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, § 248 Abs. 2, § 5 Abs. 2 EStG, Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen, § 248 Abs. 3, andere als in § 249 Abs. 1 u. 2 genannte Rückstellungsarten, § 249 Abs. 3 und die in § 5 Abs. 3-4a EStG genannten Rückstellungen.

4. Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungshilfen

Bei Bilanzierungswahlrechten liegt die Entscheidung über den Bilanzansatz beim Bilanzierenden. Bilanzierungswahlrechte existieren grundsätzlich bei echten Vermögensgegenständen und Schulden. Bilanzierungshilfen sind ein Unterfall eines Bilanzierungswahlrechts, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Bilanzierungshilfen die Vermögenseigenschaft nicht besteht. Bilanzierungshilfen sind die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, § 269 und die aktiven Steuerabgrenzungsposten wegen künftiger Steuerentlastung, § 274.

5. Verrechnungsverbot

Nach § 246 Abs. 2 ist eine Zusammenfassung von Aktiv- mit Passivseite bzw. Aufwendungen mit Erträgen grundsätzlich nicht zulässig. Das Verrechnungsverbot wird aus dem Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit und dem Vollständigkeitsgrundsatz abgeleitet. Ausnahmen hiervon sind z. B. Kontokorrentkonten und Saldierung von Steuererstattungen mit Steueraufwendungen.

4 BFH-Urteil, BStBl, 1978 II S. 191, 1980 II S. 633
5 BFH-Urteil, BStBl 1980 II S. 40

V. Allgemeine Bewertungsgrundsätze im Handelsrecht

1. Begriff

Die Bewertung bestimmt den Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden der Höhe nach. Sie bildet den Schwerpunkt im Bilanzrecht.

2. Gesetzliche Grundlage

Allgemeine Bewertungsgrundsätze sind in § 252 enthalten. § 252 ist den speziellen Bewertungsvorschriften vorangestellt. Die Vorschriften des § 252 gehörten bereits vor der Einbringung in eine Gesetzesnorm zu den für alle Kaufleute verbindlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Die allgemeinen Bewertungsvorschriften in § 252 sind für alle Kaufleute verbindlich. Die Grundsätze § 252 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 sind Mussvorschriften, § 252 Abs. 1 Nr. 6 ist nur eine Sollvorschrift.

3. Grundsatz der Bilanzidentität § 252 Abs. 1 Nr. 1

Der Grundsatz der Bilanzidentität verlangt, dass die Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des Folgejahres identisch sein muss. Dieses Ziel wird erreicht, wenn die Wertansätze einer Bilanz unverändert die Ausgangswerte für die Eröffnungsbilanz im neuen Rechnungsjahr darstellen (Identität des Wertansatzes) und alle Vermögensgegenstände und Schulden in ihrer jeweiligen Zuordnung unverändert übernommen werden. (Identität des Bilanzinhalts). Der Grundsatz der Bilanzidentität wird auch als formelle Bilanzkontinuität oder im Steuerrecht als Bilanzzusammenhang bezeichnet.

4. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-concern-Prinzip), § 252 Abs. 1 Nr. 2

Der Kaufmann hat bei der Bewertung von der Fortführung seines Unternehmens auszugehen (going-concern). Von der Fortführung ist nicht mehr auszugehen, wenn tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten dem entgegenstehen (z. B. Eröffnung des Insolvenzverfahrens). Bei Eintritt dieser Gegebenheiten ist der Kaufmann dann in der Anwendung von Bewertungsvorschriften, insbesondere in der Ausübung von Wahlrechten beschränkt. Bei Liquidation sind Vermögensgegenstände beispielsweise als Liquidationswerte vorsichtig zu schätzen (meist niedriger als tatsächlicher Wert) und dann in der Bilanz anzusetzen.

5. Grundsatz der Bewertung zum Abschlussstichtag und Einzelbewertung, § 252 Abs. 1 Nr. 3

Nach § 242 ist die Bilanz zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen. Für die Bewertung sind deshalb grundsätzlich die Verhältnisse an diesem Stichtag zu Grunde zu legen. (= Stichtagsprinzip). Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (= Grundsatz der Einzelbewertung). Probleme der Einzelbewertung können bei Sachgesamtheiten auftreten. Bei Sachgesamtheiten kann es möglich sein, dass sie wegen ihrem engen technischen, wirtschaftlichen oder organisatorischen Zusammenhang, nicht einzeln bewertet werden können. Voraussetzung für die Annahme einer Sachgesamtheit ist aber, dass ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang im Hinblick auf die Leistungserstellung vorliegt. Die Festbewertung, § 240 Abs. 3 und die Gruppenbewertung, § 240 Abs. 4 sind gesetzliche Ausnahmevorschriften vom Grundsatz der Einzelbewertung.

6. Grundsatz der Vorsicht, § 252 Abs. 1 Nr. 4

Der Grundsatz der Vorsicht ist ein Oberbegriff für verschiedene Bewertungsgrundsätze. Er findet überall dort Anwendung, wo auf Grund unvollständiger Information oder der Ungewißheit künftiger Ereignisse Ermessensspielräume bestehen. Der Grundsatz der Vorsicht in § 252 Abs. 1 Nr. 4 ist von dem Realisations-/Imparitäts- u. dem Wertaufhellungsprinzip geprägt.

6.1 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip verlangt, dass Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie verwirklicht (= realisiert) sind. Bei Verkaufsgeschäften ist eine Ausweisung der Umsatzerlöse als Ertrag erst dann möglich, wenn das Verkaufsgeschäft vollzogen ist. Vor Vollzug des Geschäfts werden die hergestellten Waren, aber noch nicht verkaufen Waren, als Ertrag ausgewiesen.

6.2 Imparitätsprinzip

Das Imparitätsprinzip führt zur Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten im Bezug auf den Ausweiszeitpunkt in der Bilanz. Das Imparitätsprinzip verlangt, dass Verluste bereits vor ihrer Realisierung zum Zeitpunkt ihrer Erkennbarkeit zu berücksichtigen sind. Hierzu müssen aber objektive Anzeichen für einen drohenden Verlust bzw. eine Wertminderung gegeben sein. Die Anderstbehandlung von Gewinnen und Verlusten lässt sich aus Gründen des Gläubigerschutzes rechtfertigen. Wenn der noch nicht realisierte Verlust bei der Bilanzaufstellung unbeachtet bleibt, können Gläubiger über den Wert und den Bestand des Vermögens getäuscht werden.

Beispiele für die Konkretisierung des Imparitätsprinzips im HGB sind das Niederst- und das Höchstwertprinzip. Das Niederstwertprinzip besagt allgemein, dass von mehreren möglichen Wertansätzen der niedrigste Wert angesetzt werden muss (= strenges Niederstwertprinzip) oder angesetzt werden kann (= gemildertes Niederstwertprinzip). Im HGB ist das Niederstwertprinzip bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zu berücksichtigen, § 253. Das Höchstwertprinzip ist das Gegenstück zum Niederstwertprinzip und ist für Verbindlichkeiten maßgeblich. Es legt Bewertungsmindestgrenzen zum Abschlussstichtag fest und verhindert, dass eine evtl. niedrigere Bewertung einer Schuld zum Ausweis unrealisierbarer Gewinne führt.

6.3 Wertaufhellungsprinzip

Das Wertaufhellungsprinzip besagt, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses entstanden sind.

7. Grundsatz der Periodenabgrenzung § 252 Abs. 1 Nr. 5

Nach dem Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung sind Aufwendungen derjenigen Periode zuzurechnen, in der die durch sie bewirkten Erträge gemäß dem Realisationsprinzip als realisiert gelten.

8. Grundsatz der Methodenstetigkeit § 252 Abs. 1 Nr. 6

Der Grundsatz besagt, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden sollen. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit hat die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zum Ziel. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist eine Sollvorschrift. In bestimmten Ausnahmefällen sind Wechsel der Bewertungsmethoden zulässig.

VI. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und deren Umkehrung

1. Das Maßgeblichkeitsprinzip

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG müssen buchführungspflichtige und freiwillig buchführende Gewerbetreibende für die steuerliche

Gewinnermittlung das Betriebsvermögen ansetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Die Steuerbilanz wird infolge des in § 5 Abs. 1 EStG genannten Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz grundsätzlich nach handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgestellt. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird durchbrochen, wenn steuerliche Sondervorschriften existieren. Die Notwendigkeit steuerlicher Sondervorschriften ergibt sich aus der unterschiedlichen Zielsetzung bzw. den unterschiedlichen Adressaten der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlung.
Die Steuerbilanz ist infolge des Maßgeblichkeitsprinzips keine selbstständige, sondern eine aus der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet neben der Handelsbilanz noch eine Steuerbilanz aufzustellen. Es besteht gemäß § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV die Möglichkeit, dass man die Handelsbilanz beim Finanzamt einreicht und Ansätze und Beträge, die nicht den steuerlichen Vorschriften entsprechen, durch Zusätze und Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anpasst. In der Praxis wird in vielen Unternehmen (meist Einzelkaufleute, Personengesellschaften und kleinere GmbH's) nur eine Steuerbilanz, also unter Berücksichtigung steuerlicher Sondervorschriften erstellt. Diese Möglichkeit sieht § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV vor. Aktiengesellschaften und größere GmbH's stellen dagegen meist eine Handels- und eine Steuerbilanz auf, da sie ihre Handelsbilanz infolge der bestehenden Publizitätspflicht veröffentlichen müssen.

2. Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung und Bewertung

2.1 Bilanzansatz

Bezüglich des Bilanzansatzes von Aktiv- und Passivposten (Aktivierung und Passivierung) verlangt das Maßgeblichkeitsprinzip, dass handelsrechtliche Ansatzge- und verbote grundsätzlich auch für die Steuerbilanz verbindlich sind. Bei Ansatzwahlrechten ist zwischen der Aktiv- und Passivseite zu unterscheiden. Für handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte gelten steuerliche Aktivierungspflichten und für handelsrechtliche Passivierungswahlrechte gelten steuerliche Passivierungsverbote.

2.2 Bewertung

Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt grundsätzlich auch im Bereich der Bewertung. Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften einschließlich bewertungsrelevanter Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung sind anzuwenden, soweit keine entgegenstehende steuerrechtliche Sondervorschriften (insbesondere nach §§ 6 u. 7 EStG) existieren.

3. Die Umkehrung der Maßgeblichkeit

§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG legt fest, dass steuerliche Bewertungswahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden müssen. Das bedeutet, dass bei Vorliegen eines steuerlichen Bewertungswahlrechts der steuerlich gewünschte Ansatz nur möglich ist, wenn auch in der Handelsbilanz entsprechend bewertet worden ist. Man bezeichnet dies als Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips. Eine Umkehrung der Maßgeblichkeit ist vor allem immer dann gegeben, wenn steuerliche Wahlrechte vorliegen, die den Unternehmen aus außerfiskalischen (z. B. wirtschafts-umweltpolitischen-) Gründen gewährt werden und diese Wahlrechte dem Handelsrecht fremd sind. Die §§ 254 und 247 Abs. 3 erlauben die Übernahme der steuerlichen Wahlrechte in die Handelsbilanz. Dadurch wird die Übereinstimmung von Handels- und Steuerbilanz ermöglicht.

VIII. Die Gliederung der Bilanz

1. Gliederung in Abhängigkeit von Rechtsform und Unternehmensgröße

Die Gliederung der Bilanz ist abhängig von der Unternehmensform. Man unterscheidet hier Einzelkaufleute/Personengesellschaften, kleine Kapitalgesellschaften und mittlere bzw. große Kapitalgesellschaften. Die Abgrenzung der Größenordnungen bei Kapitalgesellschaften ist in § 267 geregelt und in der Tabelle bei der Übersicht I.2. näher dargestellt. Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften haben eine Bilanz nach den Vorschriften der §§ 266 Abs. 2 und 3 zu erstellen. Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen, § 266 Abs. 1. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufstellen und dürfen bei der Aufstellung bestimmte Positionen zusammenfassen. In ihre Bilanz müssen lediglich die in dem Bilanzschema des § 266 Abs. 2 u. 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Positionen aufgenommen werden. § 247 Abs. 1 verlangt bei Nichtkapitalgesellschaften nur die Aufgliederung von bestimmten gesondert auszuweisenden Aktiv- und Passivposten der Bilanz. Für die Gliederung der Bilanz sind deshalb die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend. Die Bilanz muß nach § 242 Abs. 2 klar und übersichtlich sein. Die Entscheidung über die Gliederung bleibt dem Kaufmann vorbehalten, in der Praxis orientiert man sich bei der Gliederung aber an den Vorschriften des § 266 für Kapitalgesellschaften.

2. Die einzelnen Bilanzpositionen

2.1 Übersicht

Nachstehend wird dargestellt, welche Arten von Vermögensgegenständen und Schulden die Bilanz ausweist und wie ihre Zuordnung zu den einzelnen Gliederungspositionen der Bilanz erfolgt. Hierbei wird das Gliederungsschema der Bilanz für Kapitalgesellschaften zu Grunde gelegt.

2.2 Die Bilanz

Die Bilanz ist in Kontoform zu erstellen. Aktiva (linke Seite) und Passiva (rechte Seite) werden einander gegenübergestellt.

2.2.1 Aktiva:

Die Aktivseite ist grundsätzlich in drei Hauptgruppen gegliedert:

A. Anlagevermögen
B. Umlaufvermögen
C. Rechnungsabgrenzungsposten.

Bei Vorhandensein von Posten, die man nicht den Hauptgruppen der Aktivseite zuordnen kann, sind diese den Posten A bis C als Sonderposten voranzustellen. Die Posten A bis C im Gliederungsschema rücken dann entsprechend auf C bis E weiter. Beispiele für voranzustellende Posten sind ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital und Aufwendungen für die Ingangsetzung bzw. Erweiterung des Geschäftsbetriebes.

(A) Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital

Wenn das Nennkapital bei Kapitalgesellschaften noch nicht voll einbezahlt ist, sind entsprechende Ansprüche der Gesellschaft gegen die Anteilseigner als ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital auf der Aktivseite gesondert auszuweisen, § 272 Abs. 1 S. 2. Das gesetzlich oder vertraglich festgelegte Kapital wird in voller Höhe auf der Passivseite ausgewiesen.

(B) Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Ingangsetzungskosten sind Kosten, die bei Neuaufbau eines Betriebs durch den erstmaligen Aufbau von Innen- und Außen-

organisation des Betriebs entstehen. Diese Kosten können auch bei Erweiterung eines Betriebs anfallen. Wichtig ist, dass reine Gründungskosten und Aufwendungen für die Kapitalbeschaffung nicht unter diese Positionen fallen. Die Ingangsetzungskosten sind kein Vermögensgegenstand und wären deshalb grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig. § 269 erlaubt dem Bilanzierenden die Ingangsetzungskosten als Bilanzierungshilfe zu aktivieren. Bei Ausweisung von Ingangsetzungskosten müssen aber in gleicher Höhe frei verfügbare Rücklagen vorhanden sein. Gewinne dürfen erst bei entsprechender Rücklage ausgeschüttet werden, (= Ausschüttungssperre, § 269). Steuerlich besteht hier eine Aktivierungspflicht, vgl. oben VI. 2.1.

A. (C) Anlagevermögen

Das Anlagevermögen ist in folgende Gruppen untergliedert:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände sind unkörperliche Gegenstände. Hierzu gehören Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte (Patente, Warenzeichen, Urheberrechte), ähnliche Rechte (Ansprüche gegen Dritte aus Nießbrauch, Brenn- und Braurecht, Wegerecht, Wettbewerbsverbot), ähnliche Werte (Rezepte, Kundenkarteien) und Lizenzen. Voraussetzung für die Ausweisung als immat. Vermögensgegenstand ist, dass dieser entgeltlich erworben wurde, § 248 Abs. 2, § 5 Abs. 2 EStG. Entgeltlichkeit setzt Erwerb von einem Dritten voraus. Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann nach § 255 Abs. 4 S. 1 bilanziert werden, wenn er entgeltlich erworben wurde. Der Firmenwert wird nach den Vorschriften des § 255 Abs. 4 S. 1 ermittelt. Beim entgeltlichen Firmenwert besteht handelsrechtlich ein Bilanzierungswahlrecht. Steuerlich besteht hier eine Aktivierungspflicht. Der Firmenwert stellt ein Wirtschaftsgut dar und ist nach § 5 Abs. 2 bilanzierungspflichtig. Ein selbst geschaffener Firmenwert ist im Handels- und Steuerrecht nicht bilanzierungsfähig, da keine Entgeltlichkeit vorliegt, §§ 255 Abs. 4, 5 Abs. 2 EStG.

II. Sachanlagen

Bei Sachanlagen sind vier gesonderte Positionen auszuweisen:

Position Nr. 1 sind die Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte u. Bauten einschließlich Bauten auf fremden Grundstück. Grundstücksgleiche Rechte sind vor allem Erbbaurecht, Dauernutzungsrecht. Andere Bauten sind Parkplätze, Hofbefestigungen, Straßen und Wege. Probleme können sich bei der Zuordnung von Sachgesamtheiten ergeben (z. B. Grundstück mit Fabrikgebäude einschließlich techn. Vorrichtungen). Hier wird auf die Richtlinien der Steuergesetzgebung und Rechtsprechung zur Abgrenzung von Grundvermögen und Betriebsvorrichtungen verwiesen.[6] Position Nr. 2 sind die technischen Anlagen und Maschinen. Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören alle Anlagegüter, die unmittelbar der Produktion dienen. Im Steuerrecht spricht man hier von Betriebsvorrichtungen. Zur Abgrenzungsproblematik von Betriebsvorrichtungen, vgl. Ausführungen oben bei Pos. Nr. 1. Position Nr. 3 sind andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung. Dazu gehören Lager, Werkstatt, Kantinen-Einrichtung, Mess-Wiegeeinrichtung, Fuhrpark, Büromaschinen, Telefonanlage ...). Position Nr. 4 sind die geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau.

III. Finanzanlagen

Finanzanlagen sind außerhalb des Unternehmens langfristig eingesetztes Kapital bei anderen Unternehmen. Die Rechtsform des anderen Unternehmens sowie die wirtschaftliche Ausgestaltung der Kapitalzuführung bestimmen die Art der Finanzanlage. Es wird unterschieden zwischen Anteilen, Beteiligungen, Ausleihungen und Wertpapieren. Anteile sind Gesellschaftsrechte an Kapital- und Personenhandelsgesellschaften. Eine Beteiligung liegt vor, wenn mit den Anteilen eine dauerhafte Verbindung mit den anderen Unternehmen angestrebt wird und Vorteile für den eigenen Betrieb erwartet werden, § 271 Abs. 1 S. 1. Bei Zweifeln hilft die gesetzliche Vermutung des § 271 Abs. 1 S. 3. Ausleihungen sind auf Geld- u. Finanzgeschäften basierende Finanzforderungen. Zu Ausleihungen zählen langfristige Darlehen, Hypothekenforderungen, Forderungen, die durch Grundschuld gesichert sind. Forderungen auf Warenlieferungen und Leistungen sind keine Ausleihungen. Wertpapiere sind Aktien, festverzinsliche Wertpapiere (Obligationen, Pfandbriefe). Verbundene Unternehmen im Sinne des HGB sind die als Mutter- und Tochterunternehmen in einem Konzernabschluss einzubeziehende Gesellschaften.

B. (D) Umlaufvermögen

Umlaufvermögen ist das nicht langfristig festgelegte Betriebsvermögen, das sich durch Produktions- und Warenverkaufsprozesse ständig umschlägt. Dazu gehören Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere und flüssige Mittel. Zu den Vorräten gehören Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe. Rohstoffe sind Materialien, die als Hauptbestandteil in das Erzeugnis eingehen. Hilfsstoffe sind Materialien, die Neben- und Kleinmaterial für das Erzeugnis sind. Betriebsstoffe werden für die mittelbare und unmittelbare Aufrechterhaltung der Fertigung gebraucht. Unfertige Erzeugnisse sind Produkte, die am Bilanzstichtag noch nicht fertiggestellt sind. Wichtigster Posten bei Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen bilden die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Hier werden nämlich die Forderungen, die dem Unternehmen auf Grund von Verkaufsgegenständen zustehen, verzeichnet. Zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens gehören Anteile an verbundenen Unternehmen, eigene Anteile an eigener Gesellschaft und sonstige Wertpapiere. Die Zuordnung zum Umlaufvermögen erfolgt, wenn die Anlage nur kurzfristig im Unternehmen verbleiben soll. Den letzten Punkt des Umlaufvermögens bilden die flüssigen Mittel. Dazu gehören Schecks, Kassenbestand, Bundesbank-, Postbankguthaben, Guthaben bei anderen Kreditinstituten.

C. (E) Rechnungsabgrenzungsposten

In den Rechnungsabgrenzungsposten werden Ausgaben vor dem Bilanzstichtag eingestellt, die aber erst nach dem Bilanzstichtag einen aktivierungsfähigen Aufwand darstellen, § 250 Abs. 1, § 5 Abs. 5 EStG, (z. B. Vorauszahlung Miete für Dez. u. Jan.).

2.2.2 Passiva

Die Passivseite der Bilanz ist in vier Hauptgruppen untergliedert:

A. Eigenkapital
B. Rückstellungen
C. Verbindlichkeiten
D. Rechnungsabgrenzungsposten

A. Eigenkapital

Das Eigenkapital ist das gesamte Kapital des Unternehmens. Bei Kapitalgesellschaften gibt es verschiedene Posten:

6 §§ 68, 78, 83, 99, BewG, BStBl. 1992 I, S. 342, BFH-Urteil, BStBl. 1984 II, S. 262, R 13, 42 EStR

I. gezeichnetes Kapital

Das Grundkapital oder Stammkapital bildet das gezeichnete Kapital. Es ist Haftungskapital und wird an die Aktionäre bzw. Gesellschafter nicht zurückbezahlt.

II. Kapitalrücklage

In § 272 Abs. 2 wird genau definiert, was in die Kapitalrücklagen einzustellen ist. Kapitalrücklagen entstehen durch Vorgänge auf gesellschaftlicher Grundlage. In die Kapitalrücklage ist das Agio (Aufgeld) einzustellen, das durch Ausgabe von Anteilen, Wandelschuldverschreibungen oder Optionsrechten über den Nennbetrag hinaus, erzielt wird. In die Kapitalrücklage sind außerdem Zuzahlungen einzustellen, die Gesellschafter für die Gewähr eines gewissen Vorzugs ihrer Anteile (z. B. bei Gewinnermittlung) entrichten.

III. Gewinnrücklage

Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind. § 272 Abs. 2. Die Gewinnrücklage gliedert sich in verschiedene Positionen. Welchem Posten der Gewinn zuzuweisen ist, richtet sich nach den rechtlichen Gegebenheiten der Gesellschaft. Für die gesetzliche Rücklage besteht nur eine Einstellungspflicht, wenn die Gesellschaft gesetzlich zur Bildung von Rücklagen verpflichtet ist. Eine solche gesetzliche Verpflichtung besteht nur für Aktiengesellschaften, § 150 Abs. 1 AktG. Die Satzung einer GmbH oder einer AG kann die Bildung satzungsgemäßer Rücklagen vorsehen, § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG, die dann in die Bilanzposition der satzungsgemäßen Rücklagen eingestellt wird. Bei Aktiengesellschaften ist die jährliche Zuführung auf die Hälfte des Jahresüberschusses begrenzt, § 58 Abs. 1 AktG. Die satzungsgemäßen Rücklagen dienen der Kapitalvorsorge oder stellen eine Ansammlung von Kapital für bestimmte zukünftige Maßnahmen dar. Gewinne brauchen grundsätzlich nicht ausgeschüttet werden. Sie können einbehalten werden und der Bilanzposition andere Gewinnrücklagen zugewiesen werden. (Thesaurierung von Gewinnen). Bei Erwerb von eigenen Anteilen durch eine Kapitalgesellschaft muss die Gesellschaft Gewinne in Höhe der Anschaffungskosten der Anteile in die Rücklagen für eigene Anteile einstellen. Es besteht insoweit eine Gewinnausschüttungssperre. Dies geschieht zum Schutz der Gläubiger. Das gezeichnete Kapital soll der Gesellschaft wirtschaftlich ungeschmälert zur Verfügung stehen. Eigene Anteile werden als Vermögensgegenstand in das Umlaufvermögen eingestellt. Das gezeichnete Kapital ist aber nicht durch einen echten Vermögensgegenstand gedeckt. Dem einbezahlten Betrag stehen nämlich Ausgaben zum Erwerb der eigenen Anteile gegenüber. Durch die Einstellung in die Rücklage ist das gezeichnete Kapital wieder in vollem Umfang durch aktive Vermögensposten gedeckt.

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

Wenn der Gewinn weder ausgeschüttet noch Rücklagen zugewiesen wird, ist dieser gesondert als Gewinnvortrag auszuweisen. Der Verlustvortrag weist nicht ausgeglichene Verluste der Vorjahre aus.

V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag ist der Betrag, der sich aus der Gewinn- u. Verlustrechnung als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen bzw. die Aufwendungen über die Erträge ergibt. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, (z. B. bei Einstellung von Gewinnen in Gewinnrücklagen), so ist der Jahresüberschuss zuzüglich eines etwaigen Gewinnvortrags um die Gewinnzuführung zu vermindern und als Bilanzgewinn auszuweisen, § 268. In diesem Fall wird der Posten V. dann mit Bilanzgewinn/Bilanzverlust überschrieben.

Sonderposten mit Rücklagenanteil

Sonderposten mit Rücklagenanteil sind nicht im Gliederungsschema des § 266 enthalten. Ihre Stellung innerhalb der Bilanz wird in § 273 verbindlich geregelt. Sie sind auf der Passivseite vor den Rückstellungen auszuweisen.

B. Rückstellungen

Rückstellungen sind Passivposten im Jahresabschluss, die Auszahlungen bzw. Wertminderungen späterer Perioden, deren genaue Höhe und/oder Zeitpunkt am Bilanzstichtag noch nicht feststeht, aber deren Eintreten hinreichend sicher ist, als Aufwand erfassen. Der Ansatz von Rückstellungen ergibt sich aus dem Imparitätsprinzip, § 249 schränkt die Rückstellungsbildung jedoch auf ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ein. Rückstellungen müssen beispielsweise für Gewährleistungsansprüche ohne rechtliche Verpflichtungen (Kulanzleistungen) und für latente Steuern, wenn das handelsrechtliche Ergebnis höher ausfällt als das steuerliche Ergebnis, gebildet werden. In § 5 Abs. 3-4a EStG werden im Steuerrecht die handelsrechtlich zulässigen Rückstellungen eingeschränkt. Nach § 5 Abs. 4a EStG sind beispielsweise Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht zulässig.

C. Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten können in bis zu acht Positionen untergliedert werden. Anleihen sind Verbindlichkeiten, die langfristig am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommen wurden (z. B. Schuldverschreibungen). Weitere Posten sind die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, verbundenen Unternehmen, Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Wechselgeschäften, erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen. In dem Sammelposten sonstige Verbindlichkeiten sind alle übrigen Verbindlichkeiten, die keinem anderen Posten zuzuordnen sind einzustellen. Verbindlichkeiten aus Steuern und im Rahmen der sozialen Sicherheit sind gesondert als Posten zu vermerken.

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 250 Abs. 2 sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, wenn sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen. (z. B. Mieteinnahmen für Dez./Jan).

VIII. Die Bewertungsmaßstäbe im Handels- und Steuerrecht

1. Begriff

Die Handels- und die Steuerbilanz hat eine Vielzahl von Bilanzposten. Das Bewertungsrecht hat im Handels- und Steuerrecht verschiedene Bewertungsmaßstäbe entwickelt. Jede Bilanzposition wird nach einem bestimmten Bewertungsmaßstab bewertet. Nachfolgend erfolgt zunächst ein Überblick über die wichtigsten Bewertungsmaßstäbe. Das nächste Kapitel beschäftigt sich dann mit der Zuordnung der Bewertungsmaßstäbe zu den jeweiligen Bilanzposten. (= Bewertungskonzeption).

2. Bewertungsmaßstäbe

2.1 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind im Handels- u. Steuerrecht als Bewertungsmaßstab vorgesehen, § 6 EStG u. § 255. Eine

Definition für Anschaffungskosten ist in § 255 enthalten. Diese Definition entspricht auch dem steuerlichen Begriff der Anschaffungskosten, (BFH, BStBl. 1986 II S. 60). Nach § 255 lassen sich die Anschaffungskosten wie folgt ermitteln:

Anschaffungspreis lt. Rechnung (ohne Umsatzsteuer)
– Anschaffungspreisminderungen, wie z. B. Skonti, Rabatte, Boni,
+ Anschaffungsnebenkosten, wie z. B. Transportkosten, Montagekosten, Umbaukosten, Versicherungen, Zölle, Steuern (Grunderwerbsteuer)

= Anschaffungskosten (Bilanzierung nach §§ 253, 254, EStG § 6.

Der Anschaffungspreis ist der Betrag, der aufgewendet werde muss um die Verfügungsgewalt zu erlangen. Bei Kaufverträgen ist dies der Kaufpreis. Die Umsatzsteuer ist kein Bestandteil der Anschaffungskosten, wenn der Bilanzierende zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

2.2 Herstellungskosten

In § 255 Abs. 2 und 3 ist der Begriff und der Umfang der handelsrechtlichen Herstellungskosten definiert. Die steuerlichen Vorschriften für die Herstellungskostenermittlung sind in der R 33 EStR enthalten. Gemäß § 252 Abs. 2 sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten werden durch die von den Unternehmen für jedes Geschäftsjahr geführte Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt. In der Kosten- und Leistungsrechnung werden alle durch die eigenbetriebliche Tätigkeit entstandenen Kosten (Aufwendungen) und Leistungen (Erträge) erfasst. Die entstandenen Kosten werden dann einzelnen Kostenträgern zugerechnet. In § 255 Abs. 2 werden alle Bestandteile der Herstellungskosten abschließend aufgezählt. Hierbei wird zwischen aktivierungspflichtigen Kosten und aktivierungsfähigen Kosten unterschieden. Aktivierungspflichtig sind alle Materialeinzelkosten (Verbrauch von Roh-Hilfs-Betriebsstoffen), Fertigungseinzelkosten (z. B. direkt dem Erzeugnis zurechenbare Löhne) und Sonderkosten für die Fertigung (z. B. Kosten für Modelle, Spezialwerkzeuge). Einzelkosten sind Kosten, die unmittelbar den einzelnen hergestellten Erzeugnissen (= Kostenträger) zugerechnet werden können. Die Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten für die Fertigung bilden die Wertuntergrenze der handelsrechtlichen Herstellungskosten. Die Wertobergrenze der handelsrechtlichen Herstellungskosten ergibt sich aus der Summe von den Pflichtbestandteilen und den Wahlbestandteilen gem. § 255 Abs. 2 u. 3. Der Umfang der Wahlbestandteile ergibt sich aus § 255 Abs. 2 S. 3 bis 6. (z. B. Fertigungsgemeinkosten, Materialgemeinkosten, Wertverzehr des Anlagevermögens, Kosten der allgemeinen Verwaltung). Die Gemeinkosten sind Kosten, die nicht direkt, nur über Verteilungsschlüssel, den Kostenträgern zugerechnet werden können (z. B. Lagerhaltung, Werkzeuglager, Raumkosten, Versicherungen ...).

Die Definition der steuerlichen Herstellungskosten stimmen mit dem Handelsrecht überein. Die steuerrechtlichen Vorschriften für die Ermittlung der Herstellungskosten gem. R 33 EStR legen im einzelnen fest, welche Aufwendungen in die steuerlichen Herstellungskosten einbezogen werden müssen, können oder nicht einbezogen werden dürfen. Die Materialeinzelkosten, die Materialgemeinkosten, die Fertigungseinzelkosten, die Fertigungsgemeinkosten, der Werteverzehr des Anlagevermögens und die Sondereinzelkosten der Fertigung bilden die Wertuntergrenze der steuerlichen Herstellungskosten. Die Wertobergrenze sowie der Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung (steuerliche Wahlrechte). Die handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten unterscheiden sich dadurch, dass bei den steuerlichen Herstellungskosten die Aktivierungspflicht weiter gefasst ist.

2.3 Der aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Wert

Der Börsenpreis ist der an einer amtlich anerkannten Börse festgestellte Preis für die an der betreffenden Börse zum Handel zugelassene Wertpapiere und Waren. Der Marktpreis ist der Preis, der an einem Handelsplatz für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt im Durchschnitt erzielt wird.

2.4 Niedriger beizulegender (am Abschlusstag beizulegender) Wert

Der niedrigere beizulegende Wert ist ein vom Beschaffungs- oder Absatzmarkt abgeleiteter Zeitwert für Vermögensgegenstände, für die in der Regel kein Markt- oder Börsenpreis besteht oder nur unverhältnismäßig schwer festzustellen ist.

2.5 Wertansätze nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

Wenn einzelne Wertansätze nicht nach objektiv nachprüfbaren Kriterien ermittelt werden können, legt der Gesetzgeber keine bestimmten Wertansätze fest, sondern bestimmt einen Beurteilungsrahmen. Der unbestimmte Rechtsbegriff vernünftige kaufmännische Beurteilung ist ein solcher Beurteilungsrahmen. Der genaue Umfang des unbestimmten Rechtsbegriffs wird durch Auslegung, evtl. mit Hilfe der Rechtsprechung und Literatur festgelegt und unterliegt dem zeitlichen Wandel der Wirtschaft. Anwendungsbereiche der Bewertung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, § 253, Abs. 1 S. 2, Vornahme von Abschreibungen gem. § 253 Abs. 4.

2.6 der zur Vermeidung künftiger Wertschwankungen notwendige Wert

Zeichnen sich am Bilanzstichtag (Bewertungsstichtag) zukünftige Wertminderungen ab, so können diese durch eine entsprechende Abschreibung berücksichtigt werden. Damit wird dem Kaufmann die Möglichkeit eingeräumt, erst in der Zukunft entstehende Verluste bei der Bewertung zum Bilanzstichtag schon zu berücksichtigen. Diese Möglichkeit besteht aber nach § 253 Abs. 3 S. 3 nur bei Gegenständen des Umlaufvermögens.

2.7 Niedrigerer steuerlicher Wert nach § 254

Im Steuerrecht werden Steuervergünstigungen in Form von Sonderabschreibungsmöglichkeiten gewährt, um bestimmte nichtfisikalische Ziele (z. B. Konjunkturbelebung, Förderung Umweltschutz ...) zu erreichen. Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz kann von Steuervergünstigungen nur Gebrauch gemacht werden, wenn sie auch in die Handelsbilanz übernommen werden. § 254 ermöglicht, dass der auf Grund der steuerlichen Sonderabschreibungen niedrigere Wert auch in der Handelsbilanz angesetzt werden kann.

2.8 Der Teilwert

Der Teilwert ist ein rein steuerlicher Wertansatz, das Handelsrecht kennt ihn nicht. Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, unter der Voraussetzung, dass der

Erwerber den Betrieb fortführt. Es wird eine Betriebsveräußerung unterstellt und jedem einzelnen Wirtschaftsgut ein Anteil zugerechnet. Der Teilwert kann nur durch Schätzung festgestellt werden, da die Gesamtbewertung eines Betriebes und die anteilige Zuordnung mit Problemen verbunden ist und oft nicht eindeutig feststellbar ist. Die Rechtsprechung hat deshalb Teilwertvermutungen aufgestellt, die für das Finanzamt und die Steuerpflichtigen grundsätzlich solange verbindlich sind, bis sie vom Steuerpflichtigen oder vom Finanzamt widerlegt werden. Bei den Teilwertvermutungen orientiert sich die Rechtsprechung an den Marktpreisen der Wirtschaftsgüter. Die Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten bilden die Obergrenze des Teilwerts und die Einzelveräußerungspreise (mind. Schrott- oder Liquidationspreis) die Untergrenze des Teilwerts.

2.9 Nennwert, Nennbetrag, Nominalwert

Der Nennwert, Nennbetrag ist der Geldbetrag, der auf Wertpapierurkunden aufgedruckt ist. Der Nennwert kann vom Marktwert, Kurswert usw. abweichen. Das Grundkapital bzw. Stammkapital (= gezeichnetes Kapital) ist zum Nennbetrag anzusetzen, § 283.

2.10 Rückzahlungsbetrag bei Verbindlichkeiten § 252 Abs. 1 S. 2

Der Rückzahlungsbetrag ist der Betrag, den der Schuldner zur Begleichung von bestehenden Verbindlichkeiten aufbringen muss. Aufgelder dürfen nur miteinberechnet werden, wenn mit der Aufgeldzahlung ernsthaft gerechnet werden muss. Abgelder dürfen nur abgesetzt werden, wenn die Umstände für das Abgeld bereits eingetreten sind oder vom Schuldner herbeigeführt werden können.

2.11 Abschreibungen

a) Begriff

Die Abschreibung ist eine Rechengröße zur Erfassung von Wertminderungen der in der Unternehmung eingesetzten abnutzbaren Güter. Man unterscheidet zwischen Abschreibungen im Handels- und Steuerrecht. Das Handelsrecht sieht planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen vor. Das Steuerrecht sieht die Absetzung für Abnutzung, (AfA), Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA), Absetzung für Substanzverringerung (AfS), Teilwertabschreibungen und Sonderabschreibungen als mögliche Abschreibungsmöglichkeiten vor.

b) Abschreibung im Handelsrecht

Bei Gegenständen des Anlagevermögens mit zeitlich begrenzter Nutzungsdauer (abnutzbares Anlagevermögen) sind grundsätzlich planmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Dazu werden im sogenannten Abschreibungsplan die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten auf die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt, § 253 Abs. 2.
Gemäß § 253 Abs. 2 S. 3 können oder müssen unter bestimmten Voraussetzungen außerplanmäßige Abschreibungen bei allen Gegenständen des Anlagevermögens vorgenommen werden. Dabei ist es unerheblich, ob ihre Nutzung zeitlich beschränkt ist. Mit der außerplanmäßigen Abschreibung werden außerordentliche Wertverluste, die durch nicht geplante Inanspruchnahme von Betriebsmitteln oder eingetretenen Marktpreisminderungen verursacht werden, bei der Bewertung von Vermögensgegenständen berücksichtigt.

c) Abschreibung im Steuerrecht

c1) Absetzung für Abnutzung (AfA) und Absetzung für Substanzverringerung (AfS)

Die steuerlichen Begriffe Afa und AfS entsprechen dem handelsrechtlichen Begriff der planmäßigen Abschreibungen. Die AfA und AfS sind in § 7 EStG geregelt. Die Notwendigkeit, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens AfA vorzunehmen, ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgut wird in AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums festgelegt. Berechnungsgrundlage für die AfA sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten, in Ausnahmefällen der Teilwert. Handels- und steuerrechtliche Abschreibungen können differieren. Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz müssen Ansätze in der Handelsbilanz grundsätzlich in die Steuerbilanz übernommen werden, zwingende steuerliche Vorschriften bleiben hiervon jedoch unberührt. Sonderregelungen gelten insbesondere bei der AfA von Gebäuden § 7 Abs. 4 u. 5 EStG.
Gemäß § 7 Abs. 6 EStG erfolgt bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS).

c2) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) und Teilwertabschreibungen

Die steuerlichen Begriffe AfaA und Teilwertabschreibungen entsprechen dem handelsrechtlichen Begriff der außerplanmäßigen Abschreibung. Mit der AfaA, § 7 Abs. 1 S. 5 EStG erlaubt das Steuerrecht die Berücksichtigung einer außergewöhnlich hohen oder auf Grund besonderer Umstände zusätzlich entstandenen Wertminderung. Anwendungsbereiche der AfaA sind beispielsweise Gebäude mit linearer AfA, § 7 Abs. 4 EStG, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 7 Abs. 1 S. 5 EStG.
Die Teilwertabschreibung ist in § 6 Abs. 1 EStG geregelt. Wirtschaftsgüter können zum Teilwert angesetzt werden, wenn dieser niedriger als die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist. Für die Vornahme von Teilwertabschreibungen besteht ein Wahlrecht, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 u. Nr. 2 S. 3 EStG. Die Teilwertabschreibung erfasst Wertminderungen die insbesondere durch gesunkene Wiederbeschaffungskosten verursacht werden und nicht von der AfA oder AfaA erfasst werden.

c3) Steuerliche Sonderabschreibungen

Das Handelsrecht erlaubt in § 254, dass durch außerplanmäßig Abschreibungen im Handelsrecht steuerliche Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz berücksichtigt werden können.

d) Abschreibungsmethoden bei planmäßigen Abschreibungen

Hier gibt es verschiedene Methoden. Nachfolgend werden nur die lineare und die degressive Abschreibung dargestellt, da sie sehr häufig vorkommen. Die lineare Abschreibung ist ein Abschreibungsverfahren, bei dem die Abschreibungsbasis (z. B. Anschaffungskosten) gleichmäßig auf die Nutzungsdauer der Anlage verteilt wird. Es werden jährlich immer die gleichen Beträge abgeschrieben. Die degressive Abschreibung ist ein Abschreibungsverfahren, bei dem die Abschreibungsbeträge während der Nutzungsdauer des abzuschreibenden Gegenstands abnehmen.

2.12 Zuschreibungen, Wertaufholung

Mit der Zuschreibung werden getätigte Abschreibungen rückgängig gemacht. Ein Bedürfnis für die Rückgängigmachung kann am jeweiligen Bilanzstichtag bestehen, wenn Abschreibungsgründe für den Ansatz eines niedrigeren Werts im vorrangegangenen Jahr weggefallen sind. Die Bilanzierende kann hier handels- und steuerrechtlich den niedrigeren Wert beibehalten, § 253 Abs. 5, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 u. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG oder Zuschreibungen auf den höheren Zeit-

wert vornehmen und damit eine Wertaufholung des Vermögensgegenstands vornehmen. Für Kapitalgesellschaften besteht nach § 280 Abs. 1 eine Wertaufholungspflicht (Wertaufholungsgebot). Gemäß § 280 Abs. 2 kann aber auch auf eine Wertaufholung verzichtet werden, wenn der niedrigere Wertansatz steuerlich zulässig ist. Obergrenze für die Wertaufholung sind die ehem. Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bei abnutzbaren Gegenständen vermindert um die bis dahin anzusetzende planmäßigen Abschreibungen.

Hinweis auf die Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002:

Im Steuerrecht ist das Zuschreibungswahlrecht auf den höheren Zeitwert und dadurch auch das Wertaufholungswahlrecht weggefallen. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG besteht jetzt grundsätzlich ein Wertaufholungsgebot. In § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG wurde ein entsprechender Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG aufgenommen, damit sichergestellt ist, dass das Wertaufholungsgebot auch bei den anderen Wirtschaftsgütern gilt. Handelsrechtlich bewirkt das steuerliche Wertaufholungsgebot, dass bei Kapitalgesellschaften die Ausnahmeregelung des § 280 Abs. 2 ins Leere läuft und somit für Kapitalgesellschaften ein generelles Wertaufholungsgebot besteht. Bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten bleibt es handelsrechtlich dagegen unverändert beim Zuschreibungswahlrecht.

IX. Die Bewertungskonzeption im Handels- und Steuerrecht

1. Begriff

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit der Zuordnung der einzelnen Bewertungsmaßstäben zu bestimmten Abschlussposten, wobei für einzelne Abschlussposten auch mehrere Bewertungsmaßstäbe relevant sein können.

2. Bewertungskonzeption des Anlagevermögens im Handelsrecht

Ausgangspunkt für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind nach § 253 Abs. 1 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Werte stellen eine Obergrenze für die Bewertung dar und dürfen nicht überschritten werden. Bei Gegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern, § 252 Abs. 2. Bei Gegenständen, deren Nutzung zeitlich nicht beschränkt ist wie der Grund und Boden (nicht abnutzbares Anlagevermögen) sind planmäßige Abschreibungen nicht zulässig.
Im zweiten Schritt muss überprüft werden, ob der Zeitwert (niedriger beizulegender Wert) von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dauerhaft niedriger ist als der Wert der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ist dies der Fall, müssen gemäß § 253 Abs. 2 S. 3 letzter HS außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, damit die Vermögensgegenstände mit dem Zeitwert angesetzt werden können (= strenges Niederstwertprinzip). Ist der Zeitwert am Abschlussstichtag nur vorübergehend, also nicht dauernd, niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, besteht für Einzelkaufleute/Personengesellschaften generell, bei Kapitalgesellschaften (§ 279 Abs. 1 S. 2) jedoch nur bei Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens, ein Wahlrecht für den Ansatz des niedrigeren Zeitwerts und die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen (= gemildertes Niederstwertprinzip), § 253 Abs. 2 S. 3 1. HS. Bei den außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 S. 3 ist es unerheblich, ob es sich um abnutzbares oder nicht abnutzbares Anlagevermögen handelt.
In einem dritten Schritt ist noch zu überprüfen, ob bei Einzelkaufleuten/Personengesellschaften noch weitere Abschreibungen, wie die Abschreibung auf den niedrigeren nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässigen Wert, § 253 Abs. 4, in Betracht kommen. Es ist ebenfalls sowohl bei Einzelkaufleuten/Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften zu überprüfen, ob Abschreibungen auf den niedrigeren, steuerlich zulässigen Wert, § 254 in Betracht kommen. Ihr Ansatz ist freigestellt. Es besteht ein Wahlrecht für den Bilanzierenden. Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind jedoch nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. Zuletzt ist noch der letztjährige Bilanzansatz mit dem aktuellen zu vergleichen. Es ist zu überprüfen, ob eine Wertaufholung durch Zuschreibung stattfinden muss oder soll, vgl. Ausführungen VIII. 2.12.

3. Bewertungskonzeption des Umlaufvermögens im Handelsrecht

Ausgangspunkt für die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens und somit Obergrenze für die Bewertung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 253 Abs. 1 S. 1.
In einem zweiten Schritt vergleicht man die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Markt- oder Börsenpreis bzw. wenn dieser nicht festzustellen ist, mit dem am Abschlussstichtag beizulegenden Wert. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher, sind zwingend Abschreibungen vorzunehmen, damit der niedrigere Markt- oder Börsenpreis bzw. der am Abschlusstag beizulegende Wert in der Bilanz angesetzt werden kann (= strenges Niederstwertprinzip).
In einem dritten Schritt ist noch zu überprüfen, ob noch weitere Abschreibungen, wie die Abschreibung auf den niedrigeren Wert zur Vermeidung von Wertansatzänderungen in nächster Zukunft, § 253 Abs. 3 S. 3 und den niedrigeren steuerlichen zulässigen Wert nach § 254 in Betracht kommen. Nichtkapitalgesellschaften können noch Abschreibungen auf den niedrigeren nach vernünftigen kaufmännischen Beurteilung zulässigen Wert, § 253 Abs. 4 vornehmen. Der Ansatz von den aufgezeigten Abschreibungsmöglichkeiten ist freigestellt. Zuletzt ist noch der letztjährige Bilanzansatz mit dem aktuellen zu vergleichen. Es ist zu überprüfen, ob eine Wertaufholung stattfinden muss oder soll, vgl. Ausführungen VIII. 2.12.

4. Bewertungskonzeption des abnutzbaren Anlagevermögens im Steuerrecht

Im Steuerrecht unterscheidet man bei der Bewertung zwischen 2 Gruppen: dem abnutzbaren Anlagevermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG und dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen sowie dem Umlaufvermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.
Ausgangspunkt für die Gegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens und Obergrenze für die Bewertung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese sind noch um die planmäßige Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG zu vermindern.
In einem zweiten Schritt sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Teilwert zu vergleichen. Ist der steuerliche Teilwert niedriger, kann der Bilanzierende den niedrigeren Teilwert ansetzen oder nicht. Er hat ein Wahlrecht, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.
In einem dritten Schritt ist zu überprüfen, ob steuerliche Sonderabschreibungen, (§§ 7 c-k EStG) oder erhöhte Absetzungen nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG in Betracht kommen und ob Zuschreibungswahlrechte bis max. zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgeübt werden, das Maßgeblichkeitsprinzip ist aber zu beachten.

Hinweis auf die Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002:

Nach neuem Recht ist der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur noch bei dauernder Wertminderung möglich, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG neue Fassung. Ist der Teilwert nur vorübergehend niedriger, darf dieser nicht angesetzt werden, es besteht ein Teilwertabschreibungsverbot. Was unter voraussichtlich dauernden Wertminderungen zu verstehen ist, wird im EStG nicht erläutert. In der Gesetzesbegründung wird festgehalten, dass der Begriff der dauernden Wertminderung dem Handelsrecht entliehen ist. Man kann also für die Abgrenzung auf die handelsrechtlichen Kommentierungen zurückgreifen. Nach neuem Recht wurde das bisher bestehende steuerliche Zuschreibungswahlrecht aufgehoben. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG neue Fassung besteht jetzt im Steuerrecht ein generelles Wertaufholungsgebot, vgl. auch VIII. 2.12.

5. Bewertungskonzeption des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens im Steuerrecht

Ausgangswert für die Bewertung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Danach ist der Teilwert mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu vergleichen. Ist der Teilwert niedriger, besteht grundsätzlich ein steuerliches Wahlrecht für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und der Gültigkeit des strengen Niederstwertprinzips im Handelsrecht besteht beim Umlaufvermögen die Pflicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts. Zuletzt ist noch zu überprüfen, ob Zuschreibungen vorgenommen werden, das Maßgeblichkeitsprinzip ist aber zu beachten.

Hinweis auf die Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002:

Steuerrechtlich gibt es bei dem neuen Teilwertabschreibungsverbot und dem Wertaufholungsgebot keine Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Es wird deshalb auf die Ausführungen, oben IX. 4. verwiesen.

6. Bewertungskonzeption der Passivposten im Handels- und Steuerrecht

Das gezeichnete Kapital ist mit dem Nennbetrag anzusetzen, § 283 HGB.
Rückstellungen sind im Handelsrecht nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bewerten. Im Steuerrecht sind die Anschaffungskosten mit dem Teilwert zu vergleichen. Ist der Teilwert höher, muss dieser angesetzt werden. Der Teilwert einer Verbindlichkeit ist der Betrag, den der Erwerber mehr bezahlen würde, wenn die Verbindlichkeit nicht bestünde. Bei Verbindlichkeiten gilt das Höchstwertprinzip.
Pensionsrückstellungen sind handelsrechtlich mit dem Barwert einzustellen, soweit eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, ansonsten ist der Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu ermitteln. Steuerrechlich sind Pensionsrückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen, § 6a Abs. 3 S. 1 EStG.
Verbindlichkeiten (langfristige u. kurzfristige) sind handelsrechtlich mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen, § 253 HGB und steuerrechtlich mit den Anschaffungskosten bzw. dem höheren Teilwert. Es gilt das Höchstwertprinzip.

Hinweis auf die Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002:

Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 anzusetzen und grundsätzlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Bezüglich der Rückstellungsbewertung wurden umfangreiche Bewertungsgrundsätze neu aufgenommen, § 6 Abs. 1 Nr. 3a-c EStG. Sie konkretisieren die bisherige BFH-Rechtsprechung. Wegen näheren Einzelheiten wird auf den Ansatz von Prof. Dr. Stobbe u. Dr. Loose in der Finanz-Rundschau verwiesen.[7]

7 Prof. Dr. Thomas Stobbe, Dr. Matthias Loose, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Auswirkungen auf die handels- u. steuerrechtliche Gewinnermittlung, Finanz-Rundschau, 8/99, S. 405-420

Literatur

Prof. Dr. Dr. Wolfgang Lück	Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, 8. Auflage 1998,
Ralf Sikorski, Ulrich Wüstenhöfer	Buchführung und steuerliche Bilanzierung, 4. Auflage, 1996,
Herman Falterbaum/ Heinz Beckmann	Buchführung und Bilanz, Grüne Reihe Band 10, 14. Auflage 1992
Werner Kresse	Die neue Schule des Bilanzbuchhalters, Band 1
Günter Luckey	Bilanzen und Steuern, 5. Auflage, 1997
Tipke/Lang	Steuerrecht, 16. Auflage 1998
Ottmar Schenk	Lexikon der Betriebswirtschaft, Auflage Mai 1993
Prof. Dr. Thomas Stobbe, Dr. Matthias Loose	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Auswirkungen auf die handels- u. steuerrechtliche Gewinnermittlung, Aufsatz in der Finanz-Rundschau Einkommensteuer mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 8/1999 S. 405-420
Martin Ziemba	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Die Änderungen im Überblick, enthalten in der Zeitschrift Bilanz & Buchhaltung, 4/99, S. 136-138

Buchbesprechungen

Langenfeld/Gail, Handbuch der Familienunternehmen. Gesellschafts-, Steuer-, Güter- und Erbrecht der Einzelunternehmen und Familiengesellschaften mit Mustersammlung. Von Notar Prof. Dr. Gerrit Langenfeld und WP, StB Prof. Dr. Winfried Gail, unter Mitarbeit von StB Dipl.-Kffr. Christiane Schubert. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln. Loseblattausgabe, 8. Auflage, 1576 Seiten DIN A 5, einschl. Ordner 178,– DM. Ergänzungslieferungen erscheinen ein- bis zweimal jährlich.

Lieferung 25 (Stand: November 1999, 464 Seiten, 167,75 DM: Die Lieferung bringt eine Überarbeitung von Teil II „Steuerrecht der Familienunternehmen" sowie von Teil VII „Schenkung- und Erbschaftssteuer des Unternehmens".

Aus dem Vorwort zu dieser Lieferung:

In Teil II „Steuerrecht der Familienunternehmen" mussten die teilweise gravierenden Änderungen auf Grund des StEntlG 1999/2000/2002 eingearbeitet werden. Betroffen sind Familienunternehmen insbesondere von den Neuregelungen zum Verlustausgleich, Abzug von Schuldzinsen, Tausch von Wirtschaftgütern, zur unentgeltlichen Betriebsübertragung, Realteilung, Herabsetzung der Schwelle bei wesentlichen Beteiligungen und zur völligen Umgestaltung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte.

Aus der Rechtsprechung seit der letzten Lieferung sind hervorzuheben weitere Urteile zu Tantiemen und Pensionszusagen beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer.

Einen gewissen Abschluss gefunden hat offensichtlich die Rechtsprechung zu dem Problem der Erhöhung der Anschaffungskosten von Beteiligungen beim Verlust von Gesellschafterdarlehen.

Die erstmals bei Erwerben ab dem 1. 1. 1999 anzuwendenden neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien, die eine einheitliche Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts gewährleisten und der Verwaltungsvereinfachung dienen sollen, bilden einen Schwerpunkt in Teil VII „Schenkung- und Erbschaftsteuer des Unternehmers". Von Bedeutung sind hier neben den Änderungen bei der Bewertung von Anteilen an nichtnotierten Kapitalgesellschaften (sog. Stuttgarter Verfahren), welche ebenfalls in die ErbStR aufgenommen wurde, vor

allem die u. U. schwerwiegende Änderung bei der Berechnung des Zugewinnausgleichs (Preisindizierung).

Ebenfalls eingearbeitet wurden die Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, die hauptsächlich das Ausscheiden von Gesellschaftern aus Personen- oder Kapitalgesellschaften betreffen.

Rohs/Wedewer, Kostenordnung. Kommentar. Von Dr. Günther Rohs und Paul Wedewer. Bearbeitet von Günther Rohs, Ministerialdirigent, Peter Rohs, Vizepräsident des Landgerichts und Dr. Wolfram Waldner, Notar. 3. Auflage. Loseblattwerk in zwei Ordnern. 2334 Seiten, DM 248,–, R. v. Decker, Hüthig Fachverlage, Heidelberg.

75. Ergänzungslieferung zur 2. Auflage / 40. Ergänzungslieferung zur 3. Auflage, Stand: April 2000, 186 Seiten, DM 130,02.

Aus dem Waschzettel des Verlags:

Schwerpunkt der vorliegenden Ergänzungslieferung liegt in der völligen Neubearbeitung der Kommentierung zu §§ 31, 49 und 107. Neu aufgenommen ist in der Anleitung ein Abschnitt, der einen Überblick über die Pläne zur Reform der Kostenordnung gibt, mit der in dieser Legislaturperiode nicht mehr zu rechnen sein dürfte.

Wie stets ist die Rechtsprechung der letzten Zeit in die Kommentierung eingearbeitet, wobei vor allem die Entscheidungen zu erwähnen sind, die durch das Urteil des Europäischen Gerichtshofs zu den Kosten in Handelsregistersachen veranlasst und solche, die zu durch das Kindschaftsrechtreformgesetz geänderten Bestimmungen ergangen sind.

Die Änderung des § 2 durch das KapCoRiLG vom 24. 2. 2000 ist im Text der Kostenordnung bereits berücksichtigt und wird in der nächsten Ergänzungslieferung kommentiert werden.

Die Kommentierung zum Geschäftswert beim Rückkaufsrecht, Ankaufsrecht, Rückübereignungsrecht und zur Rückauflassungsvormerkung wurde überarbeitet (vgl. Rdnrn. 2 und 24-24b zu § 20, Rdnr. 5 zu § 23 und Rdnr. 3a zu § 66 KostO).

WEG – Handbuch und Kommentar zum Wohnungseigentumsgesetz, von Werner Niedenführ und Hans-Jürgen Schulze. 5. überarbeitete Auflage mit Diskette 2000. XXIV. 1003 Seiten, gebunden, C. F. Müller, Hüthig Fachverlage, DM 168,–, ISBN 3-8114-2031-3.

Die Neuauflage bringt das Handbuch auf den Stand von September 1999 und berücksichtigt die Insolvenzordnung ebenso wie das Dritte Gesetz zur Änderung des Rechtspflegergesetzes mit der Neuregelung der Erinnerung gegen Entscheidungen des Rechtspflegers. Eingearbeitet wurden die neueste Literatur und eine Fülle von Entscheidungen, namentlich der Beschluss des BGH vom 23. 9. 1999 – V ZB 17/99 – zur Haftung des Erwerbers bei Fehlbeträgen aus der Jahresabrechnung. Entgegen der überwiegenden Auffassung der Oberlandesgerichte begründet nach der Auffassung des Bundesgerichtshofs die Jahresabrechnung eine neue Schuld nur für die Abrechnungsspitze, d. h. für den Betrag, der die Summe der beschlossenen Vorschüsse übersteigt. Den Kommentatoren ist beizupflichten, dass die vom BGH hierfür gegebene Begründung nicht überzeugt. Gleichwohl wird die Praxis sich in Zukunft auf diese Entscheidung einstellen müssen.

Die Gliederung der Kommentierung und die Zuordnung der Randziffern wurde in weiten Teilen neu geordnet, um den schnellen Zugriff auf die Erläuterungen zu einzelnen Problemen weiter zu verbessern, das Stichwortverzeichnis erweitert und überarbeitet. Die Benutzerfreundlichkeit der beiliegenden Diskette mit den in Abschnitt IV enthaltenen Mustertexten wurde erhöht.

Das Handbuch ist auch in seiner 5. Auflage ein übersichtliches, gut zu lesendes und zuverlässiges Hilfsmittel.

Notar Dr. Jürgen Rastätter, Heidelberg

Rahm/Künkel. Handbuch des Familiengerichtsverfahrens. Lieferung 36 (Stand Dezember 1999, 522 Seiten). 4. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln. DM 148,80.

Mit der 36. Lieferung dieses bewährten Handbuchs ist ein „großer Wurf" gelungen. Es wird eine geschlossene Darstellung aller prozessualen und Fragen geboten, die das Rechtsverhältnis zwischen den Eltern und dem Kind im Allgemeinen und die elterliche Sorge betreffen. Durch die seit dem 1. 7. 1998 geltenden Änderungen ist manches anders geworden. Eingegangen wird auf die Kompetenzabgrenzung zum Vormundschaftsgericht, die funktionelle Zuständigkeit von Richter und Rechtspfleger ist gut heraus gearbeitet. Die umfassende Neubearbeitung besticht durch eine klare Gliederung, präzise Kommentierung und viel Kompetenz. Antrags- und Entscheidungsmuster helfen dem Praktiker bei der schnelleren Erledigung des Vorgangs. Verfahren und Zuständigkeit, elterliche Sorge, Umgang, Kindesherausgabe, Abänderung kindschaftsrechtlicher Entscheidungen und Vollstreckungsmaßnahmen sind Themen der neuen Lieferung, die es „ in sich hat". Die Kommentierung ist überaus benutzerfreundlich. Ein detailliertes Inhaltsverzeichnis erschließt den Text, zahlreiche Praxishilfen geben gute Formulierungshilfen. Auch Kostenfragen werden angesprochen. Die Erläuterungen sind meisterhaft – der Leser findet das, was er sucht.

Notar Prof. Walter Böhringer, Heidenheim/Brenz

Dr. Bernd Sagasser/Thomas Bula/Thomas Brünger – Umwandlungen, Verlag C. H. Beck, 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage, 2000,. LIII, 34 Seiten, in Leinen. DM 179,–, ISBN: 3-406-44856-9

Das Buch gibt einen Überblick über die derzeitigen vielfältigen Umwandlungsmöglichkeiten: Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel und Vermögensübertragung.
So durchdacht das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz auch sein mögen, die Schnittstellen zwischen Zivilrecht, Handelsbilanzrecht und Steuerrecht sind vom Gesetzgeber teilweise ungenügend geregelt worden. Die Erläuterungen der Umwandlungsmöglichkeiten durch eine übergreifende Darstellung zivil-, handelsbilanz- und steuerrechtlicher Fragestellungen macht das Buch daher zu einem hilfreichen Nachschlagewerk.
Im 1. Teil behandelt Sagasser die Entstehungsgschichte, den Anwendungsbereich und den Gesetzesaufbau, die grundsätzlichen Ziele des Umwandlungsrechts, die Ziele des Umwandlungssteuergesetzes, die handelsrechtliche Bewertung und deren Bedeutung für das Umwandlungssteuergesetz, arbeits- und kartellrechtliche Fragen sowie Umstrukturierungen außerhalb des UmwG bzw. UmwStG.
Die 2. Auflage berücksichtigt die aktuelle Gesetzgebung sowie die im Umwandlungssteuererlass im April 1998 niedergelegte Ansicht der Finanzverwaltung und die umfangreiche Literatur und Rechtsprechung zum Umwandlungsrecht seit dem Erscheinen der 1. Auflage. Die handels- und steuerrechtlichen Aspekte, die für jede einzelne Umwandlungsform übersichtlich übersichtlich und ausführlich erläutert wurden, haben die Steuerberater Fahrenberg, Pfaar, Plewka und Julia Schlösser kompetent und beschränkt auf das Wesentliche bearbeitet.
Das Buch wurde darüber hinaus ergänzt durch Formulare und Vertragsmuster der gängigsten Umwandlungsformen. Die Formulierungsvorschläge wurden von dem Düsseldorfer Notar Thomas R. Brünger entworfen und bieten schon daher die Gewähr für ihre Brauchbarkeit in der alltäglichen notariellen Praxis. Eine dem Buch beigefügte Diskette ermöglicht die unmittelbare Übertragung und Bearbeitung in der jeweiligen Büro-EDV.
Die Autoren diese Handbuchs sind auf Umwandlungen der unterschiedlichen Arten spezialisiert und bringen ihre umfangreichen Praxiserfahrungen in dieses Werk ein.
Ein umfangreiches Literaturverzeichnis, das die gründlichen Recherchen der Bearbeiter belegt, rundet das Werk ab.
Das Handbuch wendet sich an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare und Unternehmen und kann diesem Kreis uneingeschränkt als gutes Hilfsmittel für den täglichen Gebrauch empfohlen werden.

Justizrat Dr. Theodor Zimmermann, Notar in Karlsruhe

Impressum:
Schriftleiter: Herbert Staudenmaier, Notar, 73525 Schwäbisch Gmünd, Uhlandstraße 3 (Tel. 0 71 71/60 25 58), und Dr. Jürgen Rastätter, Notar, 69115 Heidelberg, Kurfürstenanlage 23 (Tel. 0 62 21 / 59 14 70). Mit der Annahme des Beitrags geht das alleinige Veröffentlichungsrecht auf die Herausgeber über. Die BWNotZ erscheint vierteljährlich zweimal. Bestellungen sind an die Geschäftsstelle des Württ. Notarvereins e.V. in 70174 Stuttgart, Kronenstr. 34 (Tel. 0711/2237951, Fax 0711/2237956, E-mail wuertt.NotV@t-online.de) zu richten. Bezugspreis ab 01.01.2001 im Abonnement € 45,– einschließlich MWST und Versandkosten; Einzelhefte € 6,– einschließlich MWST zuzüglich Versandkosten. Einzelhefte können nur noch von den letzten 5 Jahrgängen einschließlich des laufenden Jahrgangs bezogen werden. Anzeigenverwaltung und Gesamtherstellung: Walcher & Rees GmbH, Druckerei und Verlag, 89520 Heidenheim, In den Seewiesen 16–18 (Tel. 0 73 21 / 35 00-0, Fax 0 73 21 / 35 00 15).