

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Rechtsprechungsbrechende gesetzliche Neuregelung eines Wahlrechts zum Verzicht zur Bildung von RAP in der StBil. bei geringfügigen Ausgaben und Einnahmen für Jahresabschlüsse mit Bilanzstichtag ab 1.1.2022 in Abs. 5.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7).

§ 5

Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022
(BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1)–(4b) *unverändert*

(5) ... ²Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens kann unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme im Sinne des Satzes 1 den Betrag des § 6 Absatz 2 Satz 1 nicht übersteigt; das Wahlrecht ist einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen im Sinne des Satzes 1 auszuüben. ...

(6)–(7) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022
(BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

...

(9) ¹§ 5 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 enden. ...

...

Autor und Mitherausgeber:
Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Universität Ulm

Schrifttum: *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *U. Prinz*, Rechnungsabgrenzungsposten und Wesentlichkeit, *StuB* 2020, 1; *Kahle/Kopp*, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der Handels- und Steuerbilanz, *DStR* 2022, 2627; *Häsner*, Rechnungsabgrenzung gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG: (Wieder-)Anwendung der Wesentlichkeitsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter, *DB* 2023, 154.

Kompaktübersicht

- J 23-1 **Inhalt der Änderung:** In Reaktion auf die Entsch. des BFH v. 16.3.2021 (BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, *BStBl. II* 2021, 844) bestimmt die Regelung – rechtsprechungsbrechend – für Jahresabschlüsse mit Bilanzstichtag ab dem 1.1.2022 eine auf den einzelnen Geschäftsvorfallbezogene Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von RAP. Betragsmäßig orientiert sich diese Grenze an dem in § 6 Abs. 2 geregelten Wahlrecht zur Sofortabschreibung geringwertiger WG (gWG). Für Ausgaben und Einnahmen innerhalb dieses Schwellenwerts wird ein Wahlrecht für die Bildung von aktiven und passiven RAP eingeführt. Dieses Wahlrecht ist einheitlich für die (steuererhöhenden) aktiven RAP und die (steuermindernden) passiven RAP auszuüben.
- J 23-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2022** s. § 5 Anm. 2.
 - ▶ **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; *BStBl. I* 2023, 7): Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 wurde ein Satz 2 eingefügt, der ein Wahlrecht zum Verzicht zur Bildung von RAP für Einnahmen und Ausgaben in den Betragsgrenzen des § 6 Abs. 2 Satz 1 für gWG regelt. Der bisherige Abs. 5 Satz 2 wird unverändert als Satz 3 beibehalten. Die Neuregelung geht auf eine Anregung des BRat in seiner Stellungnahme zum JStG 2022 zurück (BRDrucks. 457/22, Ziff. 3), die der Finanzausschuss des BTag unverändert übernommen hat (BTDrucks. 20/4729, 18, 130).
- J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Das erstmals gesetzlich geregelte Ansatzwahlrecht besteht gem. § 52 Abs. 9 Satz 1 idF des JStG 2022 für alle Wj., die nach dem 31.12.2021 endeten.
- J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Den Anlass für die Neuregelung bildete die Entsch. des BFH v. 16.3.2021 (BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, *BStBl. II* 2021, 844), nach der aktive RAP in der StBil. auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden seien und nach der sich weder aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen

lasse. Bis zu dieser Entsch. war im Schrifttum bereits auf der Ebene der handelsrechtl. GoB (*Kahle/Kopp*, DStR 2022, 2627 [2629f.]), aber auch für die Auslegung des § 5 Abs. 5 Satz 1 umstritten (*U. Prinz*, StuB 2020, 1 [2f.]), ob und mit welcher Wertgrenze der Wesentlichkeitsgrundsatz einen Verzicht auf die Bildung von aktiven und passiven RAP erlauben würde (s. § 5 Anm. 2181). Der älteren Rspr. (BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462; BFH v. 2.6.1960 – IV 114/58, HFR 1961, 73; BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796; BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174) war ein solches Wahlrecht von einem Teil des Schrifttums entnommen und in Abweichung von den handelsrechtl. GoB, die eine einzelfallbezogene Bemessung der Wesentlichkeitsschwelle vorschreiben, einheitlich und pauschalierend auf die Betragsgrenzen für gWG in § 6 Abs. 2 bezogen worden (*Schubert/Waubke* in Beck BilKomm., 13. Aufl. 2022, § 250 HGB Rz. 28; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 5 Rz. 242; *Häsner*, DB 2023, 154). Nach der auch hier vertretenen Gegenauffassung im Schrifttum (s. § 5 Anm. 2181), der sich der BFH in der genannten Entsch. v. 16.2.2021 zuletzt angeschlossen hatte, lässt sich ein solches Wahlrecht weder dem Wortlaut noch dem Zweck der selbständigen Regelung für den Ansatz von RAP in § 5 Abs. 5 Satz 1 entnehmen. Es lässt sich auch nicht aus einem verfassungsrechtl. begründeten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ableiten. Weite Teile der Bilanzierungspraxis sollen sich bis zu dieser Entsch. – entgegen dieser neuen Rspr. – an der zuerst genannten Auffassung im Schrifttum orientiert haben, nach der in der StBil. ein Wahlrecht für den Verzicht zur Bildung eines RAP für Einnahmen und Ausgaben auf der Basis einer geschäftsvorfallsbezogenen Wertgrenze in Höhe des jeweiligen Schwellenwerts für gWG in § 6 Abs. 2 angenommen wurde (*Häsner*, DB 2023, 154). Eine unumstrittene gesetzliche Grundlage erhält diese Bilanzierungspraxis mit der Neuregelung nur im Rahmen ihres zeitlichen Anwendungsbereichs für Wj., die nach dem 31.12.2021 enden. Für frühere Wj. muss sich die Praxis für die StBil. an der Rspr. orientieren und die Entsch. des BFH v. 16.2.2021 (BFH v. 16.2.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844) befolgen, aus der sich ein Gebot zur Bildung von RAP auch für geringfügige Beträge ergibt (mit rechtspolitischer Kritik hieran *Häsner*, DB 2023, 154 [155]).

Die Neuregelung muss nach allen Auffassungen zumindest insofern als Durchbrechung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB angesehen werden, als sie eine pauschale und dynamische Anknüpfung an die absoluten Betragsgrenzen für gWG in § 6 Abs. 2 und keine einzelfallbezogene Wesentlichkeitsbetrachtung regelt, aus der sich relative Wertgrenzen ergeben müssten und bei der auch der Gesamtwert der abzugrenzenden Beträge in die Beurteilung einzubeziehen wäre (ähnlich *U. Prinz*, StuB 2020, 1 [5]; *Kahle/Kopp*, DStR 2022, 2627 [2632]), die aber für den Regelfall eine Anlehnung an die Wertgrenze des § 6 Abs. 2 in der HBil. als gerechtfertigt ansehen und in der Breite die Möglichkeit einer einheitlichen Bilanzierung in HBil. und StBil. hervorheben). Für die handelsrechtl.

GoB bildet die stl. Betragsgrenze des § 6 Abs. 2 von derzeit 800 € für die Sofortabschreibung selbständig nutzungsfähiger und beweglicher WG des AV indessen keine allgemeine Wertgrenze zur Abgrenzung wesentlicher und unwesentlicher Geschäftsvorfälle und Bilanzposten in der HBil. Die Neuregelung kann daher weiter in Einzelfällen zum Auseinanderfallen der Wertansätze in HBil. und StBil. führen.

In der StBil. kann die durch § 5 Abs. 5 Satz 2 nunmehr geregelte geschäftsvorfallbezogene Wesentlichkeitsgrenze in der Summe bei einer Vielzahl betragsmäßig geringfügiger Geschäftsvorfälle zu erheblichen und damit insgesamt wesentlichen Periodenverschiebungen für abzugrenzende Beträge führen. Das Wahlrecht kann daher nicht nur zur Vereinfachung und zum Bürokratieabbau beitragen, sondern auch als Gestaltungsinstrument dienen und in Einzelfällen selbst zu einer erheblich verzerrten Darstellung des Periodengewinns führen. Der Gesetzgeber hat diese Gefahr zumindest teilweise erkannt und in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 vorgeschrieben, dass das Wahlrecht einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen iSd. Satzes 1 auszuüben ist. Damit soll ausgeschlossen werden, dass lediglich auf die Bildung von steuererhöhenden aktiven RAP, nicht aber auf diejenige von steuermindernden passiven RAP verzichtet und dadurch die stl. Bemessungsgrundlage einseitig gemindert wird (BTDrucks. 20/4729, 131). Zutreffend ist, dass das Wahlrecht zum Verzicht auf eine RAP-Bildung danach zwar nur einheitlich für sämtliche Abgrenzungsfälle und damit für alle dem Wahlrecht unterliegenden Einnahmen und Ausgaben ausgeübt werden kann (BTDrucks. 20/4729, 131) und Stpfl., die auf die Rechnungsabgrenzung eines Geschäftsvorfalles innerhalb der Wertgrenze verzichten wollen, daher auch für keine andere Einnahme oder Ausgabe innerhalb der Wertgrenze einen RAP bilden dürfen. Gleichwohl bleibt Raum für Gestaltungsmöglichkeiten, die auch eine Aufspaltung von Geschäftsbetrieben in den Blick nehmen können, in denen getrennte Bilanzierungskreise gebildet werden und Gestaltungsziele das Vereinfachungsziel des Wahlrechts überlagern könnten.