

# HGB und Steuerbilanz im Vergleich

Synoptische Darstellung von Handels- und Steuerbilanzrecht

Bearbeitet von

Prof. Dr. Sven Hayn, Georg Graf Waldersee, Ute Benzel, Christiane Hold, Solvy Weigert, Christian Baur,  
Stephan Sperber, Petra Kraus, Dr. Meike Utzerath, Birte Wehmeyer

2., überarbeitete Auflage 2012. Buch. XIX, 188 S. Gebunden

ISBN 978 3 7910 3222 1

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Handels- und Vertriebsrecht > Handelsrecht,  
HGB, Handelsvertreterrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**

## 1 Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts bis heute

Im Jahr 1985 hat das Bilanzrecht mit dem Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) Einzug in das 3. Buch des HGB gehalten. Das BiRiLiG stellte seinerzeit eine wesentliche Reform des bisherigen Bilanzrechts dar, das zuvor in einer Vielzahl von Einzelgesetzen kodifiziert war. Mit dem Gesetz wurden die sog Bilanzrichtlinie (4. EG-RL vom 25. Juli 1978), die Konzernbilanzrichtlinie (7. EG-RL vom 13. Juni 1983) und die Abschlussprüferrichtlinie (8. EG-RL vom 10. April 1984) in nationales Recht umgesetzt. Mit diesen Richtlinien beabsichtigte die EU, die Rechnungslegung und Abschlussprüfung von Kapitalgesellschaften zu harmonisieren, wobei den einzelnen Mitgliedstaaten diverse Umsetzungswahlrechte gewährt wurden. Diese erschweren die Vergleichbarkeit von Abschlüssen innerhalb der EU. Seit dem Inkrafttreten des BiRiLiG gab es eine Vielzahl von Bilanzrechtsänderungen, die zu einer Anpassung des HGB geführt haben. Zum einen wurden Entwicklungen der europäischen Gesetzgebung und Rechtsprechung im nationalen Recht nachvollzogen (zB durch das KapCoRiLiG, BilReG, TUG), zum anderen gingen die Gesetzesänderungen auf die alleinige Initiative des deutschen Gesetzgebers zurück (zB KapAEG, KonTraG). Hervorzuheben ist hierbei insbesondere das im Jahr 2004 veröffentlichte Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG), das mit der Umsetzung der IAS-Verordnung die IFRS für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen verpflichtend eingeführt und zu einem Paradigmenwechsel in der Konzernrechnungslegung geführt hat.

Das in der IAS-Verordnung verankerte Mitgliedstaatenwahlrecht zur Einführung der IFRS für den Einzel- und Konzernabschluss nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen wurde durch den deutschen Gesetzgeber bewusst nicht ausgeübt. Er war der Auffassung, dass die IFRS der heterogenen Zwecksetzung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses – Information, Ausschüttungsbemessung, steuerliche Gewinnermittlung – nicht vollumfänglich gerecht würden. Das HGB wurde daher für den Einzelabschluss und den Konzernabschluss nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen beibehalten. Gleichzeitig wurde jedoch bereits in der Gesetzesbegründung zum BilReG die Modernisierung des HGB-Bilanzrechts angekündigt.

Der Grund hierfür war insbes die zunehmende Kritik an den Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen des HGB, die im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen teilweise unzeitgemäße Wahlrechte und Bewertungsmethoden aufwiesen. Eine Notwendigkeit zur Modernisierung des deutschen Bilanzrechts sah der Gesetzgeber insbesondere vor dem Hintergrund der Globalisierung sowie der Erweiterung des EU-Binnenmarktes, durch die sich auch der deutsche Mittelstand im internationalen Wettbewerb um kostengünstige Finanzierungen zunehmend der Forderung nach einer stärker informationsorientierten Rechnungslegung ausgesetzt sahen.

Mit der Modernisierung des deutschen Bilanzrechts wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass das HGB-Bilanzrecht auch zukünftig als eine dauerhafte und im Verhältnis zu den – vom deutschen Mittelstand weitgehend kritisierten – IFRS vollwertige, zugleich aber kostengünstigere und einfachere Alternative erhalten bleibt.

## 2 Die letzte große Reform des deutschen Bilanzrechts

### 2.1 Kernpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) wurde am 28. Mai 2009 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und stellt die umfangreichste Überarbeitung des Handelsbilanzrechts seit dem BiRiLiG dar. Die neuen Regelungen führten iW zu einer Änderung des 3. Buchs des HGB. Darüber hinaus wurden 29 weitere Bundesgesetze und -verordnungen geändert, darunter das EStG, das AktG und das GmbHG.

Im Vordergrund der Modernisierung stand die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Abschlusses durch eine maßvolle Annäherung an die IFRS; ohne indes deren

Übernahme insbes für den Einzelabschluss zu bezwecken. Dafür wurden Informationspflichten ausgeweitet und Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte gestrichen bzw geändert. Ferner sollte die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch die Abkehr von der umgekehrten Maßgeblichkeit und eine teilweise Abkoppelung vom Steuerrecht verbessert werden. Für kleine Unternehmen und Einzelkaufleute führte das Gesetz zu einer Erleichterung von handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten. Der Gesetzgeber hatte es sich insges zum Ziel gesetzt, die Regeln im Hinblick auf die Bedürfnisse des Mittelstands auszugestalten. Dazu wurden in Umsetzung der geänderten Vorschriften der Bilanzrichtlinie auch die Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften angehoben. Ungeachtet der umfangreichen Modernisierung blieb das HGB jedoch weiterhin die Grundlage für Ausschüttungsbemessung und steuerliche Gewinnermittlung. Durch das BilMoG behielten die zentralen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wie das Vorsichtsprinzip, das Realisationsprinzip und das Stichtagsprinzip grds ihre bisherige Bedeutung bei. Um dies zu gewährleisten, wurden Änderungen im Bereich von Ansatz und Bewertung, die zur Erfassung unrealisierter Gewinne führen, isd Gläubigerschutzes mit einer Ausschüttungs- bzw Abführungssperre belegt. Neben der Modernisierung wurden mit dem Gesetz auch zwei Rechtsakte der Europäischen Union umgesetzt: die sog Abänderungsrichtlinie sowie die Abschlussprüferrichtlinie. Aus erst genannter ergaben sich insbes neue Anforderungen zu Angaben hinsichtlich außerbilanzieller Geschäfte und Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen. Letztere betraf ua Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Angabepflichten zu Abschlussprüferhonoraren und die Verpflichtung zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen.

Im Hinblick auf die Rechnungslegung umfasst das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die folgenden wesentlichen Eckpfeiler:

1. Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
2. Aktivierungspflicht von derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten und Pflicht zur planmäßigen Abschreibung über die Nutzungsdauer im Einzel- und Konzernabschluss,
3. Eliminierung von Abschreibungswahlrechten,
4. Eliminierung steuerlicher Wertansätze in der Handelsbilanz,
5. Paradigmenwechsel bei der Bilanzierung von Rückstellungen,
6. Saldierungsgebot für Deckungsvermögen und Schulden, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen und ähnlichen langfristig fälligen Verpflichtungen dienen,
7. Bewertung von Deckungsvermögen zum beizulegenden Zeitwert,
8. Aktivierungswahlrecht eines Aktivüberhangs latenter Steuern unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen,
9. Kodifizierung von Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten,
10. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (sog special purpose entities),
11. Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode mit Erstkonsolidierung auf den Erwerbszeitpunkt und
12. Ausweitung der Angabepflichten, insbes in Bezug auf nahe stehende Personen und außerbilanzielle Geschäfte.

Diese Änderungen stellen in einigen Fällen Kompromisse dar. Der RefE und der RegE zum BilMoG sahen noch wesentlich weiter gehende Anpassungen vor. So war zunächst vorgesehen, für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine Aktivierungspflicht einzuführen. Auch aktive latente Steuern sollten ursprünglich verpflichtend angesetzt werden. Beide Vorschläge wurden von Seiten der Wirtschaftsverbände und weiterer Interessengruppen scharf kritisiert. Es wurde insbes in Bezug auf die latenten Steuern eine zu starke Belastung mittelgroßer Unternehmen befürchtet. Weiterhin hatte der Gesetzgeber vorgeschlagen, dass zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden sollten. Die iRd Kreditkrise aufgetretenen Zweifel an dieser Bewertungsmethode führten jedoch zu einer starken Ablehnung dieser Änderung. Letztlich wurde die Vorschrift auf Banken beschränkt.

## 2.2 Übergangsvorschriften zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und die Übergangsvorschriften der Änderungen des HGB durch das BilMoG sind in den Art 66 und 67 des 29. Abschnitts des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) geregelt.

Die Regelungen waren erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 begannen (Art 66 Abs 3 EGHGB). Für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 begannen, war eine vorzeitige Anwendung möglich, setzte aber voraus, dass die Änderungen vollständig angewandt wurden (Art 66 Abs 3 Satz 6 EGHGB). Die Vorschriften zur Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht (§§ 231a, 242 Abs 4 HGB) und die Anhebung der monetären Schwellenwerte (§§ 267 Abs 1 und 2, 293 Abs 1 HGB) waren bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 begannen. Die meisten Vorschriften aus der Umsetzung geänderter europäischer Richtlinien waren erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2008 begonnene Geschäftsjahr verpflichtend anzuwenden. Hierzu zählten insbesondere die geforderten Angaben zu außerbilanziellen Geschäften (§ 285 Nr 3 HGB) und sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr 3a HGB), zur Zugänglichmachung der Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG (§ 285 Nr 16 HGB), zum Abschlussprüferhonorar (§ 285 Nr 17 HGB) sowie zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (§ 285 Nr 21 HGB). Gleichzeitig traten auch die Regelungen zur Erläuterung von wesentlichen Merkmalen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (§ 289 Abs 5 HGB) sowie der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB) in Kraft.

Die Anwendung der neuen Vorschriften erfolgte grds retrospektiv. Eine Anpassung der Vorjahreswerte war nicht vorgesehen (Art 67 Abs 8 EGHGB). Die Umstellungseffekte waren dabei grds erfolgswirksam zu erfassen. Eine erfolgsneutrale Erfassung war nur in Ausnahmefällen vorgesehen. Der Ausweis erfolgte als außerordentlicher Ertrag oder außerordentlicher Aufwand (Art 67 Abs 7 EGHGB). Für Änderungen mit wesentlichen Auswirkungen auf die Ertragslage des Unternehmens, bspw durch die geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen, waren spezielle Übergangsvorschriften vorgesehen.

Aufgrund diverser Auslegungsfragen hat das IDW am 27. November 2009 zu Spezialfragen des Übergangs auf die neuen Vorschriften des HGB die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW RS HFA 28) veröffentlicht. Vor dem Hintergrund der Vorschriften des EGHGB und unter Berücksichtigung der Leitlinien des IDW galten für die Umstellung auf das BilMoG und die Beibehaltung der bisherigen Regelungen für Altsachverhalte die folgenden Übergangsregeln:

Inhalt	Übergangsregelung
Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte; Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer § 246 Abs 1 Satz 4	§ 253 HGB ist nur auf Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden, welche aus Erwerbsvorgängen resultieren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben (Art 66 Abs 3 Satz 2 EGHGB).
Sonderposten mit Rücklageanteil §§ 247 Abs 3, 273 HGB aF	Bildung letztmalig in dem vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr. Zeitlich unbefristetes Beibehaltungswahlrecht. Auf diese Sonderposten findet das HGB aF weiter Anwendung. Soweit von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art 66 Abs 5, Art 67 Abs 3 Satz 1 EGHGB).

Inhalt	Übergangsregelung
Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände §§ 248 Abs 2, 255 Abs 2a HGB	§§ 248 Abs 2, 255 Abs 2a HGB finden nur für selbst geschaffene Vermögensgegenstände Anwendung, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen (Art 66 Abs 3 Satz 1 EGHGB, Art 66 Abs 7 EGHGB).
Aufwandsrückstellungen § 249 Abs 1 Satz 3, Abs 2 HGB aF	Beibehaltung von Aufwandsrückstellungen, die in vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahren gebildet wurden (Wahlrecht). Teilweise Ausübung des Wahlrechts, dh Auswahl einzelner Aufwandsrückstellungen, möglich. Bisherige Vorschriften finden weiterhin Anwendung, dh stichtagsbezogen und ohne Abzinsung. Soweit vom Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die Auflösungsbeträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Dies gilt nicht für die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildeten Rückstellungen. Diese müssten erfolgswirksam aufgelöst werden (Art 66 Abs 5, Art 67 Abs 3 Sätze 1 und 2 EGHGB).
Rechnungsabgrenzungsposten § 250 Abs 1 Satz 2 HGB aF	Bildung letztmalig in dem vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr. Zeitlich unbefristetes Beibehaltungswahlrecht. Auf diese Rechnungsabgrenzungsposten findet das HGB aF weiter Anwendung. Soweit von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art 66 Abs 5 EGHGB, Art 67 Abs 3 Satz 1 EGHGB).
Pensionsrückstellungen § 253 Abs 2 HGB	Zuführungen, die sich aufgrund der geänderten Bewertung ergeben, dürfen bis zum 31. Dezember 2024 in Jahresraten angesammelt werden (Wahlrecht). Mindestansammlung: 1/15 des zuzuführenden Betrag pa. Eine schnellere Ansammlung ist zulässig. Im Fall einer sich ergebenden Auflösung können die im Übergangszeitpunkt bestehenden Wertansätze beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste. Soweit von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art 66 Abs 3 Satz 1, Art 67 Abs 1 EGHGB).
Steuerliche Abschreibungen; Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung §§ 253 Abs 4, 254, 279 Abs 2 HGB aF	Niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen, die auf Abschreibungen nach §§ 253 Abs 4, 254, 279 Abs 2 HGB aF beruhen, die in Geschäftsjahren vorgenommen wurden, die vor dem 1. Januar 2010 begonnen haben, können unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB aF beibehalten werden (Wahlrecht). Das Fortführungswahlrecht kann nur einmal umfassend ausgeübt werden. Soweit das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen wird, sind die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrück-

Inhalt	Übergangsregelung
	lagen einzustellen; dies gilt jedoch nicht für die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen (Art 67 Abs 4 Satz 1 und 2 EGHGB).
Herstellungskosten § 255 Abs 2 HGB	Die neue Vorschrift findet erstmals auf Herstellungsvorgänge Anwendung, die in dem ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahr begonnen wurden. Aus Herstellungsvorgängen, die vor dem betreffenden Geschäftsjahr begonnen wurden, ergeben sich keine Nachaktivierungen. Auch resultiert aus Aufwendungen iSd § 255 Abs 2 Satz 2 HGB, die nach Beginn des ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahrs anfallen, keine Aktivierungspflicht, wenn mit dem betreffenden Herstellungsvorgang schon vor dem Übergang auf das neue Recht begonnen wurde (Art 66 Abs 3 Satz 3 EGHGB).
Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs § 269 HGB aF	Sofern für ein vor dem 1. Januar 2010 beginnendes Geschäftsjahr eine Bilanzierungshilfe für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 Satz 1 HGB aF gebildet worden ist, darf diese fortgeführt werden. Bei Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts gilt für die Fortführung die bisherige Fassung des HGB weiter, dh, die Auflösung richtet sich nach § 282 HGB aF (Art 67 Abs 5 Satz 1 EGHGB).
Latente Steuern im Einzelabschluss § 274 HGB	Aufwendungen bzw Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 274 HGB sind unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art 66 Abs 3 Satz 1, Art 67 Abs 6 Satz 1 EGHGB).
Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung	Die §§ 301 Abs 1 Satz 2 und 3, Abs 2, 309 Abs 1 und 312 HGB finden erstmals auf Erwerbsvorgänge Anwendung, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben (Art 66 Abs 3 Satz 4 EGHGB ). Nach IDW RS HFA 28 Tz 62 gelten für einen Geschäfts- oder Firmenwert aus Kapitalkonsolidierung, der vor dem Übergang auf das neue Recht entstanden und am Umstellungsstichtag noch nicht vollständig abgeschrieben oder mit den Rücklagen verrechnet worden ist, die Rechte und Pflichten fort, die sich aus dem alten Recht ergeben. Für einen solchen Geschäfts- oder Firmenwert ist eine Neubewertung nicht zulässig. Die bisherige Behandlung ist fortzuführen. Eine Saldierung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen ist nach neuem Recht nicht mehr zulässig. Der unsaldierte Ausweis erstreckt sich auch auf Altfälle.

Inhalt	Übergangsregelung
Buchwertmethode	§ 301 Abs 1 Satz 2 HGB, der zukünftig ausschließlich die Neubewertungsmethode zulässt, ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die im nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahr erfolgen. Tochterunternehmen, die bisher nach der Buchwertmethode konsolidiert wurden, sind somit auch nach Inkrafttreten des § 301 Abs 1 Satz 2 HGB nach der Buchwertmethode zu konsolidieren (Art 66 Abs 3 Satz 4 EGHGB).
Interessenzusammenführungsmethode	§ 302 HGB aF ist letztmals auf Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2010 beginnen (Art 66 Abs 5 EGHGB). Die Streichung der Interessenzusammenführungsmethode hat nur Auswirkungen auf Erwerbsvorgänge, die in Geschäftsjahren erfolgen, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Die Fortführung dieser Methode in Altfällen ist erlaubt (Art 67 Abs 5 Satz 2 EGHGB).
Latente Steuern im Konzernabschluss § 306 HGB	Latente Steueraufwendungen und latente Steuererträge aus der erstmaligen Anwendung des Temporary-Konzepts iSd § 306 Satz 1 HGB sind unmittelbar erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen bzw in diese einzustellen (Art 67 Abs 6 Satz 1 EGHGB).
Kapitalanteilmethode im Rahmen der Equity-Bewertung	§ 312 HGB ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die im nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahr erfolgt sind. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, die bisher nach der Kapitalanteilmethode bewertet worden sind, dürfen auch nach Inkrafttreten des § 312 HGB nach dieser Methode bewertet werden (Art 66 Abs 3 Satz 4 EGHGB).

Um die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit umzusetzen, musste auch § 5 Abs 1 EStG angepasst werden. Korrespondierend wurden die sog handelsrechtlichen Öffnungsklauseln in §§ 247 Abs 3, 254, 273, 279 Abs 2, 280 Abs 2, 281 HGB aF, die den Jahresabschluss bislang für die steuerlichen Wertansätze öffneten, gestrichen. Diese Öffnungsklauseln waren letztmals auf Jahresabschlüsse für das vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art 66 Abs 5 EGHGB). Da für die Neuregelung des § 5 Abs 1 EStG keine gesonderte Übergangsregelung geschaffen wurde, galten diese bereits am Tag des Inkrafttretens des BilMoG im Jahre 2009. Bei streng wörtlicher Auslegung des Gesetzes entfiel damit aber auch bereits für 2009 die Rechtsgrundlage für die handelsrechtliche Bildung von Sonderposten nach § 273 HGB aF und steuerliche Abschreibungen nach § 279 Abs 2 HGB aF. Die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln liefen dann ins Leere. Nach Auffassung des IDW im RS HFA 28 sind die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln ungeachtet des Umstands einer fehlenden speziellen Übergangsregelung für § 5 Abs 1 Satz 2 EStG aF noch auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anwendbar, die vor dem 1. Januar 2010 beginnen. Auch die Beibehaltung eines im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Sonderpostens mit Rücklageanteil und die Fortführung rein steuerlich begründeter Abschreibungen (sog Altfälle) ist trotz des entgegenstehenden gesetzlichen Wortlauts möglich. Der Hauptfachausschuss begründet dies mit dem in Art 67 Abs 3 Satz 1 bzw Abs 4 EGHGB zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, der eigens für Sonderposten mit Rücklageanteil und steuerrechtliche Abschreibungen spezielle Übergangsvorschriften geschaffen hat (Art 67 Abs 3 und 4 EGHGB).



Kapitel 2:  
Die Verbindung von  
Handels- und Steuerrecht

## 1 Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die Steuerbilanz

Traditionell sind Handels- und Steuerbilanz in Deutschland seit weit über einhundert Jahren konzeptionell miteinander verknüpft. Dies resultiert aus dem in § 5 Abs 1 Satz 1 EStG verankerten Maßgeblichkeitsprinzip. Das Maßgeblichkeitsprinzip fordert, dass Gewerbetreibende im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs grds das Betriebsvermögen anzusetzen haben, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz soll zum einen die sachgerechte Maßgröße zur Bestimmung des disponiblen Einkommens liefern und zum anderen die steuerliche Gewinnermittlung vereinfachen. Durch das Prinzip der materiellen Maßgeblichkeit werden

- die normierten und die ungeschriebenen GoB über die formellen Anforderungen an die laufende Buchführung (soweit keine AO-Regelungen einschlägig sind, vgl §§ 143–147 AO),
- die GoB über die äußere Form des Jahresabschlusses und die Aufstellungsfristen sowie
- der materielle Inhalt des Jahresabschlusses

ins Einkommensteuerrecht übernommen. Die Übernahme des materiellen Inhalts umfasst dabei sowohl Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften, als auch die allgemeinen GoB gemäß § 238 Abs 1 und § 243 Abs 1 HGB.

Aufgrund der Maßgeblichkeit der Ansatzvorschriften, ist – soweit keine einkommensteuerliche Ansatznorm greift – in der Steuerbilanz zu aktivieren, was handelsrechtlich aktiviert werden muss. Gleiches gilt im Grundsatz für die Passivseite der Bilanz. Korrespondierend besteht auch für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungsverbote die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz. Demnach gilt zB das Ansatzverbot des § 248 Abs 1 Nr 1 HGB für → *Aufwendungen für die Unternehmensgründung* (Kapitel 4) sowie das Passivierungsverbot des § 249 Abs 2 Satz 1 HGB für andere Rückstellungen auch für die Steuerbilanz.

Ob auch handelsrechtliche Ansatzwahlrechte steuermaßgeblich sind, ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen. Nach herrschender Meinung in der Literatur sowie den Rechtsprechungsgrundsätzen des Großen Senats des BFH wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz jedoch eher restriktiv ausgelegt, so dass handelsrechtliche Wahlrechte idR nicht als maßgeblich angesehen werden. Diese Auffassung hat auch das BMF mit Schreiben vom 12. März 2010 bestätigt. Vorausgesetzt, die getätigten Aufwendungen führen zur Schaffung eines Wirtschaftsguts oder stellen einen Rechnungsabgrenzungsposten iSv § 5 Abs 5 EStG dar, münden handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte in einem steuerlichen Aktivierungsgebot. Im Gegensatz dazu führen Ansatzwahlrechte auf der Passivseite der Handelsbilanz zu einem Passivierungsverbot in der Steuerbilanz. Diese Maßgeblichkeitsgrundsätze gelten jedoch nur sofern diesen nicht steuerrechtliche Einzelregelungen entgegenstehen. So führt zB die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände gem § 248 Abs 2 Satz 1 HGB aufgrund des expliziten Ansatzverbots des § 5 Abs 2 EStG nicht zu einer Aktivierung unentgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz.

Trotz der grds Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz stellt die Einheitsbilanz gleichwohl eher einen Ausnahmefall dar. Die Übereinstimmung von Handels- und Steuerbilanz ist aufgrund primär fiskalisch getriebener Regelungen stark eingeschränkt. Das zwischenzeitlich ausgehöhlte Prinzip der Maßgeblichkeit zeigt sich insbes in den steuerrechtlichen Sonderregelungen des § 5 Abs 2a bis 4b EStG. Hiernach sind bspw Verpflichtungen oder Rückstellungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder die Gewinne angefallen sind (§ 5 Abs 2a EStG). Als weitere steuerspezifische Regelungen sind va Einschränkungen beim Ansatz von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs 4 EStG) zu nennen, sowie das Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz (§ 5 Abs 4a EStG), die im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 umgesetzte Einschränkung von Teilwertabschreibungen (in der Steuerbilanz auch im Umlaufvermögen nur noch bei dauernder Wertminderung zulässig), das (rechtsform-

unabhängige) Zuschreibungsgebot, das Abzinsungsgebot von unverzinslichen Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie die Einschränkungen bei der Rückstellungsbildung. Ebenso gehen die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG den Bewertungsgrundsätzen des HGB vor. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz werden zudem auch durch einige Verwaltungsanweisungen begründet, etwa hinsichtlich der Anpassung an veränderte biometrische Berechnungsgrundlagen bei den Pensionsrückstellungen sowie der bilanziellen Behandlung der Altersteilzeit.

Aufgrund des Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz haben Steuerpflichtige entweder eine Überleitungsrechnung gem § 60 Abs 2 EStDV mit den steuerlichen Abweichungen von der Handelsbilanz oder eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen.

Mit Einführung der elektronischen Bilanz (E-Bilanz) ist ab dem 1. Januar 2013 die Steuerbilanz gemäß § 5b EStG elektronisch und unter Beachtung der regelmäßig aktualisierten Taxonomie (BMF mit Schreiben vom 28. September 2011; aktuelle Version 5.1 vom 5. Juni 2012) einzureichen.

Keinerlei Bedeutung kommt dem Maßgeblichkeitsprinzip dagegen im Bereich des UmwStG zu. Für Zwecke des UmwStG wurde die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Rahmen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG vom 7. Dezember 2006) abgeschafft.

## 2 Umgekehrte Maßgeblichkeit

Eine Umkehrung der Maßgeblichkeit liegt vor, wenn das Steuerrecht die Inanspruchnahme einer steuerlichen Bilanzierungsvergünstigung davon abhängig macht, dass eine entspr Bilanzierung in der Handelsbilanz vorgenommen wird. Bis zur Einführung des BilMoG waren steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung »in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz« auszuüben (§ 5 Abs 1 Satz 2 EStG aF). Der einkommensteuerliche Ansatz nach Wahlrechtsausübung musste daher mit dem Ansatz und der Bewertung in der Handelsbilanz übereinstimmen. Um die steuerlich zulässigen Wertansätze in der Handelsbilanz zu ermöglichen, hielt das HGB mit den §§ 247 Abs 3, 254 HGB aF sowie §§ 273, 279 HGB aF handelsrechtliche Öffnungsklauseln vor.

Die Öffnungsklauseln ermöglichten sowohl den handelsrechtlichen Ansatz nicht GoB-konformer Werte (zB bei Wahlrechtsausübung nach § 6b EStG oder bei Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen) als auch den Ansatz GoB-konformer Wahlrechte (zB bei der Wahl der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens). Auf der anderen Seite galten handelsrechtliche Bewertungswahlrechte nur soweit, wie sich die handelsrechtliche Bewertung innerhalb des steuerrechtlichen Bewertungsrahmens bewegt (Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs 6 EStG). Nicht maßgebend war daher der Ansatz eines Vermögenswerts zu Herstellungskosten, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen (§ 6 Abs 1 EStG, R6.3 EStR). Gleiches galt für den Fall, dass § 7 EStG eine spezielle Abschreibungsmethode vorsieht. Aufgrund des Bewertungsvorbehalts des § 5 Abs 6 EStG waren die steuerlichen Regelungen in diesen Fällen vorrangig.

## 3 Steuerbilanz im Wandel – Die Auswirkungen des BilMoG

Die HGB-Bilanz bleibt auch nach dem BilMoG grds im Rahmen der Maßgeblichkeit die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung. Das BilMoG schafft jedoch die bisherige umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz nach § 5 Abs 1 Satz 2 EStG aF ab. Mit der Einführung des BilMoG können steuerliche Wahlrechte auch dann ausgeübt werden, wenn ein entspr Ausweis in der Handelsbilanz nicht erfolgt (§ 5 Abs 1 Satz 1 EStG).