

Розділ 1

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1: 334.012.64

Preißer Michael

DIE MASSGEBLICHKEIT DER HANDELSBILANZ FÜR DIE STEUERBILANZ

In diesem Fachartikel werden einige Prinzipien der Aufstellung der Handelsbilanz und der Steuerbilanz im deutschen Rechnungswesen beleuchtet. Insbesondere wird das Problem des Zusammenhangs zwischen den Bewertungsansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz untersucht. Es wurde begründet, dass die Ansätze in der Handelsbilanz grundsätzlich maßgeblich für die Ansätze in der Steuerbilanz sind (Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz). Soweit steuerliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte bestehen, dürfen diese für die Steuerbilanz unabhängig vom Ansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Schlüsselwörter: Handelsbilanz, Steuerbilanz, Bewertungswahlrechte in der Handels- und Steuerbilanz.

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

1. Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (HB) für die Steuerbilanz (StB)

Durch das Gesetz aus 2009 (BilMoG) wurde die die Vorschrift zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (HB) für die Steuerbilanz (StB) nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG grundlegend geändert.

Gem. § 5 Abs.1 S.1 EStG sind die Ansätze in der HB grundsätzlich maßgeblich für die Ansätze in der StB. Soweit die Vermögensgegenstände und Schulden in der HB nach den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zutreffend angesetzt wurden, sind sie unverändert in die StB zu übernehmen, wenn nicht ein anderer Ansatz im Rahmen der Ausübung eines **steuerlichen Wahlrechts** gewählt wird.

Soweit steuerliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte bestehen, dürfen diese für die StB unabhängig vom Ansatz in der HB ausgeübt werden (§5 Abs.1 S.1 EStG).

Beim Vorliegen von **übereinstimmenden Wahlrechten** im Handelsrecht und im Steuerrecht kann der Unternehmer das Wahlrecht in der HB und in der StB abweichend treffen (Beispiel: Wertpapiere sind gewillkürtes Betriebsvermögen und können unterschiedlich in HB/ StB angesetzt werden).

2.1. Der Grundsatzbeschluss des Bundesfinanzhofs vom 03.02.1969.

Zur Auswirkung des Massgeblichkeitsprinzips nach §5 Abs.1 S.1 EStG auf die einzelnen Bilanzierungsvorschriften des Handelsrechts wurden im Beschluss des BFH vom 03.02.1969 (BStBl II 1969, 291) folgende Grundregeln aufgestellt:

(1) Aktivierungs- und Passivierungsgebote nach Handelsrecht.

Sie führen auch in der StB zu einem Aktiv-/Passiv-Gebot.

(2) Aktivierungs- und Passivierungsverbote in der HB gelten auch für die StB.

(3) Bilanzierungswahlrechte nach Handelsrecht.

a) Aktivierungswahlrechte.

Wenn lt. Handelsrecht aktiviert werden **darf**, dann **muss** in der StB aktiviert werden (HB-Aktivierungswahlrechte führen zu einem StB-Aktivierungsgebot).

b) Passivierungswahlrechte.

HB-Passivierungswahlrechte führen zu einem StB-Passivierungsverbot.

(4) Bilanzierungswahlrechte nach Steuerrecht.

Steuerrechtliche Bilanzierungswahlrechte können unabhängig vom Ansatz in der HB ausgeübt werden (§5 Abs.1 S.1 EStG); so ist z.B. der Ausweis von gewillkürtem BV in der StB auch möglich, wenn kein Ausweis in der HB erfolgt.

(5) Bewertungswahlrechte nach Handelsrecht.

Die Maßgeblichkeit tritt hinter den Bewertungsvorbehalt des §5 Abs.6 EStG zurück. Bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten ist zu prüfen, ob die nach Handelsrecht möglichen Werte steuerlich zulässig sind. Wenn steuerlich ein Wert bindend vorgeschrieben ist, so ist er gem. §5 Abs.6 EStG auch dann in der StB anzusetzen, wenn in der HB ein anderer (handelsrechtlich zulässiger) Wert angesetzt wurde.

Beispiel 1: Spezialnormenvorbehalt gem. §5 Abs.6 EStG.

In der HB wurden die Warenvorräte nach der Fifo-Methode bewertet.

Lösung: Steuerlich ist von den handelsrechtlichen Verbrauchsfolgeunterstellungs-Verfahren gem. §6 Abs.1 Nr. 2a EStG nur die Lifo-Methode zulässig. Für die StB ist deshalb eine Abweichung von dem in der HB angesetzten Wert erforderlich.

(6) Bewertungswahlrechte nach Steuerrecht.

Sind nach §6 EStG oder anderen Vorschriften des Steuerrechts verschiedene Wertansätze möglich, so kann der Ansatz in der StB unabhängig von der HB gewählt werden (§5 Abs.1 S.1 EStG).

Beispiel 2: Die »neue« Maßgeblichkeit.

Der Unternehmer möchte ein angeschafftes Fahrzeug gem. § 7 Abs. 1 S. 6 EStG nach Maßgabe der Leistung abschreiben (= Leistungs - AfA).

Lösung: Der Unternehmer kann die Leistungs-AfA in der StB in Anspruch nehmen, ohne dass er diese AfA-Methode auch in der HB anwendet.

2.2. Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

Die Maßgeblichkeit der HB für die StB wird in folgenden Fällen durchbrochen:

A) Ein Ansatz in der HB verstößt gegen **zwingende** Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften des **Handelsrechts** bzw. gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; d.h. ein unrichtiger HB-Ansatz ist nicht bindend für die StB. In diesem Fall ist der Unternehmer gehalten, in der StB einen den steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften entsprechenden Bilanzansatz vorzunehmen.

Beispiel 3: Unrichtiger Ansatz in der HB.

Der Unternehmer hat in seiner HB die Herstellungskosten (HK) für einen Anbau an seinem Bürogebäude nicht aktiviert, sondern als Aufwand gebucht.

Lösung: Die Nichtaktivierung der HK für die Erweiterung des Gebäudes verstößt gegen §255 Abs.2 S.1 HGB. In der StB sind die Aufwendungen für die Herstellung des Anbaus als nachträgliche HK des Gebäudes zu aktivieren (BFH vom 09.05.1995, BStBl II 1996, 621).

B) Der konkrete Ansatz in der HB bzw. die HB-Bewertung entsprechen nicht den **steuerlichen** Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften.

Beispiel 4: Der niedrigere Stichtagswert bei vorübergehender Wertminderung.

In der Bilanz einer OHG wurden die hergestellten Fertigwaren mit einem unter den HK liegenden Wert (beizulegender Wert) gem. §253 Abs.4 S. 1 HGB angesetzt. Der Stichtagswert beruht auf einer nur vorübergehenden Wertminderung, ist aber kein Börsen- oder Marktwert.

Lösung: In der StB ist der niedrigere Teilwert nach §6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG nur zulässig, wenn er auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruht. Wegen dieser zwingenden steuerlichen Bewertungsvorschrift ist in der StB von dem (handelsrechtlich zulässigen) Wert der HB über die Vorschrift des §5 Abs.6 EStG abzuweichen und dort die HK anzusetzen.

2.3. Aufstellung einer abweichenden Steuerbilanz.

Der Spezialnormenvorbehalt gem. §5 Abs.6 EStG macht in zunehmendem Maß für steuerliche Zwecke die Abweichung von einzelnen Positionen der HB erforderlich. Das führt normalerweise dazu, eine gesonderte, von der HB abweichende StB aufzustellen.

In der abweichenden StB werden die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechenden HB-Positionen durch steuerlich zulässige Ansätze ersetzt. Das führt zu einem von der HB abweichenden (Eigen-) Kapital in der StB.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird das steuerliche Kapital anhand der in der StB ausgewiesenen Aktiva und Passiva errechnet und ausgewiesen.

Beispiel 5: Unterschiedliches Kapital in der HB und StB.

Ein Einzelunternehmen hat die HB per 31.12.01 mit einem Kapital à 120.000 E aufgestellt. In dieser HB wurden bei den Warenvorräten für schwer verkäufliche Waren pauschale Gängigkeitsabschläge von insgesamt 7.000 E vorgenommen und der Gesamtbestand mit einem Wert von 50.000 € aktiviert. Die Verkaufspreise hat der Unternehmer bisher nicht herabgesetzt.

Lösung: Nach dem Steuerrecht sind pauschale Gängigkeitsabschläge grundsätzlich nicht zulässig. Eine Teilwert-AfA bei schwer verkäuflichen Waren ist nur möglich, wenn der Unternehmer den Verkaufspreis herabsetzt (BFH vom 24.02.1994, BStBl II 1994, 514). Aus diesem Grund sind die Vorräte in der StB mit 57.000€ auszuweisen. Das Kapital in der StB beträgt demnach 127.000€.

2.4. Anpassung der Bilanzposten außerhalb der Bilanz.

Da die gesonderte StB nur als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung dient und wegen der Aufstellung einer HB keine außersteuerliche Verwendung findet, erscheint den meisten Unternehmern die Erstellung dieser zweiten Bilanz zu aufwendig. Dem kann Rechnung getragen werden, indem nur die HB aufgestellt und das Ergebnis dieser Bilanz für steuerliche Zwecke außerbilanziell korrigiert wird.

Die dargestellten Ansätze in der HB, die den steuerlichen Bilanzierungs- und/oder Bewertungsvorschriften nicht entsprechen, können auch außerhalb der Bilanz den steuerlichen Vorschriften angepasst werden (§60 Abs.2 EStDV). Das geschieht auf die Weise, dass das HB-Ergebnis um die Gewinnauswirkungen korrigiert wird, die sich aus den abweichenden steuerlichen Bilanzierungen ergeben. Dabei ist auch zu bedenken, dass die abweichenden steuerlichen Bilanzierungen wegen der Zweischneidigkeit der Bilanz (Bilanzidentität) stets Auswirkungen auf **zwei** Wirtschaftsjahre haben, es sei denn, die steuerlichen Korrekturen betreffen die Betriebseröffnungs- oder -schlussbilanz. Die für die Schlussbilanz eines Jahres festgestellten Gewinnabweichungen wirken sich durch die automatische Berichtigung der identischen Eröffnungsbilanz des Folgejahres auf den Gewinn dieses Jahres mit umgekehrtem Vorzeichen aus.

2.5. Zusammenfassung: Darstellung der Abweichungen für alle Unternehmensformen.

Die nachfolgenden Abweichungen der Ansätze in der StB von denen der HB gelten **für alle Unternehmensformen**

(Tabelle 1).

Tabelle 1

Die Abweichungen der Ansätze in der StB von den Ansätzen in der HB

Schematische Darstellung der Abweichungen		
Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Immaterielle VG	<u>Bilanzierung:</u> bei selbst geschaffenem Wert Aktivierungswahlrecht (§248 Abs.2 S. 1 HGB) Wertbeibehaltung bei entgeltlicherworbenem Firmenwert (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)	<u>Bilanzierung:</u> bei selbst geschaffenem Wert Aktivierungsverbot (§5 Abs.1 S.2 EStG) zwingend Wertaufholung, es sei denn, der Wert ist voraussichtlich von Dauer (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)
Abnutzbares Anlagevermögen (AV)	Für GWG (geringwertige WG) wird Vollabschreibungallgemein bejaht	Für GWG Vollabschreibung oder Poolbildung (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG)
Nicht abnutzbares AV	<u>Bewertung:</u> niedrigerer beizulegender Wert für Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (§253 Abs.3 S.4 HGB)	<u>Bewertung:</u> nicht zulässig (§6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG)
Umlaufvermögen	<u>Bewertung:</u> niedrigerer Börsen- oder Marktpreis, niedrigerer beizulegender Wert auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (§253 Abs.3 S.1 und 2 HGB)	<u>Bewertung:</u> nicht zulässig (§6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG)
	Vorräte dürfen nach dem Lifo- oder Fifo-Verfahren bewertet werden; Fremdwährungsforderungen werden mit dem Devisenkassamittelkurs vom Bilanzstichtag bewertet (§ 256a HGB)	Bewertung der Vorräte nur nach dem Lifo-Verfahren zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG); Fremdwährungsforderungen werdenmit dem Briefkurs vom Zugangstag, ggf. mit dem niedrigeren Briefkursvom Bilanztag (bei dauernder Wertminderung) bewertet
Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Kein Aktivierungswahlrecht für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen Aktivierungswahlrecht für das Damnum – Disagio (§250Abs.3 HGB)	Aktivierungspflicht nach § 5 Abs. 5S. 2 EStG Aktivierungspflicht nach § 5 Abs. 5Nr. 1 EStG i.V.m. BFH vom03.02.1969, BStBl II 1969, 291)
Verbindlichkeiten	<u>Bewertung:</u> Erfüllungsbetrag (§253 Abs.1 S.2 HGB) Fremdwährungsverbindlichkeiten: Bewertung mit dem Devisenkassamittelkurs vom Bilanzstichtag (§ 256a HGB)	<u>Bewertung:</u> Anschaffungskosten bei unverzinslichen Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit ab 12 Monaten mit 5,5% abgezinster Nennbetrag (§6 Abs.1 Nr. 3 S. 1 EStG) Fremdwährungsverbindlichkeiten:Bewertung mit dem Geldkurs vomZugangstag, ggf. mit dem höherenBriefkurs vom Bilanzstichtag (bei dauernder Werterhöhung)
Rückstellungen	Bilanzierung/Ansatz: Passivierungszwang (§249 Abs.1 HGB)	Bilanzierung/Ansatz: grundsätzlich Passivierungszwang (§5 Abs.1 S.1 EStG) mit folgenden Ausnahmen:
	-	• Rückstellung für bedingt rückzahlbare Zuwendungen: nur eingeschränkt zulässig (§5

Schematische Darstellung der Abweichungen		
Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
		Abs.2a EStG)
	-	• Rückstellung wegen Verletzung fremder Urheberrechte: nur eingeschränkt zulässig (§5 Abs.3 EStG)
	-	• Rückstellung für Jubiläums-zuwendungen: nur eingeschränkt zulässig (§5 Abs.4 EStG)
	-	• Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: nicht zulässig (§5 Abs.4a EStG)
	-	• Rückstellungen für Aufwendungen, die in späteren Jahren als AK/HK für ein Wirtschaftsgut zu aktivieren sind: nicht zulässig (§5 Abs.4b EStG)
		• Pensionsrückstellungen: nur zulässig , soweit die steuer-gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (§6a EStG)
Rückstellungen	<u>Bewertung:</u> Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag inkl. künftiger Preis- und Kostensteigerungen (§253 Abs.1 S.2 HGB)	<u>Bewertung:</u> Der nach den Wertverhältnissen vom Bilanzstichtag erforderliche Betrag ohne künftige Preis- oder Kostensteigerungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG) <u>Einschränkungen bei folgenden Rückstellungen:</u> • für gleichartige Verpflichtungen (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. a EStG) • für Sachleistungsverpflichtungen (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. b EStG) • für Verpflichtungen, mit deren Erfüllung künftige Vorteile verbunden sind (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. c EStG)
		wegen Verpflichtungen, für deren Entstehen der laufende Betrieb ursächlich ist (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. d EStG)
	Bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre. Pensionsrückstellungen dürfen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich aus einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.	Für Verpflichtungen Abzinsung mit 5,5% (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. e EStG) Pensionsrückstellungen sind nach den Regeln von § 6a EStG zu bewerten.

Die angeführten Abweichungen betreffen den ersten Abschnitt des Dritten Buches des HGB (§§238–263 HGB), der die Bilanzierungs und

Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute enthält. Die Darstellungen zur StB verstehen sich in Ergänzung zur HB.