



Die Bedeutung der steuerlichen Norm § 5 Abs. 2 EStG für die handelsrechtliche Rechnungslegung

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

Diskussionsbeitrag Nr. 508
November 2017

Diskussionsbeitrag der Fakultät für Wirtschaftswissenschaft
der FernUniversität in Hagen

Herausgegeben von der Dekanin der Fakultät
Alle Rechte liegen bei den Verfassern

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	5
2. Historische Einordnung von § 5 Abs. 2 EStG und kurzer Überblick über § 248 i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB seit dem BilMoG.....	7
3. Analyse der Beachtung von § 5 Abs. 2 EStG im Rahmen des BilMoG	11
4. Analyse der heutigen Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG	13
5. Fazit	15
Literaturverzeichnis.....	17

1. Einleitung

Eines der „Sorgenkinder des Bilanzrechts“¹ sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Bedingt durch ihre Unkörperlichkeit, die regelmäßig nicht eindeutig zurechenbaren Herstellungskosten und die Unsicherheit bezüglich ihrer künftigen Nutzungsdauer kann ihnen **nur schwer ein objektiver Wert beigemessen werden**.²

Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert, resultiert daraus im Jahr der Aktivierung eine Neutralisation der Aufwendungen. Sie werden dann erst im Laufe des Abschreibungszeitraums bzw. beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen aufwandswirksam. Auf Grund des nur schwer beizumessenden Werts führt die Aktivierung zu einem **mit hoher Unsicherheit behafteten Gewinn**.

Die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist in der **Steuerbilanz** auf Grund des Aktivierungsverbots gem. § 5 Abs. 2 EStG untersagt. Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen sind stattdessen als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig. In der **Handelsbilanz** ist seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hingegen unter bestimmten Voraussetzungen eine Aktivierung von Entwicklungskosten möglich (§§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a HGB).³ Bei Kapitalgesellschaften ist dann eine Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre zu beachten (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 S. 1 AktG). Deren Höhe bemisst sich nach den Buchwerten der aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände abzüglich der darauf gebildeten passiven latenten Steuern.⁴ Ein Aktivierungsverbot gilt weiterhin (neben Forschungskosten) für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB). Ergebnisse von empirischen Studien zur Ausübung des Wahlrechts zeigen, dass häufig auf eine Aktivierung verzichtet wird.⁵

Zentrale Maßgaben der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die **Objektivierbarkeit** und der **Gläubigerschutz**. Bis zum BilMoG wurde beides durch ein **Aktivierungsverbot** gewährleistet.⁶ Dies verhinderte, bezogen auf die ansonsten erfolgte Aktivierung, die Ausschüttung und die Besteuerung. Seit dem BilMoG wird bei Kapitalgesellschaften eine **Ausschüttungssperre** angewendet.⁷ Diese verhindert, wieder bezogen auf die Aktivierung, zwar die Ausschüttung, **nicht aber die Besteuerung**. Bei einem Vergleich der beiden Instrumente ist die Ausschüttungssperre aus Sicht der Gläubiger somit nachteiliger, da sie keinen steuerbedingten Liquiditätsabfluss verhindert. Selbstredend steht der handelsrechtlichen Ausschüttungssperre

¹ Moxter: Aktivierungspflicht für selbsterstellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, S. 1515.

² Vgl. BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008, S. 64.

³ Siehe § 255 Abs. 2a HGB bzgl. Legaldefinitionen von Entwicklung und Forschung.

⁴ Vgl. Grottel/F. Huber: § 268, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Rn. 68, 72.

⁵ Vgl. m.w.N. Herzig: Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, S. 1346.

⁶ Vgl. Velte/Sepetauz: BilMoG: Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter, BC 2010, S. 349.

⁷ Weitere Ausschüttungssperren finden sich in § 253 Abs. 6 S. 2 HGB und in § 268 Abs. 8 S. 2 und 3 HGB.

steuerlich **das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG gegenüber** – nicht nur für Kapitalgesellschaften und nicht erst seit dem BilMoG.

Aus Sicht der Gläubiger ist zu vermuten, dass die Kombination aus handelsrechtlicher Ausschüttungssperre und steuerlichem Aktivierungsverbot die gleiche Wirkung entfaltet, wie das frühere Aktivierungsverbot. Es ist aber unklar, ob diese Norm bei der Abschaffung des Aktivierungsverbots beachtet wurde. Außerdem ist offen, ob die Ausschüttungssperre in Kombination mit dem steuerlichen Aktivierungsverbot tatsächlich immer die gleiche Wirkung wie das frühere Aktivierungsverbot entfaltet.

Vor diesem Hintergrund ist die Zielsetzung dieses Beitrags die Analyse der Beachtung von § 5 Abs. 2 EStG im Rahmen des BilMoG sowie die Analyse der heutigen Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG.

Der Beitrag ist in fünf Kapitel gegliedert. Im Anschluss an die Einleitung in diesem Kapitel folgen in Kapitel 2 eine historische Einordnung von § 5 Abs. 2 EStG und ein kurzer Überblick über § 248 i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB. Darauf aufbauend wird in Kapitel 3 eine Analyse der Beachtung von § 5 Abs. 2 EStG im Rahmen des BilMoG und in Kapitel 4 eine Analyse der heutigen Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG durchgeführt. Kapitel 5 enthält ein Fazit, welches die Ausführungen beschließt.

2. Historische Einordnung von § 5 Abs. 2 EStG und kurzer Überblick über § 248 i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB seit dem BilMoG

Vor dem Jahr 1965 herrschte für etwa 20 Jahre **ein Trend zur Aktivierung dubioser Bilanzposten** (sog. „dynamische Phase“), welcher nicht zuletzt vom BFH befördert wurde.⁸ Beispiele sind die Behandlung von besonderem Werbeaufwand als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten und von Zahlungen für ein Wettbewerbsverbot als immaterielles Wirtschaftsgut.⁹

Seit dem Jahr 1965 sind dann vor dem BilMoG drei für die vorliegende Themenstellung wichtige Meilensteine zu konstatieren:

- die Neufassung des Aktiengesetzes im Jahr 1965,
- die Änderungen des Einkommensteuergesetzes im Jahr 1969 und
- die Verabschiedung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) im Jahr 1985.

Im Rahmen der **Neufassung des Aktiengesetzes im Jahr 1965** kam es zur Kodifizierung eines Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 153 Abs. 3 AktG a.F.). Diese Vorschrift sollte bei Aktiengesellschaften verhindern, dass **unsichere Posten aktiviert** und **dass Vermögen und Gewinn** der Gesellschaft zu positiv ausgewiesen werden (einschließlich der Vermeidung von entsprechenden Ausschüttungen).¹⁰ Die Vorschrift war Ausdruck des Vorsichtsprinzips und diente dem Gläubigerschutz. Über die **Reichweite** dieser Vorschrift bestand jedoch keine Einigkeit. Beispielsweise zählte *Döllner* das Verbot zu den GoB und bezeichnete § 153 Abs. 3 AktG a.F. als deren gesetzlichen Niederschlag.¹¹ Der BFH verneinte hingegen bereits vor der Neufassung des Aktiengesetzes im Jahr 1965, dass das Verbot zu den GoB zählte.¹²

Eine Klarstellung hinsichtlich der Reichweite von § 153 Abs. 3 AktG a.F. sowie zur GoB-Einordnung erfolgte seitens des Gesetzgebers **im Jahr 1969** mit der Einführung von § 5 Abs. 2 EStG (im Rahmen von **Änderungen des Einkommensteuergesetzes**). In der Gesetzesbegründung führte er aus:

„Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs ist es, diese Rechtsunsicherheit hinsichtlich der beiden steuerrechtlich bedeutsamsten Bilanzierungsvorschriften, nämlich des § 153 Abs. 3 und des § 152 Abs. 9 AktG, zu beseitigen. Durch eine Änderung der §§ 5 und 6 EStG soll sichergestellt werden, 1. daß das Aktivierungsverbot des § 153 Abs. 3 AktG, das als Ausdruck der allgemein geltenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu

⁸ Vgl. auch zur dynamischen Phase des BFH bspw. *Döllner*: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1405-1417.

⁹ Vgl. m.w.N. Moxter: Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, S. 19, 79; Vogt: Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, Düsseldorf 1991, S. 116.

¹⁰ Vgl. BT-Drucksache IV/171 vom 03.02.1962, S. 177.

¹¹ Vgl. *Döllner*: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1405-1417, s.b.S. 1405, 1408.

¹² Vgl. BFH-Beschluss vom 03.02.1969, Gr. S. 2/68.

werten ist, in seinem materiellen Gehalt für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden auch steuerrechtlich verbindlich ist [...].“¹³

Dem folgen etwas später in dem Dokument weitere Konkretisierungen:

„Diese Regelung [§ 5 Satz 1 EStG; d. Verf.] ist im Schrifttum überwiegend dahin ausgelegt worden, daß die Frage, ob ein Wirtschaftsgut im Rahmen des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs anzusetzen ist, allein nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu beurteilen ist. [...]

Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof die Frage der steuerlichen Aktivierung und Passivierung einschließlich der Rechnungsabgrenzung grundsätzlich aus den §§ 6 und 7 EStG entschieden. Er hat dementsprechend in Einzelfällen eine steuerliche Aktivierung auch dann gefordert, wenn eine Aktivierung in der Handelsbilanz nicht in Betracht kam. Damit besteht die Gefahr, daß Steuerbilanz und Handelsbilanz über die Unterschiede hinaus, die sich aus dem steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt ergeben, auch hinsichtlich der dem Grunde nach anzusetzenden Vermögenswerte auseinanderfallen.

Diese Gefahr ist durch das Inkrafttreten des Aktiengesetzes 1965 (AktG) verschärft worden [...]. Diese Vorschriften des AktG gelten formell zwar nur für Aktiengesellschaften. Sie sind jedoch als Ausdruck der – allgemein geltenden – handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu werten und damit in ihrem materiellen Gehalt nach § 38 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs für alle Kaufleute verbindlich. Nach § 5 EStG gelten sie für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden und sind darüber hinaus auch für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG maßgebend.

Die Bundesregierung hält es im Interesse einer Angleichung von Steuerbilanz und Handelsbilanz für geboten, daß Bilanzierungsvorschriften, die den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen, auch steuerrechtlich beachtet werden.“¹⁴

Somit wertete der Gesetzgeber § 153 Abs. 3 AktG a.F. **als GoB**. Folglich wäre die Kodifizierung von § 5 Abs. 2 EStG entbehrlich gewesen. Der Gesetzgeber wollte aber offensichtlich sicherstellen, dass das Aktivierungsverbot auch **tatsächlich steuerliche Beachtung findet**. Dies darf als Antwort auf die bereits erwähnte Rechtsprechung des BFH gewertet werden.

Im Rahmen des **BiRiLiG** wurde § 153 Abs. 3 AktG 1985 unverändert **in § 248 Abs. 2 HGB a.F. übernommen**. Durch die Aufnahme des Aktivierungsverbots in § 248 Abs. 2 HGB a.F. wurde nun auch gesetzlich dessen Gültigkeit für alle Kaufleute (nicht nur für Aktiengesellschaften) klargestellt und eine Aktivierung war auf Grund der Maßgeblichkeit **auch in der Steu-**

¹³ BT-Drucksache V/3187 vom 26.07.1968, S. 3. § 152 Abs. 9 AktG 1965 regelt den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten. Aufgrund der Formulierung „dürfen nur ausgewiesen werden“ folgern einige Autoren ein Ansatzwahlrecht, andere eine Ansatzpflicht; vgl. m.w.N. Berndt: Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, Wiesbaden 1998, S. 152.

¹⁴ BT-Drucksache V/3187 vom 26.07.1968, S. 3-4.

erbilanz ausgeschlossen. Spätestens durch diese gesetzliche Klarstellung war § 5 Abs. 2 EStG **praktisch bedeutungslos.**

Seither gab es in Handels- und Steuerbilanz somit einen gesetzlich klar zu erkennenden **Gleichklang bezüglich des Ansatzes** selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter.¹⁵ Dieses stabile Gefüge wurde durch die Einführung des handelsrechtlichen Aktivierungswahrechts nach § 248 Abs. 2 HGB im Rahmen des BilMoG **aufgebrochen:** Seit dem BilMoG gibt es handelsrechtlich ein **Wahlrecht zur Aktivierung** selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter (konkret der zugehörigen Entwicklungskosten). Wird auf die **Aktivierung verzichtet**, werden die mit deren Entwicklung in Verbindung stehenden Aufwendungen in der Handelsbilanz im gleichen Jahr **gewinnmindernd berücksichtigt.** Bei einer Aktivierung **wird die Aufwandswirkung hingegen in Höhe der aktivierten Entwicklungskosten zunächst neutralisiert;** zur Aufwandswirkung kommt es später im Wege einer Abschreibung oder spätestens beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen.

Bei der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter müssen **Kapitalgesellschaften** eine Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre beachten (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 S. 1 AktG). Diese begrenzt die Ausschüttung auf den Buchwert des aktivierten Vermögensgegenstands abzüglich der darauf entfallenen passiven latenten Steuern, d.h also auf den Betrag, der sich **ohne die Aktivierung** der selbst erstellten immateriellen Anlagegüter ergeben würde. Mit der Ausschüttungssperre möchte der Gesetzgeber gemäß der Gesetzesbegründung **dem Vorsichtsprinzip** Rechnung tragen und Gläubiger schützen.¹⁶

¹⁵ Unter Vernachlässigung von möglichen Unterschieden zwischen dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands und dem steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsguts. Vgl. zu dieser Diskussion bspw. Krumm: § 5 EStG, in: Blümich, Rn. 303-303a.

¹⁶ Vgl. BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008, S. 35, 50, 63-64.

3. Analyse der Beachtung von § 5 Abs. 2 EStG im Rahmen des BilMoG

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll das Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB **für die Steuerbilanz ohne Folgen** bleiben. Zunächst heißt es in der Begründung allgemein: „Der Gesetzesentwurf ist grundsätzlich auf Steuerneutralität angelegt.“¹⁷ Etwas später wird dies konkretisiert: „Aufgrund von § 5 Abs. 2 EStG ergeben sich aus der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB keine steuerlichen Konsequenzen.“¹⁸

Eine mögliche Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG für die **handelsrechtliche Rechnungslegung** findet ausweislich der Gesetzesbegründung **keine explizite Berücksichtigung**. § 5 Abs. 2 EStG wird ohnehin **fast keine Beachtung geschenkt**: Erwähnt wird die Norm zum einen an der im vorherigen Absatz erwähnten Stelle. Zum anderen heißt es an späterer Stelle:

„Mit Hilfe des Wahlrechts unterliegt die Aktivierungsentscheidung einer Kosten-Nutzen-Abwägung der betroffenen Unternehmen. Eine gleichlaufende Behandlung der bilanziellen Behandlung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handels- und der Steuerbilanz (Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG) bleibt den einzelnen Unternehmen durch das Wahlrecht weiterhin unbenommen.“¹⁹

Die geringe Beachtung der Norm in der Begründung lässt sich mit der **früheren praktischen Bedeutungslosigkeit** erklären. Und nach der Durchsicht der Begründung zum BilMoG drängt sich der Verdacht auf, dass § 5 Abs. 2 EStG auch **weiterhin praktisch bedeutungslos** ist.

Vereinzelt wurde § 5 Abs. 2 EStG zumindest in **Veröffentlichungen zum BilMoG** Beachtung geschenkt.²⁰ Auch bei *Herzig* (2008) finden sich im Kontext des BilMoG Ausführungen zu dieser Norm.²¹ Nach dessen Ansicht ist die angestrebte Neuregelung **aus steuerlicher Sicht** grundsätzlich ohne Bedeutung, da der Referentenentwurf vom Fortbestand des steuerlichen Aktivierungsverbots in § 5 Abs. 2 EStG ausgeht. Er begrüßt die Beibehaltung des Aktivierungsverbots aus steuerlicher Sicht ausdrücklich, da es ein seines Erachtens **kaum beherrschbares Streitpotenzial** vermeidet. Nach seiner Ansicht ist es daher kein Zufall, dass der Gesetzgeber das steuerliche Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beibehalten hat. Abschließend sieht er in § 5 Abs. 2 EStG **eine implizite Forschungsförderung**, da nicht nur die Forschungs-, sondern auch die Entwicklungskosten mit sofortiger steuerlicher Wirkung als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können.

¹⁷ BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008, S. 41.

¹⁸ BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008, S. 50.

¹⁹ BT-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008, S. 118.

²⁰ Z.B. Herzig: Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, S. 1346; Philipps: Rechnungslegung nach BilMoG, Wiesbaden 2010, S. 73; Beyer: Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz, BBK 2008, S. 249. Bereits zum Regierungsentwurf zum BilMoG Oser/Roß/Wader/Drögemüller: Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, S. 680.

²¹ Vgl. Herzig: Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, S. 5.

4. Analyse der heutigen Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG

Für die steuerliche Beurteilung des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts ist der bekannte BFH-Beschluss vom 3. Februar 1969 (GrS 2/68) zu beachten. Demnach führt ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht **in der Steuerbilanz zu einem Aktivierungsgebot** (Aktivierung der als Aufwand erfassten Entwicklungskosten). Der BFH-Beschluss kommt aber bekanntermaßen nicht zur Anwendung, da **§ 5 Abs. 2 EStG** im Wege eines Bilanzierungsvorbehalts **eine steuerliche Aktivierung verbietet**.

Dies ist zu begrüßen, da ansonsten **ein mit hoher Unsicherheit behafteter Gewinn** besteuert würde. Zu begrüßen ist der Verzicht auf die Besteuerung auch im Hinblick auf die mannigfaltigen **Beschränkungen der Verlustverrechnung**. So wird die Gefahr reduziert, dass bei der Unternehmensveräußerung oder -liquidation **Verluste verbleiben**, die keine Wirkung mehr entfalten können.

Im Besonderen ist die Verhinderung einer steuerlichen Aktivierungspflicht zu begrüßen, wenn **handelsrechtlich keine Aktivierung vorgenommen wird**: Eine dann in der Steuerbilanz notwendige Aktivierung würde befremdlich anmuten – ganz abgesehen von dem für die Bestimmung der Entwicklungskosten notwendigen Arbeitsaufwand.

In der Verhinderung der steuerlichen Aktivierungspflicht ist **eine steuerliche Wirkung** zu sehen. Die Ausführungen in den vorherigen Kapiteln haben gezeigt, dass sich diese Wirkung der Gesetzesbegründung zum BilMoG **bestenfalls implizit entnehmen lässt**.

Bei der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter ist von **Kapitalgesellschaften**, wie bereits erörtert, die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB zu beachten. Diese Ausschüttungssperre berücksichtigt die Haftungsbegrenzung bei Kapitalgesellschaften. Sie verhindert den **Abfluss** des zusätzlichen Gewinns **an die Anteilseigner**. Eine Ausschüttungssperre ist zwar nur eingeschränkt wirksam, da die Sperre ihre Wirkung nur bei geringen Rücklagen entfaltet. Dann ist aber sichergestellt, dass der zusätzliche Gewinn nicht ausgeschüttet werden kann.

§ 5 Abs. 2 EStG **verhindert** auch hier **eine steuerliche Aktivierungspflicht** und damit einen Abfluss an den Fiskus. Dies dient der Substanzerhaltung und damit den Gläubigern. In seiner Wirkung entspricht die Norm somit der handelsrechtlichen Ausschüttungssperre.

Ohne § 5 Abs. 2 EStG würde mit einer handelsrechtlichen Aktivierung **eine Aktivierung in der Steuerbilanz einhergehen**. Es käme zur Besteuerung und zum Abfluss liquider Mittel an den Fiskus. Hinsichtlich der Besteuerung stünde der Ausschüttungssperre somit kein vergleichbares Instrument gegenüber. Hieraus ergäbe sich zu Lasten der Gläubiger eine Ungleichbehandlung von Anteilseignern und Fiskus.

§ 5 Abs. 2 EStG sorgt also bei einer Kapitalgesellschaft bei der Aktivierung im Sinne der Teilhaberthese²² für eine Gleichbehandlung von Anteilseignern und Fiskus (was zu begrüßen ist). Zusammengefasst entsprechen in die-

²² Vgl. hierzu bspw. m.w.N. Marx: Teilhaberthese als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, S. 1003-1006.

sem Fall die Wirkung der Ausschüttungssperre in Kombination mit § 5 Abs. 2 EStG denjenigen des früheren Aktivierungsverbots in der Handelsbilanz. Hierin ist eine **handelsrechtliche** Wirkung der steuerlichen Norm zu sehen.

Die Ausführungen in den vorherigen Kapiteln haben gezeigt, dass sich dies der Gesetzesbegründung zum BilMoG **nicht einmal implizit entnehmen lässt**.

5. Fazit

§ 5 Abs. 2 EStG, bis zum BilMoG praktisch bedeutungslos, ist aus seinem Schattendasein hervorgetreten.

Unabhängig von der Rechtsform **verhindert § 5 Abs. 2 EStG eine steuerliche Aktivierungspflicht**. Bedeutsam ist dies offenkundig **bei einem Verzicht** auf die Aktivierung der Entwicklungskosten von selbst geschaffenen Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz. Bedeutsam ist es letztlich aber immer, da das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht nach dem BFH-Beschluss vom 3. Februar 1969 zu einer **Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz führen würde**: Das steuerliche Aktivierungsverbot **ist zu begründen**, da ansonsten ein mit hoher Unsicherheit behafteter handelsrechtlicher Gewinn **besteuert würde**. Angemessen ist dies außerdem vor dem Hintergrund der Beschränkungen der Verlustverrechnung.

Darüber hinaus gibt es auch eine Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG für die **handelsrechtliche Rechnungslegung**: Bei einer handelsrechtlichen Aktivierung dient die Norm bei Kapitalgesellschaften der **Substanzerhaltung** und damit den **Gläubigern**, da sie die Besteuerung unsicherer Gewinne verhindert. Darüber hinaus stellt § 5 Abs. 2 EStG im Sinne der Teilhabertese **die Gleichbehandlung von Gesellschaftern und Fiskus sicher**.

Der Gesetzesbegründung zum BilMoG lässt sich **nicht explizit entnehmen**, dass diese Bedeutung beabsichtigt war. Es sei daher an dieser Stelle ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bedeutung von § 5 Abs. 2 EStG, gerade für den handelsrechtlichen Gläubigerschutz, **bei zukünftigen Modifikationen dieser Norm berücksichtigt werden muss**.

Literaturverzeichnis

1. Monographien, Sammelwerke, Kommentare, Zeitschriftenaufsätze

- Berndt: Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, Wiesbaden 1998.
- Beyer: Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz, BBK 2008, S. 247-254.
- Döllner: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1405-1417.
- Grottel/F. Huber: § 268 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage, München 2016.
- Herzig: Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, S. 1343-1351.
- Herzig: Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, S. 1-10.
- Krumm: § 5 EStG, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, 16. Auflage., München 2017.
- Marx: Teilhaberthese als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, S. 1003-1006.
- Moxter: Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, S. 1514-1517.
- Moxter: Bilanzrechtsprechung, 6. Auflage, Tübingen 2007.
- Oser/Roß/Wader/Drögemüller: Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, S. 675-694.
- Philipps: Rechnungslegung nach BilMoG, Wiesbaden 2010.
- Velte/Sepetauz: BilMoG: Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter, BC 2010, S. 349-353.
- Vogt: Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, Düsseldorf 1991.

2. Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH)

BFH-Beschluss vom 03.02.1969, Aktenzeichen Gr. S. 2/68.

3. Sonstige Quellen

- Bundestags-Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008.
- Bundestags-Drucksache IV/171 vom 03.02.1962.
- Bundestags-Drucksache V/3187 vom 26.07.1968.

Die Diskussionspapiere ab Nr. 403 (2007) bis heute, können Sie im Internet unter <http://www.fernuni-hagen.de/wirtschaftswissenschaft/forschung/beitraege.shtml> einsehen und zum Teil downloaden.

Ältere Diskussionspapiere selber erhalten Sie nur in den Bibliotheken.

Nr	Jahr	Titel	Autor/en
420	2008	Stockkeeping and controlling under game theoretic aspects	Fandel, Günter Trockel, Jan
421	2008	On Overdissipation of Rents in Contests with Endogenous Intrinsic Motivation	Schlepütz, Volker
422	2008	Maximum Entropy Inference for Mixed Continuous-Discrete Variables	Singer, Hermann
423	2008	Eine Heuristik für das mehrdimensionale Bin Packing Problem	Mack, Daniel Bortfeldt, Andreas
424	2008	Expected A Posteriori Estimation in Financial Applications	Mazzoni, Thomas
425	2008	A Genetic Algorithm for the Two-Dimensional Knapsack Problem with Rectangular Pieces	Bortfeldt, Andreas Winter, Tobias
426	2008	A Tree Search Algorithm for Solving the Container Loading Problem	Fanslau, Tobias Bortfeldt, Andreas
427	2008	Dynamic Effects of Offshoring	Stijepic, Denis Wagner, Helmut
428	2008	Der Einfluss von Kostenabweichungen auf das Nash-Gleichgewicht in einem nicht-kooperativen Disponenten-Controller-Spiel	Fandel, Günter Trockel, Jan
429	2008	Fast Analytic Option Valuation with GARCH	Mazzoni, Thomas
430	2008	Conditional Gauss-Hermite Filtering with Application to Volatility Estimation	Singer, Hermann
431	2008	Web 2.0 auf dem Prüfstand: Zur Bewertung von Internet-Unternehmen	Christian Maaß Gotthard Pietsch
432	2008	Zentralbank-Kommunikation und Finanzstabilität – Eine Bestandsaufnahme	Knütter, Rolf Mohr, Benjamin
433	2008	Globalization and Asset Prices: Which Trade-Offs Do Central Banks Face in Small Open Economies?	Knütter, Rolf Wagner, Helmut
434	2008	International Policy Coordination and Simple Monetary Policy Rules	Berger, Wolfram Wagner, Helmut
435	2009	Matchingprozesse auf beruflichen Teilarbeitsmärkten	Stops, Michael Mazzoni, Thomas
436	2009	Wayfindingprozesse in Parksituationen - eine empirische Analyse	Fließ, Sabine Tetzner, Stefan
437	2009	ENTROPY-DRIVEN PORTFOLIO SELECTION a downside and upside risk framework	Rödder, Wilhelm Gartner, Ivan Ricardo Rudolph, Sandra
438	2009	Consulting Incentives in Contests	Schlepütz, Volker
439	2009	A Genetic Algorithm for a Bi-Objective Winner-Determination Problem in a Transportation-Procurement Auction"	Buer, Tobias Pankratz, Giselher

440	2009	Parallel greedy algorithms for packing unequal spheres into a cuboidal strip or a cuboid	Kubach, Timo Bortfeldt, Andreas Tilli, Thomas Gehring, Hermann
441	2009	SEM modeling with singular moment matrices Part I: ML-Estimation of time series	Singer, Hermann
442	2009	SEM modeling with singular moment matrices Part II: ML-Estimation of sampled stochastic differential equations	Singer, Hermann
443	2009	Konsensuale Effizienzbewertung und -verbesserung – Untersuchungen mittels der Data Envelopment Analysis (DEA)	Rödder, Wilhelm Reucher, Elmar
444	2009	Legal Uncertainty – Is Harmonization of Law the Right Answer? A Short Overview	Wagner, Helmut
445	2009	Fast Continuous-Discrete DAF-Filters	Mazzoni, Thomas
446	2010	Quantitative Evaluierung von Multi-Level Marketingsystemen	Lorenz, Marina Mazzoni, Thomas
447	2010	Quasi-Continuous Maximum Entropy Distribution Approximation with Kernel Density	Mazzoni, Thomas Reucher, Elmar
448	2010	Solving a Bi-Objective Winner Determination Problem in a Transportation Procurement Auction	Buer, Tobias Pankratz, Giselher
449	2010	Are Short Term Stock Asset Returns Predictable? An Extended Empirical Analysis	Mazzoni, Thomas
450	2010	Europäische Gesundheitssysteme im Vergleich – Effizienzmessungen von Akutkrankenhäusern mit DEA –	Reucher, Elmar Sartorius, Frank
451	2010	Patterns in Object-Oriented Analysis	Blaimer, Nicolas Bortfeldt, Andreas Pankratz, Giselher
452	2010	The Kuznets-Kaldor-Puzzle and Neutral Cross-Capital-Intensity Structural Change	Stijepic, Denis Wagner, Helmut
453	2010	Monetary Policy and Boom-Bust Cycles: The Role of Communication	Knütter, Rolf Wagner, Helmut
454	2010	Konsensuale Effizienzbewertung und –verbesserung mittels DEA – Output- vs. Inputorientierung –	Reucher, Elmar Rödder, Wilhelm
455	2010	Consistent Modeling of Risk Averse Behavior with Spectral Risk Measures	Wächter, Hans Peter Mazzoni, Thomas
456	2010	Der virtuelle Peer – Eine Anwendung der DEA zur konsensualen Effizienzbewertung –	Reucher, Elmar

457	2010	A two-stage packing procedure for a Portuguese trading company	Moura, Ana Bortfeldt, Andreas
458	2010	A tree search algorithm for solving the multi-dimensional strip packing problem with guillotine cutting constraint	Bortfeldt, Andreas Jungmann, Sabine
459	2010	Equity and Efficiency in Regional Public Good Supply with Imperfect Labour Mobility – Horizontal versus Vertical Equalization	Arnold, Volker
460	2010	A hybrid algorithm for the capacitated vehicle routing problem with three-dimensional loading constraints	Bortfeldt, Andreas
461	2010	A tree search procedure for the container relocation problem	Forster, Florian Bortfeldt, Andreas
462	2011	Advanced X-Efficiencies for CCR- and BCC-Modell – Towards Peer-based DEA Controlling	Rödder, Wilhelm Reucher, Elmar
463	2011	The Effects of Central Bank Communication on Financial Stability: A Systematization of the Empirical Evidence	Knütter, Rolf Mohr, Benjamin Wagner, Helmut
464	2011	Lösungskonzepte zur Allokation von Kooperationsvorteilen in der kooperativen Transportdisposition	Strangmeier, Reinhard Fiedler, Matthias
465	2011	Grenzen einer Legitimation staatlicher Maßnahmen gegenüber Kreditinstituten zur Verhinderung von Banken- und Wirtschaftskrisen	Merbecks, Ute
466	2011	Controlling im Stadtmarketing – Eine Analyse des Hagener Schaufensterwettbewerbs 2010	Fließ, Sabine Bauer, Katharina
467	2011	A Structural Approach to Financial Stability: On the Beneficial Role of Regulatory Governance	Mohr, Benjamin Wagner, Helmut
468	2011	Data Envelopment Analysis - Skalenerträge und Kreuzskalenerträge	Wilhelm Rödder Andreas Dellnitz
469	2011	Controlling organisatorischer Entscheidungen: Konzeptionelle Überlegungen	Lindner, Florian Scherm, Ewald
470	2011	Orientierung in Dienstleistungsumgebungen – eine explorative Studie am Beispiel des Flughafens Frankfurt am Main	Fließ, Sabine Colaci, Antje Nesper, Jens
471	2011	Inequality aversion, income skewness and the theory of the welfare state	Weinreich, Daniel
472	2011	A tree search procedure for the container retrieval problem	Forster, Florian Bortfeldt, Andreas

473	2011	A Functional Approach to Pricing Complex Barrier Options	Mazzoni, Thomas
474	2011	Bologna-Prozess und neues Steuerungsmodell – auf Konfrontationskurs mit universitären Identitäten	Jost, Tobias Scherm, Ewald
475	2011	A reduction approach for solving the rectangle packing area minimization problem	Bortfeldt, Andreas
476	2011	Trade and Unemployment with Heterogeneous Firms: How Good Jobs Are Lost	Altenburg, Lutz
477	2012	Structural Change Patterns and Development: China in Comparison	Wagner, Helmut
478	2012	Demografische Risiken – Herausforderungen für das finanzwirtschaftliche Risikomanagement im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung	Merbecks, Ute
479	2012	“It’s all in the Mix!” – Internalizing Externalities with R&D Subsidies and Environmental Liability	Endres, Alfred Friehe, Tim Rundshagen, Bianca
480	2012	Ökonomische Interpretationen der Skalenvariablen u in der DEA	Dellnitz, Andreas Kleine, Andreas Rödder, Wilhelm
481	2012	Entropiebasierte Analyse von Interaktionen in Sozialen Netzwerken	Rödder, Wilhelm Brenner, Dominic Kulmann, Friedhelm
482	2013	Central Bank Independence and Financial Stability: A Tale of Perfect Harmony?	Berger, Wolfram Kißmer, Friedrich
483	2013	Energy generation with Directed Technical Change	Kollenbach, Gilbert
484	2013	Monetary Policy and Asset Prices: When Cleaning Up Hits the Zero Lower Bound	Berger, Wolfram Kißmer, Friedrich
485	2013	Superknoten in Sozialen Netzwerken – eine entropieoptimale Analyse	Brenner, Dominic, Rödder, Wilhelm, Kulmann, Friedhelm
486	2013	Stimmigkeit von Situation, Organisation und Person: Gestaltungsüberlegungen auf Basis des Informationsverarbeitungsansatzes	Julmi, Christian Lindner, Florian Scherm, Ewald
487	2014	Incentives for Advanced Abatement Technology Under National and International Permit Trading	Endres, Alfred Rundshagen, Bianca
488	2014	Dynamische Effizienzbewertung öffentlicher Dreipartentheater mit der Data Envelopment Analysis	Kleine, Andreas Hoffmann, Steffen
489	2015	Konsensuale Peer-Wahl in der DEA -- Effizienz vs. Skalenertrag	Dellnitz, Andreas Reucher, Elmar
490	2015	Makroprudenzielle Regulierung – eine kurze Einführung und ein Überblick	Velauthapillai, Jeyakrishna
491	2015	SEM modeling with singular moment matrices Part III: GLS estimation	Singer, Hermann

492	2015	Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Studium – Eine Darstellung unter besonderer Berücksichtigung des Hörerstatus	Meyering, Stephan Portheine, Kea
493	2016	Ungewissheit versus Unsicherheit in Sozialen Netzwerken	Rödder, Wilhelm Dellnitz, Andreas Gartner, Ivan
494	2016	Investments in supplier-specific economies of scope with two different services and different supplier characters: two specialists	Fandel, Günter Trockel, Jan
495	2016	An application of the put-call-parity to variance reduced Monte-Carlo option pricing	Müller, Armin
496	2016	A joint application of the put-call-parity and importance sampling to variance reduced option pricing	Müller, Armin
497	2016	Simulated Maximum Likelihood for Continuous-Discrete State Space Models using Langevin Importance Sampling	Singer, Hermann
498	2016	A Theory of Affective Communication	Julmi, Christian
499	2016	Approximations of option price elasticities for importance sampling	Müller, Armin
500	2016	Variance reduced Value at Risk Monte-Carlo simulations	Müller, Armin
501	2016	Maximum Likelihood Estimation of Continuous-Discrete State-Space Models: Langevin Path Sampling vs. Numerical Integration	Singer, Hermann
502	2016	Measuring the domain-specificity of creativity	Julmi, Christian Scherer, Ewald
503	2017	Bipartite Strukturen in Sozialen Netzen – klassische versus MaxEnt-Analysen	Rödder, Wilhelm Dellnitz, Andreas Kulmann, Friedhelm Litzinger, Sebastian Reucher, Elmar
504	2017	Langevin and Kalman Importance Sampling for Nonlinear Continuous-Discrete State Space Models	Singer, Hermann
505	2017	Horizontal versus vertical fiscal Equalization	Anetsberger, Georg Arnold, Volker
506	2017	Formative and Reflective Measurement Models	Singer, Hermann
507	2017	Identifizierung von führenden Köpfen in terroristischen Netzwerken – ein entropiebasiertes Verfahren –	Dellnitz, Andreas Litzinger, Sebastian Rödder, Wilhelm
508	2017	Die Bedeutung der steuerlichen Norm § 5 Abs. 2 EStG für die handelsrechtliche Rechnungslegung	Meyering, Stephan