

Michael Schaberl, BBA*

Die Abkehr vom subjektiven Fehlerbegriff – Anmerkung zum Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2013 – GrS 1/10

Abstract

Der *BFH* hat in seinem Beschluss vom 31.1.2013 eine der schwierigsten Rechtsfragen der letzten Jahrzehnte im Bereich des Steuerrechts geklärt, welche praktisch mit erheblichen Auswirkungen verbunden sein dürfte. Dem Urteil folgend ist das Finanzamt im Rahmen der ertragssteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz gebunden, wenn diese aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war.

Der folgende Beitrag stellt das Urteil vor und bewertet die Lösung des *BFH*. Dabei setzt sich die Besprechung intensiv mit der Frage auseinander, ob sich aus der geltenden (Steuer-) Rechtsordnung, insbesondere dem Spannungsdreieck materielle Gleichbehandlung, Vertrauensschutz und Verfahrensrecht, die Anforderung eines subjektiven Elements bei der Sachverhaltsbeurteilung ergibt.

* Der Verfasser studierte Betriebswirtschaft und Rechtswissenschaft mit Schwerpunkt Steuerrecht am Lehrstuhl von Prof. Dr. Reimer für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und ist derzeit Rechtsreferendar am OLG München. Die Anmerkung basiert im Grundgerüst auf einer Arbeit, welche der Autor bei Herrn Dr. Heuermann, Richter am *Bundesfinanzhof* verfasst hat.

I. Aus dem Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, die die Konstruktion, die Herstellung und den Betrieb eines Mobilfunknetzes zum Gegenstand hat, bot ihren Kunden den verbilligten Erwerb von Mobiltelefonen für den Fall an, dass diese mit ihr einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag mit einer Laufzeit von mindestens 24 Monaten abschlossen.

Das Finanzamt war der Auffassung, die durch die verbilligte Abgabe der Mobiltelefone entstandene Betriebsvermögensminderung stelle einen Aufwand dar, der sich nicht in vollem Umfang gewinnmindernd auswirken dürfe. Vielmehr müsse der Aufwand gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des EStG (hier und im Folgenden i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des KStG) durch Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) periodengerecht über die Laufzeit des Mobilfunkvertrags verteilt werden. Dementsprechend legte es der Steuerfestsetzung für das Streitjahr abweichend von der Bilanz, die die GmbH eingereicht hatte, einen um einen entsprechenden aktiven RAP erhöhten Bilanzgewinn zugrunde.

II. Aus den Entscheidungsgründen

Der Große Senat hat die vom I. Senat vorgelegte Rechtsfrage im Sinne der Auffassung der Finanzverwaltung und des Finanzgerichts entschieden. Demnach ist das Finanzamt im Rahmen der ertragssteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung, wie hier, aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Das gilt auch für eine zu diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsauffassung.

1. Objektive Rechtslage als verfassungsrechtliches Gebot

Einschlägige Vorschrift ist § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist bei buchführenden bzw. buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist.

Dabei kann offenbleiben, ob der subjektive Fehlerbegriff zu den GoB gehört¹. Denn ein solcher handelsrechtlicher GoB könnte eine Steuerfestsetzung auf der

1 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, AktG, § 172 Rn. 43; *Knobbe-Keuk* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 149; *Baetge/Kirsch/Thiele* Bilanzen 11. Aufl. (2011), S. 673.

Grundlage der jeweils maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften jedenfalls nicht verhindern. Vielmehr ergibt sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem in Art. 20 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG verfassungsrechtlich garantierten Rechtsstaatsprinzip sowie für die Gerichte ergänzend aus Art. 97 Abs. 1 GG, wonach die Richter dem Gesetz unterworfen sind für die Verwaltung und die Gerichte die Verpflichtung, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. An der gesetzmäßigen, d. h. insbesondere gleichmäßigen Besteuerung besteht ein hohes öffentliches Interesse, das in diesen grundlegenden verfassungsrechtlichen Garantien verankert ist und deshalb einen Rang hat, der über das nur fiskalische Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens hinausgeht.² Im Steuerrecht müssen von Verfassungs wegen die steuerbegründenden Vorschriften dem Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung tragen.³ Dies ist auch bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften zu beachten.

Für die Besteuerung ist danach generell die objektive Rechtslage maßgebend. Den vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsansichten kommt auch dann keine Bedeutung zu, wenn sie bei der Aufstellung der Bilanz vertretbar waren oder der damals herrschenden Auffassung entsprachen. Die Besteuerung knüpft an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an (§ 38 AO), nicht aber an Rechtsansichten des Steuerpflichtigen, und erfolgt materiell-rechtlich ohne Rücksicht auf deren Vertretbarkeit oder Verschulden des Steuerpflichtigen.

2. Kein Ausgleich durch „automatisierten“ Fehlerausgleich der Bilanz

Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus der sog. Zweischneidigkeit der Bilanz (und den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs). Danach können sich infolge des Grundsatzes der Bilanzidentität, nach der das Endvermögen des laufenden Wirtschaftsjahres zugleich das Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahres ist (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), die Fehler bei der Bilanzierung später wieder ausgleichen, so etwa wenn eine zu Unrecht gebildete Rückstellung später aufgelöst wird.

Denn dass sich in einem solchen Fall der Bilanzierungsfehler nicht auf den während des Bestehens des Unternehmens entstehenden Gesamtgewinn auswirkt, bedeutet nicht, dass auch die Steuer in diesem Zeitraum in identischer Höhe entsteht. Dies wird vielmehr häufig nicht der Fall sein, z. B. wegen des progressiven Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG), der in § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG vorgesehenen Vergünstigungen bei der Besteuerung von Betriebsveräuße-

2 BVerfG v. 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C. I.1., II.2.c; BFH-Urteil v. 18.1.2012 II R 49/10, BFHE 235, 151, BStBl II 2012, 168, Rn. 47.

3 BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, unter C. I.1.a; BVerfG-Beschluss v. 17.11.2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, unter B. I.1.

rungs- und Betriebsaufgabegewinnen sowie möglichen Änderungen des Steuersatzes in diesem Zeitraum. Zudem kann eine zu niedrige Steuerfestsetzung in einem Veranlagungszeitraum u.U. erhebliche Liquiditäts- und Zinsvorteile zur Folge haben. Auch gleichen sich überdies Bilanzierungsfehler überdies trotz der Zweischneidigkeit der Bilanz dann nicht aus, wenn zu Unrecht als Betriebsvermögen behandeltes Privatvermögen endgültig an Wert verliert und dies zu einer Gewinnminderung im Betriebsvermögen führt.

3. Entgegenstehende Regelung in § 4 Abs. 2 EStG

Das sich aus § 4 Abs. 2 EStG ergebende Recht des Steuerpflichtigen zur Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) steht der Pflicht des Finanzamts zur Steuerfestsetzung nach Maßgabe der objektiv richtigen Rechtslage nicht entgegen. Entsprechen Bilanzansätze objektiv nicht den jeweils maßgebenden speziellen bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften oder den handelsrechtlichen GoB, ist das Finanzamt unabhängig von einem Recht oder einer Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung der Bilanz gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu einer eigenständigen Gewinnermittlung berechtigt und verpflichtet.

Zwar kann nur der Steuerpflichtige selbst die Bilanz nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen⁴ Indes ist die Abweichung von der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerfestsetzung keine Bilanzberichtigung, sondern eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, der § 4 Abs. 2 EStG nicht entgegensteht.

III. Anmerkung

Die Entscheidung ist zwar im Ergebnis überzeugend. Im Folgenden sollen jedoch der Begründung weitere, m.E. notwendige Ausführungen angefügt werden.

1. Übertragung des subjektiven Fehlerbegriffs über Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m GoB

So genügt es nach der hier vertretenen Ansicht nicht, wenn der *BFH* eine mögliche Anlage des subjektiven Fehlerbegriffs in den GoB, welche mit Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) Eingang in die Steuerfestsetzung findet, mit dem lapidaren Hinweis auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ablehnt.

⁴ BFH-Urteile v. 4.11.1999 IV R 70/98, BFHE 190, 404, BStBl II 2000, 129; v. 13.6.2006 IR 84/05, BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, unter II.3.b bb).

Ein solches „Überspielen“ unter Rückgriff verfassungsrechtlicher Wertungen ist nur dann angezeigt und keine unzulässige Gesetzeskorrektur *contra rationem legis* wenn die Auslegung des einfachrechtlichen Umfelds in „denkendem Gehorsam“⁵ keine konkret nachweisbare Wertung des Gesetzgebers ergibt.⁶ Ein solcher Plan des Gesetzgebers kann aber gerade im Befehl zur Anwendung der GoB über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG liegen. Dies soll nachfolgend Gegenstand näherer Untersuchung sein, welche aus methodischer Sicht vor allem die Einbettung in das jeweilige Regelungsregime in den Fokus nimmt.

a) *Notwendigkeit subjektiver Einflüsse im Handelsrecht*

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung rechtfertigen sich neben einer ökonomisch richtigen Ausschüttungsbemessung⁷ vor allem darin, dass sie ausgelöste Fehlleistungen und missbräuchliche Kreditverwendungen Vorschub leisten.⁸ Mithin sollen sie das Vertrauen der Allgemeinheit und die Effizienz der über dem Kapitalmarkt stattfindenden Allokation von Ressourcen sichern.⁹ Damit steht das Handelsbilanzrecht in der Pflicht, Unternehmen zur Publikation entscheidungsrelevanter Informationen zu veranlassen.¹⁰ Die normative Entsprechung dazu findet sich in § 325 ff. HGB, §§ 9, 15 PublG. Freilich findet daraus die Anweisung an den Unternehmer Einzug, dass er möglichst ein den tatsächlichen Verhältnissen zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage wiedergibt. Vielmehr geht daraus aber die Pflicht hervor, die Forderung des Rechtsverkehrs umzusetzen, dass die Bilanz eine objektive und verlässliche Abgrenzung der Vermögenssphäre und Ausschüttungsbegrenzung widerspiegelt, eine geeignete Informationsgrundlage für Kapitalmarkttransaktionen ist,¹¹ sie mithin bestandskräftig ist. Damit ist im Zweifel zugunsten der Bestandskraft und damit einer subjektiven Sicht zu entscheiden.¹² Umso mehr, als das Handelsrecht einen Bilanzkorrekturdualismus nicht kennt.¹³ So ist der Unternehmer infolge der von der zivilrechtlichen Nichtigkeit geprägten Betrachtung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses¹⁴ im Zuge der Berichtigung fehlerhafter Jahresabschlüsse nicht nur auf fehlerhafte Bilanzpositionen beschränkt, sondern

5 Vgl. Heck Gesetzesauslegung, S. 20.

6 Vgl. Radbruch Rechtsphilosophie, S. 207; ders. Lehrbuch des Pandektenrechts, S. 99; Carnelutti Teoria generale del diritto, S. 144 ff.; Kramer Juristische Methodenlehre, S. 174 f.

7 Kanitz Bilanzkunde für Juristen, Rn. 139 f.

8 Matbiak in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 5, A 87 ff.; Großfeld/Diekmann WPg 1988, S. 419 (420 ff.); Schneider in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 712 ff.

9 Hopt ZHR 1977, 389 (403 f.; 414 f.); Kiel Internationales Kapitalanlegerschutzrecht, S. 3, 7 ff.

10 Balthasar Die Bestandskraft handelsrechtlicher Jahresabschlüsse, S. 146.

11 Ebd., S. 155.

12 Ebd., S. 130.

13 Prinz U. DB 2010, 2634 (2635).

14 Vgl. Balthasar (FN 10), S. 138; Pochmann Grenzen zwischen Bilanzänderung und Bilanzberichtigung, S. 23; Weirich WPg 1976, 625 (626).

darf grundsätzlich die gesamte Bilanz neu gestalten.¹⁵ Darüber hinaus sind bei einer Änderung eines mehrere Perioden zurückliegenden Jahresabschlusses auch bereits entstandene Ansprüche Dritter (beispielsweise bereits entstandene Gewinnansprüche) in den Folgeperioden entsprechend den alten Gewinnfeststellungsbeschlüssen tangiert, § 252 I Nr. 1 HGB. Schließlich erfüllt der Gedanke der „subjektiven Richtigkeit“ die wichtige Funktion, den sorgfältig handelnden Kaufmann im Hinblick auf §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Abs. 1 Nr. 3a StGB sowie nach §§ 331, 334 HGB vor öffentlich-rechtlichen Sanktionen zu schützen.

Aus allem wird ersichtlich, dass es im deutschen Handelsrecht sowohl in der Ausgestaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung als auch im Umgang mit deren Anwendung den Rückgriff auf die Erkenntnismöglichkeiten des Kaufmanns bedarf, was zudem in wettbewerblicher Hinsicht eine weitgehende Identität der Bestandskraftkonzeption, die der Rechnungslegung nach den IAS/IFRS und der US-amerikanischen Rechnungslegung zugrunde liegt,¹⁶ herstellt.

b) Keine Übertragungspflicht auf die steuerliche Gewinnermittlung

Daraus wird aber zugleich deutlich, dass diese vom Gesetzgeber kodifizierten Wertungen, welche ein Abstellen auf die subjektive Sicht fordern, nicht auch auf die steuerliche Gewinnermittlung zu übertragen sind. Im Steuerrecht gilt ein strenger Bilanzkorrekturdualismus. So darf grundsätzlich nur der unrichtige Bilanzansatz berichtigt werden.¹⁷ Darüber hinaus dürfen Bilanzansätze nur in den engen Grenzen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG geändert werden. Ein vergleichbares Sanktionsverfahren gilt nicht. Zwar erfolgt auch hier die Korrektur dem Grundsatz der Rückwärtsberichtigung bis zur Fehlerquelle bei noch offenen Veranlagungen.¹⁸ Damit verbunden ist auch eine Berichtigung der Folgejahre. Es werden dabei aber grundsätzlich keine bereits entstandenen Ansprüche Dritter tangiert. Schließlich gibt es im Steuerverfahren kein öffentliches Interesse, dessen Vertrauen einen schutzwürdigen Impuls hervorruft. Zwar wird in der Unternehmenspraxis im Hinblick auf das Maßgeblichkeitsprinzip regelmäßig eine „Einheitsbilanz“ aufgestellt.¹⁹ Dies betrifft jedoch betriebswirtschaftliche Aspekte, die im Ergebnis nicht dazu führen dürfen, die Erfüllung steuerlicher Rechnungslegungspflicht mit der handelsrechtlichen gleichzusetzen. Eine solche Abschwächung der Verknüpfung, respektive Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz²⁰ zeitigt schließlich auch der Gesetzgeber darin,²¹ dass er

15 *Ellrott/Schubert* in: Beck'scher BK § 253 HGB, Rn. 807; *Weirich* WPg 1976, 625 (626).

16 *Balthasar* (FN 10), S. 368.

17 *BFH* v. 11.2.1998, I R 150/94, BStBl II 98, 503; *Wied* in: Blümich EStG § 4, Rn. 984.

18 *BFH* v. 21.6.1972, I 189/69, BStBl II 1972, 874, BFHE 106, 422; v. 14.4.1953, I 44/53 U, BStBl III 1953, 158, BFHE 57, 406; v. 27.3.1962, I 136/60 S, BStBl II III 1962, 273; *Weber-Grellet* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 4, Rn. C 136.

19 *Söffing* in: FS für Budde, S. 650; *Beisse* StVj 1989, 295 (306); *Müller-Erzbach* Dt. Handelsrecht, S. 109.

20 *Herzig* DB 2008, 3 (10).

21 Verbesserung der Informationsfunktion, Angleichung an IFRS; *Herzig* DB 2008, 3 (3); *Theile/Hartmann* DStR 2008, 2031 (2031 f.).

mit dem BilMoG die Maßgeblichkeit in umgekehrter Richtung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF), aufgegeben hat. Im Ergebnis ist eine Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die „nackten“ Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung angezeigt.²²

c) Ergebnis

Mithin ist über den Verweis in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die GoB nicht zugleich die Wertung des Gesetzgebers und damit Anforderung für eine subjektive Ausgestaltung der Steuerbilanzierung zu entnehmen.

2. Kein Ausgleich durch „automatisierten“ Fehlerausgleich der Bilanz

Dem *BFH* im Ergebnis und Begründung zuzustimmen ist, dass das in § 4 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG kodifizierte Prinzip²³ des formellen Bilanzzusammenhangs,²⁴ kein vom Gesetzgeber angedachtes Ausgleichsinstrument ist, welches ein Abstellen allein auf die objektive Rechtslage entbehrlich macht. Danach ist in dem von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebenen Betriebsvermögensvergleich zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dasjenige Betriebsvermögen des Vorjahres zugrunde zu legen, das in der früheren Veranlagung tatsächlich angesetzt wurde.²⁵ Mithin wird ein fehlerhafter Bilanzansatz lückenlos fortgeführt und auf dieser Grundlage gegebenenfalls erfolgswirksam in der Schlussbilanz des ersten noch offenen Jahres berichtigt (sog. Zweischneidigkeit der Bilanz).²⁶ Zielrichtung dieser Regelung ist, dass das Ergebnis der Unternehmung über den Zeitraum dessen Bestehens steuerlich richtig und vollständig erfasst wird und nicht durch die periodenhafte Steuerfestsetzung verzerrt wird. Darin ist jedoch nicht die Wertung des Gesetzgebers zu entnehmen, bei der jeweiligen Bilanzierung eine Abkehr von der objektiv richtigen Erfassung der Geschäftsvorfälle zu rechtfertigen.

3. § 4 Abs. 2 EStG nicht als *lex specialis*

Auch ist dem *BFH* darin zuzustimmen, dass § 4 Abs. 2 EStG, wonach der Steuerpflichtige das Wahlrecht („kann“) hat, nach Einreichung der Bilanz diese zu ändern, soweit sie mit den GOB nicht in Einklang stehen, keine Beschränkung für das Finanzamt darstellt. Daran könnte man denken, sofern man § 4 Abs. 2 EStG als *lex*

22 Vgl. *Stapperfend* Bilanzberichtigung, S. 48 ff.; *Herzig* DB 2008, 3 (3 f.), *Theile/Hartmann* DStR 2008, 2031 (2034).

23 *Wied* in: Blümich EStG § 4, Rn. 950; *Stapperfend* FR 2008, 937 (942).

24 Vgl. *BFH* v. 29.11.1965, GrS 1/65 S, BStBl III 1966, 142; v. 7.6.1988, VIII R 296/82, BStBl II 1988, 886; v. 28.4.1998, VIII R 46/96, BStBl II 1998, 443; *Vliegen* Stbg 2007, 111 (111); *Groh* DB 1998, 1931; *Wied* in: Blümich EStG § 4, Rn. 950.

25 *Heinicke* in: Schmidt EStG § 4, Rn. 702/712; *Wied* in: Blümich EStG § 4, Rn. 948; *Stapperfend* FR 2008, 937 (938).

26 *BFH* v. 14.12.1982, VIII R 53/81, BStBl II 1983, 303 = FR 1983, 254 (305); v. 17.4.1985, I R 132/81, BStBl II 1985, 617 = FR 1985, 563 (618); v. 12.11.1992, IV R 59/91, BStBl II 1993, 392 = FR 1993, 360 (394); v. 10.12.1992, IV R 118/90, BStBl II 1994, 381 = FR 1993, 497 (384); *Heinicke* in: Schmidt EStG § 4, Rn. 701; *Stapperfend* FR 2008, 937 (941).

specialis zum Verfahrensrecht sieht. Jedoch ergibt sich aus der Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 2 EStG 1934 (heutiger § 4 Abs. 2 EStG) dass die Intention zur damaligen Neuregelung war, die Möglichkeit des Steuerpflichtigen zu schwerwiegenden einseitigen Bilanzänderungen aufgrund der dadurch verursachten Verzögerung im Veranlagungsverfahren einzuschränken.²⁷ Nicht davon erfasst sollte eine Beschränkung des Finanzamtes sein. Daraus lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber nicht an eine ausschließliche Regelung zur Bilanzberichtigung gedacht hat. Es gilt vielmehr, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat (§ 88 Abs. 1 EStG) auch im Sinne einer Letztverantwortung für die materielle Richtigkeit der Sachaufklärung.²⁸

4. Verfassungsrechtliche Implikationen

Sodann bleibt im Sinne der Lückenlosigkeit der Rechtsordnung zu untersuchen, welche Anforderungen sich aus der Wertordnung der Verfassung im Besonderen den leitenden Prinzipien der Menschenwürde, Gleichbehandlung und Rechtsstaatlichkeit²⁹ ergeben.

a) Gebot steuerlicher Gleichbehandlung, Art. 3 Abs. 1 GG

In seiner Begründung lehnt der *BFH* das Abstellen einer subjektiven Sicht bei der Bilanzierung vor allem durch die Grundrechtsgewährleistung der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) ab, dessen Vergleichsmaßstab (sog. tertium comparationis) sich im Steuerrecht im Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit findet.³⁰ Damit ist nicht vereinbar, wenn nicht die zutreffende Tatsachen- oder Rechtslage, sondern der vom Steuerpflichtigen konkret gewählte Bilanzansatz maßgeblich ist. Dies kann zu einer unterschiedlichen Besteuerung des gleichen Einkommens und damit gleicher Leistungsfähigkeit nur aufgrund von bilanztechnischen Entscheidungen der Steuerpflichtigen führen. Mithin drängt sich ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung (Art. 3 I GG) auf.

b) Einschränkung durch Vertrauensgesichtspunkte

Auf der anderen Seite geht der *BFH* aber an keiner Stelle der Begründung auf Vertrauensgesichtspunkte ein, welche im Staat-Bürger-Verhältnis im Grunde eine subjektive Ausprägung von Rechtssicherheit und damit ein Gebot der ebenfalls verfas-

27 RStBl. 1935, 38.

28 Seer in: *Tipke/Kruse* § 21, Rn. 170.

29 Barth Richterliche Rechtsfortbildung, S. 49.

30 Vgl. *BVerfG* v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, *BVerfGE* 13, 331 (338), *NJW* 1962, 435; v. 9.7.1969, 2 BvL 20/65, *BVerfGE* 26, 302 (310), *NJW* 1969, 1953; v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75, *BVerfGE* 43, 108 (118 f.), *NJW* 1977, 241; v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, *BVerfGE* 61, 319 (343 f.), *NJW* 1983, 271; v. 22.2.1984, 1 BvL 10/80, *BVerfGE* 66, 214 (223), *NJW* 1984, 2453; v. 28.11.1984, 1 BvR 1157, 82, *BVerfGE* 68, 287 (310), *NZA* 1985, 326; v. 10.2.1987, 1 BvL 18/81, 20/82, *BVerfGE* 74, 182 (199), *NJW* 1987, 1616.

sungsrechtlichen Wertung der Rechtsstaatlichkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) darstellt.³¹ Dies enttäuscht umso mehr, als dass das Steuerrechtsverhältnis ein Dauerrechtsverhältnis und damit im besonderem Maße durch Kontinuitätserwartungen geprägt ist.³² So betrifft die Änderung der bereits eingereichten Bilanz stets eine wechselseitig ins Werk gesetzte Schuldbeziehung, in der der Steuerpflichtige laufend verwendbares Eigenkapital bildet. Zum anderen handelt das Steuerrecht von Zahlungspflichten, also von fungiblen Gütern, die auf Austausch und Veränderung angelegt sind, aber auch im Geld als geprägter Freiheit.³³ Im Ausgangsfall ist dies besonders dann betroffen, wenn die GmbH auch gerade deswegen in der gewählten Form auftritt, um den Aufwand ganz im Ausgangsjahr verbuchen zu können und nicht in die nächsten Jahre über die Bildung eines RAP transportieren zu müssen. Aber auch im Allgemeinen hat die Entscheidung des *BFH* einen großen Einschlag auf das elementare betriebswirtschaftliche Bedürfnis der Planungs- und Entscheidungssicherheit, welchem ein hoher Stellenwert zukommt,³⁴ nicht erst ab Erhalt des Steuerbescheids beginnt und auf eine Berücksichtigung der Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen drängt.

c) *Abschließende Stellungnahme – Notwendigkeit eines Ausgleichs im Sinne praktischer Konkordanz*

Mithin besteht ein Konflikt zwischen dem verfassungsrechtlichen Postulat einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung und dem ebenfalls verfassungsrechtlich geschützten Bedürfnis nach Vertrauensschutz. Dabei darf der Widerstreit jedoch nicht einseitig zu Lasten oder zugunsten des jeweils andern entschieden werden, insbesondere besteht eine grundsätzliche Nachrangigkeit des Vertrauensschutzes nicht,³⁵ was in der Begründung des *BFH* leider keine Entsprechung findet. Vielmehr bedarf es des Ausgleichs im Wege praktischer Konkordanz.³⁶ Im Ergebnis kann man hier dem *BFH* folgen. Dann allerdings sollte die Finanzbehörde bei der Prüfung, ob im Einzelfall eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) geboten ist, berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Bilanzerstellung auf Basis unvollständiger Informationen über Tatsachen oder die rechtliche Würdigung Bilanzierungsentscheidungen zu treffen hat. So gibt es neben einer Reihe exakt ermittelbarer Bilanzpositionen häufig gewichtige Bilanzpositionen, die notwendigerweise auf Schätzungen beruhen³⁷ und sich vielfach vor allem am Ertragswert und damit an den prognostizierten/geschätzten künftigen Erfolgen orientieren.³⁸ Da-

31 *Hey* Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 117.

32 *Mainka* Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 336; *Hey* (FN 31), S. 590.

33 *BVerfG* v. 31.3.1998, 2 BvR 1877/97 u. 50/98, BVerfGE 97, 350 (371); *Kirchhof* in: Vertrauensschutz im Steuerrecht, 1 (4).

34 *Seer* in: *Tipke/Lang* § 21, Rn. 381.

35 *Hey* (FN 31), S. 586; *Beermann* in: *Verwirkung und Vertrauensschutz im Steuerrecht*, S. 73.

36 *Hey* (FN 31), S. 587.

37 *Clemm* DStR 1990 (780) 781.

38 *Ebd.* S. 782.

bei sind die Ungenauigkeiten meist umso größer, je langfristiger und risikoreicher die unternehmerischen Engagements sind. Im Ergebnis zwingen die Gesetzmäßigkeiten der Ökonomie, dass bei vielen wichtigen Bilanzposten Schätzungen über zukünftige Entwicklungen vorzunehmen sind,³⁹ um eine Abbildung des wirtschaftlichen Gehalts am Bilanzstichtag zu erhalten.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände dürften an das Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO keine zu hohen Voraussetzungen geknüpft werden um damit den von Verfassungs wegen genannten Vertrauens Gesichtspunkten ausreichend Geltung zu verschaffen.

39 *Hoffmann* DSStR 2011, 88 (89); *Clemm* DSStR 1990, 780 (781 f.).