

IFSt

SCHRIFT NR. **474**  
Berlin, Juli 2011

**Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem  
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**  
– Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung  
und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip –

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitierhinweis:**

Scheffler, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift Nr. 474 (2011)

ISBN 978-3-89737-005-0

15,00 € inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.fachverlag-shop.de/ifst](http://www.fachverlag-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachverlag.de](mailto:kundenservice@fachverlag.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **474**  
Berlin, Juli 2011

**Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem  
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz  
– Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung  
und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip –**

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre, an der  
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die IFSt-Schrift Nr. 474:

**Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip –**

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat die Diskussion über die Auslegung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz einen neuen Höhepunkt erreicht. In dieser Schrift wird der Versuch unternommen, die Auswirkungen des BilMoG auf das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung systematisch herauszuarbeiten. Ausgangspunkt der Analysen bildet die Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips durch die Finanzverwaltung. Die wichtigsten Geschäftsvorfälle werden danach unterteilt, ob die Maßgeblichkeit (noch) gilt, ob es zu einer Einschränkung oder Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommt oder ob keine Maßgeblichkeit (mehr) besteht.

Die fehlenden Leitlinien im steuerlichen Gewinnermittlungsrecht werden in einer Gesamtschau deutlich. So stellt die generelle Abzinsung mehrjähriger Rückstellungen in der Steuerbilanz bei gleichzeitigem Festhalten am Stichtagsprinzip allein mit Blick auf bewertungsrelevante Preis- und Kostenelemente eine widersprüchliche Bewertung dar und führt zu einer systematischen Unterbewertung von Rückstellungen. Auf der Aktivseite der Bilanz käme es nach dem von der Finanzverwaltung bei Ermittlung der Herstellungskosten vollzogenen Übergang zu einem uneingeschränkten Vollkostenansatz hingegen oftmals zu Überbewertungen. Die nur begrenzt mögliche Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht führt schließlich zur Forderung einer uneingeschränkten Berücksichtigung des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht.

Nach hier vertretener Auffassung sollte das Maßgeblichkeitsprinzip mittelfristig aufgegeben werden. Es wird ein eigenständiges Steuerbilanzrecht vorgeschlagen, das sich weitgehend an den „traditionellen“ Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere dem Nebeneinander von Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip, orientiert und das dem Grundsatz der Objektivierung eine hohe Bedeutung einräumt.

Mit freundlicher Empfehlung  
INSTITUT FINANZEN UND STEUERN  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im August 2011

# Inhaltsverzeichnis

<b>I. Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. . . . .</b>	<b>7</b>
1. Interpretation durch die Finanzverwaltung . . . . .	7
2. Überblick über die möglichen Fallkonstellationen . . . . .	12
3. Verbindliche Regelung für die Handelsbilanz . . . . .	18
4. Wahlrecht für die Handelsbilanz . . . . .	23
5. Ermessensspielraum für die Handelsbilanz . . . . .	26
6. Für die Handelsbilanz keine vergleichbare Regelung. . . . .	29
<b>II. Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. . . . .</b>	<b>32</b>
1. Bilanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern. . . . .	32
2. Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . . .	33
3. Planmäßige Abschreibungen (AfA) . . . . .	36
4. Teilwertabschreibungen . . . . .	39
5. Rückstellungen . . . . .	42
a. Aufwandsrückstellungen . . . . .	42
b. Bilanzierung von Schuldrückstellungen. . . . .	43
c. Bewertung von Schuldrückstellungen . . . . .	46
6. Überhöhte Abschreibungen, steuerfreie Rücklagen und Wahlrechte nach dem Umwandlungssteuergesetz . . . . .	48
7. Rechnungsabgrenzungsposten. . . . .	50
8. Bewertungsvereinfachungen . . . . .	50
9. Kurzauswertung . . . . .	52
<b>III. Möglichkeiten und Grenzen einer „Einheitsbilanz“ . . . . .</b>	<b>53</b>
1. Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz. . . . .	54
2. Nicht vermeidbare Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. . . . .	57
3. Trotz unterschiedlicher Regelungen Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz erreichbar . . . . .	61
4. Konsequenzen für die Rechnungslegungspolitik. . . . .	64

<b>IV. Alternativen für die steuerliche Gewinnermittlung bei</b>	
<b>Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips</b> .....	68
1. Hypothese: Maßgeblichkeitsprinzip wird mittelfristig aufgegeben	69
2. Notwendigkeit einer Leitlinie .....	73
3. Entscheidungsneutrale Gewinnermittlung .....	76
a. Entscheidungsfixe Besteuerung .....	77
b. Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns .....	77
c. Cashflow-Besteuerung .....	79
d. Sparsbereinigte Einkommensteuer .....	81
e. Zinsbereinigte Einkommensteuer .....	82
4. Eigenständiges Steuerbilanzrecht .....	83
a. Bedeutung von Konventionen .....	83
b. Beibehaltung der „traditionellen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .....	85
c. Stärkere Objektivierung der Gewinnermittlung – Ansatz von Steuererleichterungen außerhalb der Bemessungsgrundlage .	88
d. Auswirkungen des Vorschlags .....	91

# I. Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

## 1. Interpretation durch die Finanzverwaltung

Ein wesentliches Merkmal der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ist, dass über das Maßgeblichkeitsprinzip die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in das Ertragsteuerrecht übertragen werden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bilden nicht nur die Grundlage für die handelsrechtliche Rechnungslegung, sondern gleichzeitig den Rahmen für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die in der Handelsbilanz getroffenen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen gelten prinzipiell auch für die Steuerbilanz. Die grundsätzliche Übereinstimmung zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz führt zu einer Reduzierung der Arbeitsbelastung, da mit Erfüllung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsverpflichtungen gleichzeitig die steuerrechtlichen Buchführungspflichten erfüllt sind.

Bei Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer zum Ende des 19. Jahrhunderts bestanden noch keine konkreten Vorstellungen, wie der steuerliche Gewinn zu ermitteln ist. Die Anknüpfung an die handelsrechtliche Rechnungslegung beruht auf der Idee, dass ein Gewinn, den der Kaufmann als ausschüttungsfähig ansieht, auch als Grundlage für die Besteuerung herangezogen werden kann. Über das Maßgeblichkeitsprinzip wird der Staat als gleichberechtigter (stiller) Teilhaber angesehen, dessen Recht auf Beteiligung am Gewinn des Unternehmens über die Ertragsteuern auf die gleiche Stufe gestellt wird wie die Ausschüttungsansprüche bzw. Entnahmerechte der Anteilseigner („Teilhabergedanke“).<sup>1</sup>

Als weiteres Argument zugunsten des Maßgeblichkeitsprinzips wird angeführt, dass durch die Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage geltenden Regeln weitgehend vorgegeben sind, sodass die Steuerpflichtigen vor einer extensiven Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen geschützt sind.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. insbesondere *Döllerer*, BB 1971, 1333 (1334); *Moxter*, BB 1997, 195 (195).

<sup>2</sup> Vgl. z.B. *Mellwig*, BFuP 1989, 159 (163).

---

Das Maßgeblichkeitsprinzip knüpft an den handelsrechtlichen Einzelabschluss an, der nach den im Handelsgesetzbuch vorgegebenen Regeln aufgestellt wird. Unter dem Begriff „Handelsbilanz“ wird in diesem Zusammenhang der HGB-Einzelabschluss verstanden. Beim (handelsrechtlichen) Konzernabschluss handelt es sich um ein Informationsinstrument, mit dem rechtlich keine Zahlungsverpflichtungen verbunden sind. Eine Konzernsteuerbilanz wird nicht aufgestellt. Die Bildung von Konzernen wird ertragsteuerlich durch die (körperschaft- und gewerbsteuerliche) Organschaft (§§ 14-19 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) berücksichtigt.<sup>3</sup>

Ausgangspunkt des Maßgeblichkeitsprinzips bildet § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG. Diese Vorschrift sieht vor, dass Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch einen Betriebsvermögensvergleich ermitteln, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen haben, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Für gewerblich tätige Steuerpflichtige, die aufgrund von handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind (§§ 140, 141 AO) oder die freiwillig eine Buchführung einrichten, bildet folglich die Handelsbilanz (der HGB-Einzelabschluss) die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung.

Die Interpretation des § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG ist nicht eindeutig. Für die Auslegung dieser Vorschrift sind prinzipiell zwei Positionen denkbar:

- Die materielle Maßgeblichkeit ist erfüllt, wenn die Steuerbilanzansätze mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften abstrakt vereinbar sind. Es wird auf die Vereinbarkeit mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als solches abgestellt, nicht auf den konkreten Wertansatz. Nach der materiellen Maßgeblichkeit dürfen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in den beiden Rechnungslegungsinstrumenten in unterschiedlicher Weise ausgeübt werden. Handels- und Steuerbilanz können übereinstimmen, sie müssen es aber nicht. Nach der materiellen Maßgeblichkeit wird die steuerliche Gewinnermittlung nur in dem Umfang durch handelsrechtliche Regelungen eingeschränkt, als die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den Rahmen darstellen, innerhalb dessen die Steuerbilanz (eigenständig) gestaltet werden kann.

---

<sup>3</sup> Zur körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft s. IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011); Müller/Stöcker, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, 37-254; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Aufl. 2009, 452-483.

- Die formelle Maßgeblichkeit stellt zwischen der Handels- und Steuerbilanz eine deutlich engere Verknüpfung her als die materielle Maßgeblichkeit. Nach der formellen Maßgeblichkeit gelten in der Handels- und Steuerbilanz nicht nur die gleichen Rahmenbedingungen, vielmehr ist der in der Handelsbilanz enthaltene konkrete Wert in die Steuerbilanz zu übernehmen. Handels- und Steuerbilanz stimmen grundsätzlich überein. Abweichungen können sich nur ergeben, wenn eine steuerrechtliche Vorschrift ausdrücklich eine abweichende Vorgehensweise vorschreibt.

§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG sieht vor, dass der handelsrechtliche Wertansatz nicht übernommen werden muss, wenn im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein davon abweichender Ansatz gewählt wird. Die Finanzverwaltung interpretiert diese durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz<sup>4</sup> neugefasste Vorschrift im Sinne einer materiellen Maßgeblichkeit. Diese Aussage wird zwar nicht explizit formuliert. Sie leitet sich allerdings implizit daraus ab, dass in dem BMF-Schreiben zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ausgeführt wird, dass Wahlrechte, die sich aus einer steuerlichen Regelung ergeben, unabhängig von der Vorgehensweise im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgeübt werden können.<sup>5</sup> Diese Ausnahme von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung generell, nicht nur für die Regelungen, die einen speziellen steuerlichen Hintergrund aufweisen (Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge und steuerfreie Rücklagen sowie im Umwandlungssteuergesetz enthaltene Wahlrechte). Der Umfang der in der Steuerbilanz eigenständig auszuübenden Wahlrechte geht sehr weit, weil sich steuerliche Wahlrechte nicht nur aus dem Gesetz (insbesondere Einkommensteuergesetz) ergeben können, sondern nach der Auffassung der Finanz-

---

<sup>4</sup> Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.5.2009, BGBl. I, 1102.

<sup>5</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 4, 13, 16.

---

verwaltung auch aus Verwaltungsvorschriften, wie Richtlinien (insbesondere Einkommensteuer-Richtlinien) und BMF-Schreiben.<sup>6</sup>

Nach Auffassung der Finanzverwaltung lässt sich der Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips nach der Änderung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wie folgt beschreiben:<sup>7</sup>

Der Handelsbilanzansatz ist für die steuerliche Gewinnermittlung dem Grunde und der Höhe nach zu übernehmen, außer	§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG
– es besteht eine steuerliche Regelung, die für die Bilanzierung oder die Bewertung eine abweichende Regelung vorsieht,	spezielle steuerliche Norm geht vor
oder	
– in der Handelsbilanz besteht ein Bilanzierungswahlrecht und im Steuerrecht ist keine Regelung vorgesehen	Einschränkung der Maßgeblichkeit durch die Rechtsprechung
oder	
– für die Steuerbilanz besteht nach dem Gesetz oder nach einer Verwaltungsanweisung ein Wahlrecht und dieses steuerliche Wahlrecht wird so ausgeübt, dass der Wert in der Steuerbilanz vom in der Handelsbilanz angesetzten Wert abweicht.	§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG

Abb. 1: Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips

---

<sup>6</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 12-18. Diese Interpretation ist nicht unumstritten. Zur Kritik z.B. *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570; *Günter*, Stbg 2009, 395 (396); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 (535); *Hoffmann*, StuB 2009, 787; *Hoffmann*, StuB 2010, 209 (210); *Lutz*, GmbHR 2010, 505; *Scheffler*, StuB 2009, 836; *Schenke/Risse*, DB 2009, 1957; *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402. Grundsätzlich wie die Finanzverwaltung z.B. *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (387); *Grützner*, StuB 2009, 481; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (929); *Kirsch*, DStZ 2008, 561 (564); *Stobbe*, DStR 2008, 2432 (2433); *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031 (2034).

<sup>7</sup> Im Abschnitt I. werden die Auswirkungen dargestellt, die sich aus der Art und Weise der Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips durch die Finanzverwaltung ergeben. Eine Beurteilung dieser Auffassung erfolgt im Abschnitt II.

In diesem Beitrag wird von einer Maßgeblichkeit gesprochen, wenn bei dem betrachteten Sachverhalt für die steuerliche Gewinnermittlung der Wertansatz aus der Handelsbilanz zu übernehmen ist. Insoweit stimmen Handels- und Steuerbilanz überein. Bei den Ausnahmen von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist danach zu differenzieren, inwieweit Bilanzierung und Bewertung in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung übereinstimmen können bzw. voneinander abweichen müssen. In diesem Beitrag wird folgende Dreiteilung vorgenommen:

- Zu einer *Einschränkung* der *Maßgeblichkeit* kommt es, wenn nach den handelsrechtlichen Regelungen aufgrund von Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechten oder aufgrund von Ermessensspielräumen mehrere Ansätze zulässig sind und in der Steuerbilanz ein bestimmter Wert vorge-schrieben ist.<sup>8</sup> Es liegt insofern eine Einschränkung der Maßgeblichkeit vor, als Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen können, sie müssen es aber nicht.
- Eine *Durchbrechung* der *Maßgeblichkeit* ist dadurch gekennzeichnet, dass eine steuerrechtliche Norm einen Ansatz erfordert, der mit keiner handelsrechtlichen Regelung vereinbar ist. Bei einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit weichen Handels- und Steuerbilanz zwingend voneinander ab. Zu einer Abweichung zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz kommt es auch dann, wenn für die Besteuerung von Unternehmen spezifische Regelungen bestehen, um die für Einzelunternehmen sowie für Personen- und Kapitalgesellschaften jeweils gewünschte Besteuerungskonzeption umzusetzen, um bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte den betrieblichen Bereich von der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen abzugrenzen sowie um bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Für die in diesem Bereich geltenden steuerlichen Vorschriften bestehen handelsrechtlich keine vergleichbaren Regelungen. Die Durchbrechung der Maßgeblichkeit beruht darauf, dass für die Handels- und Steuerbilanz unterschiedliche konzeptionelle Ansätze verfolgt werden und im Rahmen der

---

<sup>8</sup> Unter Ermessensspielraum wird in dieser Schrift die Situation verstanden, in der die bilanzrechtliche Behandlung eines Sachverhalts nicht eindeutig definiert ist. Ermessensspielräume bestehen insbesondere dann, wenn im Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden oder wenn Meinungsverschiedenheiten über die Interpretation einer gesetzlichen Vorschrift bestehen. Insoweit unterscheidet sich diese Begriffsabgrenzung von Fällen, in denen die Finanzverwaltung ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln (§§ 5 AO, 102 FGO).

---

steuerlichen Gewinnermittlung die jeweiligen steuerlichen Regelungen den handelsrechtlichen Vorschriften vorgehen.<sup>9</sup>

- *Steuerliche Wahlrechte* können bei Aufstellung der Steuerbilanz eigenständig ausgeübt werden. Die handelsrechtliche Behandlung dieses Sachverhaltes ist insoweit für die steuerliche Gewinnermittlung nicht bindend. Bei diesen Geschäftsvorgängen besteht keine Maßgeblichkeit. In Abhängigkeit davon, wie das Wahlrecht bei der Aufstellung der Steuerbilanz ausgeübt wird, können die beiden Bilanzen den gleichen Wert aufweisen, sie müssen es aber nicht.

Der Unterschied zwischen der ersten und der dritten Fallgruppe besteht darin, dass bei der ersten Fallgruppe die handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten weiter gehen als in der Steuerbilanz (Einschränkung der Maßgeblichkeit), während bei der dritten Fallgruppe sich die Wahlrechte aus steuerlichen Regelungen ergeben, die seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz unabhängig von der Vorgehensweise im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung ausgeübt werden können, d.h. in diesem Bereich sind die Gestaltungsspielräume des Bilanzierenden in der Steuerbilanz größer als in der Handelsbilanz (Wahlrechtsausübung ohne Bindung an die Maßgeblichkeit).

## 2. Überblick über die möglichen Fallkonstellationen

Die Konsequenzen des Maßgeblichkeitsprinzips für einen konkreten Geschäftsvorgang hängen von der Ausgestaltung der für die Handelsbilanz und die Steuerbilanz formulierten gesetzlichen Normen ab.<sup>10</sup>

- Die handelsrechtlichen Regelungen kennen entweder zwingende Vorschriften (Pflicht, Verbot), Wahlrechte oder Ermessensspielräume.
- Im Bilanzsteuerrecht besteht entweder keine eigene Norm oder in das Steuerrecht sind spezielle Regelungen aufgenommen worden. Das Steuerrecht kann entweder eine zwingende Vorgehensweise (Pflicht oder Verbot) vorsehen oder ein Wahlrecht gewähren. Darüber hinaus gibt es auch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung Ermessensspielräume.

---

<sup>9</sup> Zum Teil erfolgen die Korrekturen allerdings außerhalb der Bilanz (so z.B. bei steuerfreien Betriebseinnahmen oder nichtabziehbaren Betriebsausgaben).

<sup>10</sup> Zu dieser Einteilung s. z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 22-37.

Zusätzlich bestehen außerhalb des Bilanzsteuerrechts Regelungen, die auf die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte zurückwirken. Bei diesen Vorschriften handelt es sich im Regelfall um verbindlich anzuwendende Normen.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige spezielle steuerliche Wahlrechte in Anspruch nehmen, die in erster Linie der Förderung von Investitionen sowie der Vermeidung einer Behinderung von unternehmerischen Umstrukturierungen dienen. Diesen auf steuerpolitischen Überlegungen beruhenden Wahlrechten stehen seit der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine vergleichbaren handelsrechtlichen Vorschriften mehr gegenüber. Die Übernahme des niedrigeren steuerlichen Werts (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB a.F.) bzw. von steuerfreien Rücklagen (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F.) in die Handelsbilanz ist nicht mehr zulässig.

Aus den verschiedenen Kombinationen lassen sich insgesamt zehn Fälle bilden. Folgt man der Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG, wie sie von der Finanzverwaltung vorgenommen wurde, ergeben sich folgende Auswirkungen:

<b>Fall</b>	<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips</b>	<b>Form der Maßgeblichkeit</b>
1	verbindliche Regelung	keine Regelung	Wert aus der Handelsbilanz ist in die Steuerbilanz zu übernehmen (§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).	Maßgeblichkeit
2	verbindliche Regelung	verbindliche Regelung	Fall 2a: Übereinstimmende verbindliche Regelung: Handelsbilanz und Steuerbilanz stimmen überein	Maßgeblichkeit (deklaratorisch)
			Fall 2b: Abweichende verbindliche Regelung: Für die Steuerbilanz ist die steuerliche Regelung verbindlich, d.h. Handelsbilanz und Steuerbilanz weichen voneinander ab.	Einschränkung oder Durchbrechung der Maßgeblichkeit

<b>Fall</b>	<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips</b>	<b>Form der Maßgeblichkeit</b>
3	verbindliche Regelung	Wahlrecht	Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig von der handelsrechtlichen Regelung ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG): Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen.	keine Maßgeblichkeit
4	Wahlrecht	verbindliche Regelung	Für die Steuerbilanz ist die steuerliche Regelung verbindlich: Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen (§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).	Einschränkung der Maßgeblichkeit
5	Wahlrecht	keine Regelung	Bilanzierung: Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte werden steuerlich zur Aktivierungspflicht und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte werden steuerlich zum Passivierungsverbot, d.h. Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen.	Einschränkung der Maßgeblichkeit

<b>Fall</b>	<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips</b>	<b>Form der Maßgeblichkeit</b>
			Bewertung: Übernahme des handelsrechtlichen Werts in die Steuerbilanz, d.h. Handelsbilanz und Steuerbilanz stimmen überein.	Maßgeblichkeit
6	Wahlrecht	Wahlrecht	Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig von der handelsrechtlichen Regelung ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG): Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen	keine Maßgeblichkeit
7	Ermessensspielraum	keine Regelung	Wert aus der Handelsbilanz ist in die Steuerbilanz zu übernehmen (§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).	Maßgeblichkeit
8	Ermessensspielraum	Ermessensspielraum	Fall 8a: Ermessensspielraum stimmt überein: Handelsbilanz und Steuerbilanz stimmen überein.  Fall 8b: Handelsrechtlicher Ermessensspielraum geht weiter als der im Steuerrecht zulässige Rahmen (im Steuerrecht u.U. verbindliche Regelung): Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen.	Maßgeblichkeit  Einschränkung der Maßgeblichkeit

<b>Fall</b>	<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips</b>	<b>Form der Maßgeblichkeit</b>
9	keine vergleichbare Regelung	spezieller steuerlicher Grundsatz (verbindliche Regelung)	Die spezielle steuerliche Regelung ist anzuwenden (insbesondere Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, Abgrenzung des betrieblichen Bereichs von der privaten Sphäre, Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung).	konzeptionelle Abweichung (Durchbrechung der Maßgeblichkeit)
10	keine vergleichbare Regelung	spezielles steuerliches Wahlrecht	Ziel: Förderung von Investitionen sowie Vermeidung einer Behinderung von unternehmerischen Umstrukturierungen (Lenkungs Zweck); das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig von der handelsrechtlichen Rechnungslegung ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG); Handelsbilanz und Steuerbilanz können, müssen aber nicht übereinstimmen.	keine Maßgeblichkeit

Tab. 1: Grundsätzliche Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips

Die Auswirkungen der in der Tab. 1 zusammengefassten Aussagen auf die einzelnen Geschäftsvorfälle werden in den folgenden Unterabschnitten stichwortartig vorgestellt. Grundlage für diesen Überblick bildet die von der Finanzverwaltung vorgenommene Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips

im Anschluss an die Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.<sup>11</sup>

Bei den einzelnen Geschäftsvorfällen wird zusätzlich angegeben, welche Auswirkungen sich auf die Steuerabgrenzung ergeben. Zu aktiven latenten Steuern kommt es, wenn auf der Aktivseite der Wert in der Handelsbilanz niedriger ist als in der Steuerbilanz oder wenn Passiva in der Handelsbilanz höher bewertet werden als im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung.<sup>12</sup> Umgekehrt entstehen passive latente Steuern, wenn Aktiva nach handelsrechtlichen Vorschriften höher bewertet werden als nach steuerrechtlichen Vorgaben oder wenn auf der Passivseite in der Handelsbilanz ein niedrigerer Wert angesetzt wird als in der Steuerbilanz (§ 274 HGB):<sup>13</sup>

	<b>Aktiva</b>	<b>Passiva</b>
aktive latente Steuern	Handelsbilanz < Steuerbilanz	Handelsbilanz > Steuerbilanz
passive latente Steuern	Handelsbilanz > Steuerbilanz	Handelsbilanz < Steuerbilanz

Abb. 2: Allgemeine Ursachen für latente Steuern

Beim Vergleich zwischen Handels- und Steuerbilanz wird auf die einzelnen Ansatz- und Bewertungsregelungen getrennt eingegangen. Durch die getrennte Beurteilung der verschiedenen Berechnungsparameter können die

<sup>11</sup> Die Darstellung lehnt sich an *Scheffler*, BBK 2010, Beilage zu Heft 9, an. Zu einer vergleichbaren Zusammenstellung s. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 1. Eine Analyse, wie sich die Auffassung der Finanzverwaltung auf das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz auswirkt, wird im Abschnitt II. vorgenommen. Auf die Möglichkeiten, bei einer derartigen Interpretation eine Einheitsbilanz aufzustellen, wird im Abschnitt III. eingegangen.

<sup>12</sup> Zusätzlich können aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen sowie dem Zinsvortrag im Rahmen der „Zinsschranke“ (§§ 4h EStG, 8a KStG) entstehen.

<sup>13</sup> Bei den folgenden Erläuterungen wird lediglich aufgezeigt, in welchen Bereichen sich die beiden Rechnungslegungskreise unterscheiden. Zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Steuerabgrenzung s. bspw. *Engels*, BB 2008, 1554; *Herzig/Vossel*, BB 2009, 1174; *Karrenbrock*, WPg 2008, 328; *Kessler/Leinen/Paulus*, KoR 2010, 639; *Kirsch*, Stbg 2008, 282; *Kirsch*, DStZ 2009, 510; *Kühne/Melcher/Wesemann*, WPg 2009, 1005 und 1057; *Küting/Seel*, DB 2009, 922; *Loitz*, DB 2008, 1389; *Loitz*, DB 2009, 913; *Petersen/Zwirner*, StuB 2008, 205; *Prinz/Ruberg*, Der Konzern 2009, 343, *Theile*, BBK 2010, 639.

---

Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung detaillierter herausgearbeitet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die verschiedenen Ansatz- und Bewertungsregelungen gegenläufig wirken. Eine Zusammenfassung der isoliert vorgestellten Berechnungsparameter zu Bilanzposten wird im Abschnitt II. vorgenommen.

### 3. Verbindliche Regelung für die Handelsbilanz

**Fall 1: Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz keine Regelung:** Besteht für die Handelsbilanz eine zwingende Vorschrift (Bilanzierungsgebot, -verbot, eindeutige Bewertungsregel) und existiert im Steuerrecht keine Vorschrift, gilt sowohl für den Ansatz dem Grunde nach als auch für den Ansatz der Höhe nach die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.<sup>14</sup> Diese Fallgruppe repräsentiert das Maßgeblichkeitsprinzip in idealtypischer Weise. Zu latenten Steuern kann es nicht kommen. Zu dieser Fallgruppe gehören insbesondere:

- Aktivierungspflicht für materielle Vermögenswerte und für immaterielle Vermögenswerte des Umlaufvermögens;
- persönliche Zurechnung von Vermögenswerten: wirtschaftliche Zugehörigkeit/wirtschaftliches Eigentum (Grundsatz);
- Währungsumrechnung: Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag;
- Verbindlichkeiten: Passivierungspflicht;
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten einschließlich Kulanzrückstellungen (grundsätzliche Regelung): Passivierungspflicht;
- spezielle Aufwandsrückstellungen: Passivierungspflicht;
- persönliche Zurechnung bei passiven Wirtschaftsgütern;
- Bewertung von Rückstellungen (mehrjährige Verpflichtungen): bei Ansammlungsrückstellungen Ansammlung entsprechend dem Verlauf der Verpflichtung.

**Fall 2: Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz verbindliche Regelung:** Kennen sowohl das Handelsrecht als auch das Steuerrecht eine

---

<sup>14</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 4.

zwingende Norm, ist eine Fallunterscheidung zu treffen: Die beiden Regelungen können übereinstimmen (Fall 2a) oder voneinander abweichen (Fall 2b).

*Sind die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Regelung inhaltlich identisch (Fall 2a), treten keine Abgrenzungsfragen auf. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wirkt in dieser Situation lediglich deklaratorisch.<sup>15</sup> Latente Steuern können nicht entstehen. Zu dieser Fallgruppe gehören im Wesentlichen:*

- Begriff „Vermögensgegenstand“ stimmt grundsätzlich mit dem Begriff „Wirtschaftsgut“ überein;
- Geschäfts- oder Firmenwert gilt als Vermögensgegenstand bzw. ist ein Wirtschaftsgut;
- Abgrenzung der Wirtschaftsgüter untereinander nach dem Kriterium der selbstständigen Nutzungsfähigkeit;
- entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens: Aktivierungsgebot;
- selbst geschaffener Geschäftswert: Aktivierungsverbot;
- sachliche Zurechnung bei Kapitalgesellschaften: alle Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen;
- Anschaffungskosten;
 

Besonderheiten: Fremdkapitalzinsen (Fall 7);
- Herstellungskosten: produktionsbezogener Vollkostenbegriff (Grundsatz);
 

Besonderheiten: Entwicklungskosten, Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich (Fall 4) sowie für Fremdkapitalzinsen (Fall 7);
- Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden (Grundsatz);
 

möglicherweise Besonderheiten: anschaffungsnahe Herstellungskosten (15%-Grenze, Fall 2b);

---

<sup>15</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 4. Da Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen, liegt keine Ausnahme vom Maßgeblichkeitsprinzip vor. Deshalb unterbleibt beim Fall 2a eine Zuordnung zur Kategorie „keine Maßgeblichkeit“.

- 
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungssumme);
  - vorübergehende Wertminderungen (Anlagevermögen, ohne Finanzanlagen): Abwertungsverbot;
  - Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten (grundsätzliche Vorgehensweise);
  - Wertaufholungsgebot (alle aktiven Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des Geschäftswerts);
  - Wertaufholungsverbot beim Geschäftswert (wenn Trennungstheorie);
  - Besonderheit für Kreditinstitute bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags;
  - Währungsumrechnung (Restlaufzeit > 1 Jahr): Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips sowie des Anschaffungswertprinzips;
  - Begriff „bilanzielle Schuld“ gilt sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz;
  - Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit zukünftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Passivierungsverbot;
  - Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen: Passivierungsverbot;
  - Pensionsrückstellungen: Passivierungsverbot, soweit von gewinnabhängigen Bezügen abhängig;
  - „Wertaufholungsgebot“ bei bilanziellen Schulden;
  - Bewertung von Verbindlichkeiten zum Nennwert (Grundsatz);
  - Bewertung von Rückstellungen
    - mehrjährige Verpflichtungen (Verteilungsrückstellungen): zeitanteilige Ansammlung (Grundsatz);
    - Abzinsungsgebot (Grundsatz);
  - Bewertung von Pensionsrückstellungen: Erfassung der Ungewissheit durch Bewertung mit dem Erwartungswert;

- transitorische Rechnungsabgrenzungsposten – Grundformen: Ansatzpflicht.

*Sind für Handels- und Steuerbilanz jeweils verbindliche Regelungen kodifiziert und unterscheiden sich diese (Fall 2b), ist für die Handelsbilanz die handelsrechtliche Regelung und für die Steuerbilanz die steuerrechtliche Vorschrift anzuwenden.<sup>16</sup> Ist der Wertansatz in der Steuerbilanz nicht mit den handelsrechtlichen Regelungen vereinbar, liegt grundsätzlich eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit vor. Von einer Einschränkung der Maßgeblichkeit ist nur auszugehen, wenn die Abweichungen zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen darauf zurückzuführen sind, dass im Steuerrecht höhere Anforderungen an die Objektivierung gestellt werden, die die Verlässlichkeit des Wertansatzes erhöhen.*

Hinsichtlich des Auftretens von latenten Steuern sind vier Konstellationen denkbar.

(1) Insbesondere bei folgenden Ausnahmen von der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Vorgehensweise kommt es zu aktiven latenten Steuern:

- Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden (wenn andere Interpretation bei anschaffungsnahen Herstellungskosten, 15%-Grenze);
- vorübergehende Wertminderungen (Umlaufvermögen): Abwertungsgebot bzw. steuerliches Abwertungsverbot;
- Geschäftswert: Wertaufholungsverbot bzw. Wertaufholungsgebot (wenn Einheitstheorie);
- Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte: Passivierungspflicht bzw. Begrenzung der Passivierungspflicht auf bestimmte Verpflichtungen;
- Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Passivierungspflicht bzw. Begrenzung der Passivierungspflicht auf bestimmte Verpflichtungen;
- Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen: Passivierungspflicht bzw. Passivierungsverbot;

---

<sup>16</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 4, 9, 10.

- 
- Pensionsrückstellungen: bei „Neuzusagen“ Passivierungspflicht bzw. Begrenzung der Passivierungspflicht auf bestimmte Verpflichtungen (Rechtsanspruch, kein steuerschädlicher Vorbehalt, Schriftform);
  - Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: Passivierungspflicht bzw. Passivierungsverbot;
  - vorübergehende Erhöhung der Belastung aus einer bilanziellen Schuld: Aufwertungsgebot bzw. steuerliches Aufwertungsverbot;
  - Bewertung von Rückstellungen
    - mehrjährige Verpflichtungen (Verteilungsrückstellungen) im Zusammenhang mit der Stilllegung von Kernkraftwerken: steuerrechtliche Sonderregelung;
    - Wertverhältnisse: Pflicht zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen bzw. Abstellen auf die am Abschlussstichtag geltenden Verhältnisse;
    - Bewertung von Pensionsrückstellungen: Pflicht zur Berücksichtigung von Gehalts- und Rententrends bzw. Abstellen auf das am Abschlussstichtag geltende Lohnniveau;
  - Rechnungsabgrenzungsposten – als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen: Aktivierungsverbot bzw. Aktivierungsgebot

(2) In zwei Fällen entstehen passive latente Steuern:

- Anspruch auf Dividendenzahlungen bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: phasengleiche Gewinnvereinnahmung bzw. keine phasengleiche Gewinnvereinnahmung;
- Währungsumrechnung (Restlaufzeit  $\leq 1$  Jahr): Stichtagswert bzw. Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips (dauernde Wertsteigerungen).

(3) In Abhängigkeit vom Zinsniveau kann es bei Rückstellungen zu aktiven oder passiven latenten Steuern kommen:

- für die Abzinsung von Rückstellungen heranzuziehender Zinssatz: durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre bzw. 5,5%;

- Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit dem durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre, Wahlrecht zur pauschalen Festsetzung der Laufzeit auf 15 Jahre bzw. Abzinsung mit 6%.

(4) Der Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht ausschließlich beim Ausweis, sodass keine Steuerabgrenzung erforderlich ist:

- Vermögenswerte, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen: Verrechnungsgebot bzw. Verrechnungsverbot.<sup>5</sup>

### **Fall 3: Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz Wahlrecht:**

In der Situation, in der einer verbindlichen handelsrechtlichen Vorschrift ein steuerrechtliches Wahlrecht gegenübersteht, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung die handelsrechtliche Vorschrift für die Steuerbilanz nicht bindend, vielmehr kann das steuerliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrecht unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Es besteht keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.<sup>17</sup> Wird das nur steuerrechtlich gewährte Wahlrecht so ausgeübt, dass der Steuerbilanzwert nicht mit dem verbindlichen handelsrechtlichen Wert übereinstimmt, führt dies zu aktiven latenten Steuern:

- für dauernde Wertminderungen (Anlage- und Umlaufvermögen): Abwertungsgebot bzw. steuerliches Abwertungswahlrecht;
- für eine dauernde Erhöhung der Belastung aus einer bilanziellen Schuld: Aufwertungsgebot bzw. steuerliches Aufwertungswahlrecht.

## **4. Wahlrecht für die Handelsbilanz**

### **Fall 4: Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz verbindliche Regelung:**

Besteht für die Handelsbilanz ein Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrecht, während die Steuergesetze für diesen Sachverhalt eine zwingende Vorschrift kennen, wird das handelsrechtliche Wahlrecht in der Steuerbilanz durch die verbindliche steuerliche Regelung verdrängt. Unabhängig davon, wie in der Handelsbilanz das dort bestehende Wahlrecht ausgeübt wird, ist als Wert in der Steuerbilanz derjenige anzusetzen, der für die steuerliche Gewinnermittlung vorgegeben ist.<sup>18</sup> Es kommt zu einer Einschränkung der Maßgeblichkeit. In Abhängigkeit von der Art und Weise der Ausübung des im Rahmen

<sup>17</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 13, 15.

<sup>18</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 8.

---

der handelsrechtlichen Rechnungslegung bestehenden Wahlrechts sind zwei Alternativen möglich: (1) Wird handelsrechtlich aus den verschiedenen Möglichkeiten der Wert gewählt, der in der Steuerbilanz zwingend anzusetzen ist, stimmen Handelsbilanz und Steuerbilanz überein. (2) Entscheidet sich der Bilanzierende bei der Aufstellung der Handelsbilanz für einen Wert, der zwar handelsrechtlich zulässig ist, aber von dem Wert abweicht, der für die Steuerbilanz vorgeschrieben ist, fallen die beiden Bilanzen auseinander.

Durch die Einschränkung der Maßgeblichkeit kann es einerseits zu aktiven latenten Steuern kommen. Zu dieser Fallgruppe gehören insbesondere folgende Sachverhalte:

- Herstellungskosten: Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich;
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungs- methode bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei immateriellen Wirtschaftsgütern);
- vorübergehende Wertminderungen (Finanzanlagen im Anlagevermögen): Abwertungswahlrecht bzw. Abwertungsverbot;
- Rechnungsabgrenzungsposten – Disagio: Aktivierungswahlrecht bzw. Aktivierungspflicht.

Andererseits sind auch passive latente Steuern möglich:

- bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (ohne Geschäftswert): Aktivierungswahlrecht bzw. Aktivierungsverbot; verstärkt durch den Einbezug von Entwicklungskosten in die handelsrechtlichen Herstellungskosten.

**Fall 5: Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz keine Regelung:** Gilt für die Handelsbilanz ein Bilanzierungswahlrecht und existiert steuerrechtlich keine Vorschrift, kommt es zu einer Einschränkung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Für den Ansatz dem Grunde nach bedeutet dies, dass handelsrechtliche Ansatzwahlrechte für die steuerliche Gewinnermittlung nicht übernommen werden können, vielmehr ist in der Steuerbilanz die Bilanzierung eindeutig festgelegt:<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 3, 4 sowie BFH-Beschluss v. 3.2.1969 - GrS 2/68, BStBl. II, 291; BFH-Urteil v. 19.3.1975 - I R 182/73, BStBl. II, 535.

Wirtschaftsgüter, für die handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht besteht, sind in der Steuerbilanz aktivierungspflichtig.

Für passive Wirtschaftsgüter, die handelsrechtlich bilanziert werden können, gilt steuerrechtlich ein Passivierungsverbot.

Seit der Änderung des Handelsgesetzbuchs durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz umfasst diese Gruppe nur noch einen Anwendungsfall, der zu aktiven latenten Steuern führen kann:

- mittelbare Verpflichtungen aus einer Pensionszusage und für ähnliche Verpflichtungen: Passivierungswahlrecht bzw. Passivierungsverbot.

Bei Sachverhalten, für die handelsrechtlich ein Bewertungswahlrecht besteht und im Steuerrecht eine eigenständige Norm fehlt, müsste konsequenterweise für die steuerliche Gewinnermittlung bei Aktiva der höchste in der Handelsbilanz zulässige Wert angesetzt werden, während bei Bewertungswahlrechten für Passiva in die Steuerbilanz die handelsrechtliche Wertuntergrenze zu übernehmen ist.<sup>20</sup> In dem BMF-Schreiben zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wird allerdings ausgeführt, dass bei Bewertungswahlrechten zukünftig der handelsrechtliche Wert in die Steuerbilanz zu übernehmen ist (Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).<sup>21</sup> Auf welchen Argumenten sich dieser Widerspruch zwischen handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten (Einschränkung der Maßgeblichkeit) und handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten (Maßgeblichkeit) sowie damit verbunden die andere Interpretation der Maßgeblichkeit stützt, wird von der Finanzverwaltung nicht erläutert. Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, können bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten, denen keine vergleichbare steuerliche Regelung gegenübersteht, nach Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes keine latenten Steuern mehr auftreten. Für diese Fallgruppe lässt sich insbesondere folgendes Anwendungsbeispiel nennen:

- Bewertungsvereinfachungen: Festbewertung, Gruppenbewertung.

**Fall 6: Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz Wahlrecht:** Besteht sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz ein Wahlrecht, kann

---

<sup>20</sup> So auch bislang die Ansicht der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung, vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1993 - IV R 87/93, BStBl. II 1994, 176; R 6.3 EStR.

<sup>21</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 5, 7.

---

das steuerliche Wahlrecht unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG), d.h. in diesem Fall besteht keine Maßgeblichkeit.<sup>22</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Wahlrechte in den beiden Rechnungslegungskreisen inhaltlich übereinstimmen oder ob das steuerliche Wahlrecht enger abgegrenzt ist als das handelsrechtliche Wahlrecht. In Abhängigkeit von der Ausübung der Wahlrechte kann es zu aktiven oder passiven latenten Steuern kommen oder die Notwendigkeit einer Steuerabgrenzung entfallen.

Eine Besonderheit gilt für Pensionszusagen, die vor dem 1.1.1987 erteilt wurden („Altzusagen“). Das im Rahmen einer langfristigen Übergangsregelung in der Handelsbilanz geltende Passivierungswahlrecht (Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB) ist in der Steuerbilanz in gleicher Weise auszuüben.<sup>23</sup> Insoweit gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung – im Gegensatz zu „Neuzusagen“ und den anderen steuerrechtlichen Wahlrechten – die formelle Maßgeblichkeit. Zu dieser Fallgruppe gehören:

- Investitionszuschüsse (Wahlrecht zwischen sofortiger Ertragsvereinnahmung oder Verrechnung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten);
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern sowie bei Abbaubetrieben);
- Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren: Einzelbewertung, Lifo- oder Fifo-Verfahren bzw. Einzelbewertung oder Lifo-Verfahren;
- Ansatz von Pensionsrückstellungen bei „Altzusagen“.

## 5. Ermessensspielraum für die Handelsbilanz

**Fall 7: Handelsbilanz Ermessensspielraum – Steuerbilanz keine Regelung:**<sup>24</sup> Gilt für die Handelsbilanz ein unbestimmter Rechtsbegriff, der nur durch eine

---

<sup>22</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 16-18.

<sup>23</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 11.

<sup>24</sup> Unter Ermessensspielraum wird in dieser Schrift die Situation verstanden, in der die bilanzrechtliche Behandlung eines Sachverhalts nicht eindeutig definiert ist. Ermessensspielräume bestehen insbesondere dann, wenn im Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden oder wenn Meinungsverschiedenheiten über die Interpretation einer gesetzlichen Vorschrift bestehen. Insoweit unterscheidet sich diese Begriffsabgrenzung von Fällen, in denen die Finanzverwaltung ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln (§§ 5 AO, 102 FGO).

Ermessensentscheidung konkretisiert werden kann, und besteht im Steuerrecht keine Regelung, stimmen Handels- und Steuerbilanz überein. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergibt sich aus § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG. Damit ist keine Steuerabgrenzung vorzunehmen.<sup>25</sup> Die wichtigsten Sachverhalte, die zu dieser Fallgruppe gehören, sind:

- Bewertungsvereinfachungen: Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgefverfahren (Durchschnittsbewertung);
- Anschaffungskosten: Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen);
- Herstellungskosten: Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen).

**Fall 8: Handelsbilanz Ermessensspielraum – Steuerbilanz Ermessensspielraum:**<sup>26</sup> Gilt für die Handelsbilanz ein unbestimmter Rechtsbegriff, der nur durch eine Ermessensentscheidung konkretisiert werden kann, und besteht im Steuerrecht gleichfalls ein Ermessensspielraum, ist danach zu trennen, ob für die steuerliche Gewinnermittlung der gleiche bzw. ein inhaltlich vergleichbarer unbestimmter Rechtsbegriff verwendet wird (Fall 8a) oder ob für die steuerliche Gewinnermittlung die Bandbreite der möglichen Alternativen durch einen enger abgegrenzten Ermessensspielraum eingegrenzt wird bzw. durch eine verbindliche Regelung sogar vollständig aufgehoben wird (Fall 8b).<sup>27</sup>

*Stimmt der Ermessensspielraum in den beiden Bilanzen überein (Fall 8a), ist dieser in der Steuerbilanz in gleicher Weise auszulegen wie in der Handelsbilanz. Eine unterschiedliche Auslegung desselben Ermessensspielraums in den beiden Bilanzen wäre willkürlich. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG gilt uneingeschränkt, sodass latente Steuern nicht auftreten können. Beispielsweise lassen sich folgende Anwendungsfälle nennen:*

- Bewertung von Rückstellungen;

---

<sup>25</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 5, 6.

<sup>26</sup> Vgl. Hinweis in Fn. 30.

<sup>27</sup> Im BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239 finden sich hierzu keine Aussagen, sodass wie im Fall 7 unmittelbar auf § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG abzustellen ist.

- 
- Sachleistungsverpflichtungen: vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten;
  - Berücksichtigung von mit der Verpflichtung voraussichtlich verbundenen Vorteilen: vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Minderung des Rückstellungswerts durch künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden;
  - Bewertungsvereinfachungen (z.B. Garantierückstellungen): vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sowie Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit, dass nur ein Teil der Verpflichtungen erfüllt werden muss.

*Wird bei einem unbestimmten Rechtsbegriff der in der Handelsbilanz bestehende Ermessensspielraum für die steuerliche Gewinnermittlung durch eine verbindliche Regelung oder einen enger abgegrenzten Ermessensspielraum verringert (Fall 8b), liegt eine Einschränkung der Maßgeblichkeit vor. Diese Situation ist inhaltlich mit Fall 4 vergleichbar. Der Unterschied liegt nur darin, dass nicht ein Ansatz- oder Bewertungswahlrecht gewährt wird, sondern bei der Auslegung des Gesetzes ein Interpretationsspielraum besteht. Anstelle einer abzählbaren Anzahl an Alternativen existiert eine Bandbreite möglicher Werte.*

In der Mehrzahl der Fälle führen diese Einschränkungen der Maßgeblichkeit zu aktiven latenten Steuern. Zu nennen sind folgende bedeutsame Sachverhalte:

- Tausch: Wahlrecht zu Gewinnrealisierung (strittig) bzw. Pflicht zur Gewinnrealisierung;
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Abschreibungsdauer: Konkretisierung der Kriterien durch die AfA-Tabellen der Finanzverwaltung oder beim Geschäfts- oder Firmenwert und bei Gebäuden durch § 7 EStG;
- Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernder und voraussichtlich vorübergehender Wertminderung: u.U. engere Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung;

- handelsrechtlicher Vergleichswert (u.a. beizulegender Wert) u.U. niedriger als steuerrechtlicher Vergleichswert (Teilwert), insbesondere bei Forderungen, immateriellen Wirtschaftsgütern, Beteiligungen;
- Pauschalwertberichtigung von Forderungen: in der Steuerbilanz höhere Anforderungen an die Konkretisierung;
- Berücksichtigung der Ungewissheit bei der Bewertung von Rückstellungen: in der Steuerbilanz höhere Anforderungen an die Konkretisierung.

In bestimmten Fällen kann nicht in allgemeiner Form angegeben werden, ob es zu aktiven latenten Steuern oder zu passiven latenten Steuern kommt:

- Pensionsrückstellungen: Möglichkeit zur Verwendung individueller Fluktationswahrscheinlichkeiten bzw. pauschale Berücksichtigung der Fluktationswahrscheinlichkeiten (kein Ansatz einer Rückstellung vor Vollendung des 27. Lebensjahrs/Unverfallbarkeit des Anspruchs/Eintritt des Versorgungsfalls).

## 6. Für die Handelsbilanz keine vergleichbare Regelung

**Fall 9: Handelsbilanz keine vergleichbare Regelung – Steuerbilanz eigenständige ertragsteuerliche Regelung:** Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmen kennt das Steuerrecht spezifische Regelungen, um die für Einzelunternehmen sowie für Personen- und Kapitalgesellschaften gewünschte Besteuerungskonzeption umzusetzen, um bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte den betrieblichen Bereich von der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen abzugrenzen sowie um bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Für diese steuerlichen Vorschriften bestehen keine vergleichbaren handelsrechtlichen Regelungen. In der Steuerbilanz kommt es aufgrund konzeptioneller Abweichungen zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. In dem BMF-Schreiben finden sich hierzu keine Aussagen. Es ist aber unstrittig, dass im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die jeweiligen steuerlichen Regelungen den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln vorgehen.

Die Auswirkungen auf die Steuerabgrenzung sind unbestimmt. In folgenden Fällen kommt es zu aktiven latenten Steuern:

- 
- Beteiligung an einer Personengesellschaft ist ein Vermögensgegenstand bzw. wird aufgrund der Mitunternehmerkonzeption nicht als Wirtschaftsgut angesehen (bedeutsam, wenn Gewinne thesauriert werden);
  - Investitionszulagen (wenn in der Handelsbilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verrechnet).

Ursachen für passive latente Steuern sind unter anderem:

- steuerliche Sonderregelungen bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 EStG) und für die Realteilung, sofern der „tatsächliche Wert“ über dem Buchwert des Wirtschaftsguts liegt;
- bei retrograder Ermittlung des Teilwerts von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens ist der steuerrechtliche Vergleichswert aufgrund des Abzugs eines Gewinnaufschlags niedriger als der handelsrechtliche Vergleichswert.

Darüber hinaus sind folgende spezielle steuerliche Regelungen zu beachten, bei denen sich die Vorgehensweise im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz unterscheidet. Die konzeptionellen Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz führen zu dauerhaften Abweichungen bzw. zu Korrekturen außerhalb der Bilanz, sodass keine Steuerabgrenzung erfolgt:

- sachliche Zurechnung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften: spezielle Regeln für die Zurechnung zum Betriebsvermögen;
- ausländische Betriebsstätte: Weltbuchführung bzw. Erfolgszuordnung nach der direkten Methode;
- Entnahmen/Einlagen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen/verdeckte Einlagen: konzeptionelle Abweichung;
- Erträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als eine Form von (teilweise) steuerfreien Betriebseinnahmen (§§ 3 Nr. 40 EStG; 8b KStG); Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als eine Form von teilweise nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 3c Abs. 2 EStG);
- nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. §§ 3c Abs. 1, 4 Abs. 5-7 EStG, §§ 4 Abs. 4a, 4h EStG; 8a KStG bzw. §§ 12 EStG, 10 KStG bzw. § 160 AO).

**Fall 10: Handelsbilanz keine vergleichbare Regelung – Steuerbilanz spezielles steuerliches Wahlrecht:** Zur Förderung von Investitionen sowie zur Vermeidung einer Behinderung unternehmerischer Umstrukturierungen können die Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen

- Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsabschläge in Anspruch nehmen (z.B. Übertragung von stillen Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR, Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g Abs. 5, 6 EStG, erhöhte Absetzungen für Gebäude in einem Sanierungsgebiet nach § 7h EStG oder für Baudenkmäler nach § 7i EStG),
- steuerfreie Rücklagen bilden (Beispiele: § 6b Abs. 3 EStG; R 6.6 Abs. 4 EStR; R 6.5 Abs. 4 EStR; § 6 UmwStG; im Rahmen von Übergangsregelungen wie § 52 Abs. 16 EStG) oder
- ein Wahlrecht zwischen der Auflösung von stillen Reserven bzw. der Fortführung der Buchwerte ausüben (UmwStG).

Da es für diese auf dem Lenkungszweck der Besteuerung beruhenden Wahlrechte in der Handelsbilanz keine vergleichbare Regelung gibt, können sie im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung eigenständig ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG). Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt insoweit nicht.<sup>28</sup>

Nimmt der Steuerpflichtige eines der speziellen steuerlichen Wahlrechte nicht in Anspruch, stimmt der handelsrechtliche Wertansatz mit dem in der Steuerbilanz überein. Will er von dem positiven Zeiteffekt von überhöhten Abschreibungen und steuerfreien Rücklagen oder von den im Umwandlungssteuergesetz enthaltenen Wahlrechten profitieren, muss sich der Steuerpflichtige im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung für einen anderen Wert als den handelsbilanziellen Wert entscheiden. Diese Wahlrechte bestehen nur für die Steuerbilanz. In der Handelsbilanz existieren aufgrund der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz derartige Wahlmöglichkeiten nicht mehr. Da der steuerbilanzielle Wert unter dem Wertansatz in der Handelsbilanz liegt, sind passive latente Steuern auszuweisen.

<sup>28</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 13, 14.

---

Ein Teil der steuerlichen Wahlrechte sind durch Korrekturen außerhalb der Bilanz umzusetzen. Da sich der Wert in der Steuerbilanz nicht verändert, entstehen keine latenten Steuern:

- Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen und bei Baudenkmalern: Wahlrecht zwischen sofortigem Abzug oder gleichmäßiger Verteilung zwischen 2 und 5 Jahren (§§ 11a, 11b EStG);
- Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1-4 EStG): Wahlrecht zum Abzug außerhalb der Buchführung.

## **II. Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**

Im vorangehenden Abschnitt wurde vorgestellt, wie sich das Maßgeblichkeitsprinzip auf das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz auswirkt, wenn der Interpretation des § 5 Abs. 1 EStG durch die Finanzverwaltung gefolgt wird. In diesem Abschnitt wird eine Beurteilung der Auffassung der Finanzverwaltung vorgenommen. Dabei wird keine vollständige Kommentierung sämtlicher, vorstehend in Stichworten beschriebenen Geschäftsvorgänge angestrebt. Vielmehr erfolgt eine Konzentration auf ausgewählte, für die Bilanzierungspraxis bedeutsame Sachverhalte.

### **1. Bilanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern**

Bei der Bilanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern kam es durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sowohl zu Abweichungen als auch zu Annäherungen zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen:

- Bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht zukünftig in der Handelsbilanz ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB),<sup>29</sup> während es für die steuerliche Gewinnermittlung beim Ansatzverbot bleibt (§ 5 Abs. 2 EStG).
- Der Geschäfts- oder Firmenwert gilt aufgrund der Einfügung des § 246 Abs. 1 S. 4 HGB handelsrechtlich als Vermögensgegenstand. Da der Geschäfts- oder Firmenwert steuerlich die Kriterien eines Wirtschaftsguts

---

<sup>29</sup> Zu beachten ist die Ausschüttungs-, Abführungs- bzw. Entnahmesperre nach §§ 268 Abs. 8 S. 1 HGB, 301 AktG, 172 Abs. 4 S. 3 HGB.

erfüllt, besteht zukünftig sowohl bei der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit (die Kriterien eines aktivierbaren Vermögenswerts sind erfüllt) als auch bei der konkreten Bilanzierungsfähigkeit zwischen der Handels- und der Steuerbilanz Übereinstimmung (bei derivativem Erwerb gilt in beiden Bilanzen eine Ansatzpflicht, für den originären Geschäfts- oder Firmenwert besteht jeweils ein Ansatzverbot).<sup>30</sup>

## 2. Anschaffungs- und Herstellungskosten

Bei der Interpretation des Wertmaßstabs „Anschaffungskosten“ liegt zwischen der handels- und der steuerrechtlichen Begriffsdefinition grundsätzlich Übereinstimmung vor.

Erheblichen Diskussionsbedarf gibt es allerdings bei den Herstellungskosten. Die Finanzverwaltung folgert aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, nach dem selbst erstellte Wirtschaftsgüter mit den Herstellungskosten zu bewerten sind, dass in die Herstellungskosten grundsätzlich alle mit dem Herstellungsvorgang zusammenhängenden Aufwendungen einzubeziehen sind.<sup>31</sup> Wenn man dieser Ansicht folgt, liegt eine verbindliche steuerrechtliche Regelung vor. Da sowohl in der Handelsbilanz (§ 255 Abs. 2, 2a, 3 HGB) als auch in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG) ein produktionsbezogener Vollkostenbegriff verwendet wird, besteht insoweit grundsätzlich Übereinstimmung.<sup>32</sup>

- Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, sind sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen.

---

<sup>30</sup> Das für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ansonsten gewährte Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB) gilt für den originären Geschäfts- oder Firmenwert nicht (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB), vgl. *Engel-Ciric*, BC 2009, 445 (445); *Künkele/Zwirner*, BC 2010, 31 (32).

<sup>31</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 8.

<sup>32</sup> Die Besonderheiten im Zusammenhang mit dem Einbezugsgebot für Entwicklungskosten sowie Einbezugsverbot für Forschungskosten (§ 255 Abs. 2a HGB) sind bei selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nicht relevant, da für diese Wirtschaftsgüter steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot besteht (§ 5 Abs. 2 EStG).

- 
- Für Vertriebskosten, nicht notwendige oder unangemessene und nicht auf die Herstellung entfallende Gemeinkosten sowie kalkulatorische Kosten gilt in beiden Rechnungslegungskreisen ein Einbezugsverbot.

Bei den genannten Komponenten ergeben sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz für die steuerliche Gewinnermittlung keine Veränderungen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass sich der Umfang der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Komponenten direkt aus dem Einkommensteuergesetz ergibt, wirkt sich aber auf die Behandlung der allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten und der Aufwendungen im sozialen Bereich<sup>33</sup> aus, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Da bei diesen Aufwendungen kein unmittelbarer Bezug zur Herstellung eines Wirtschaftsguts vorliegt, besteht handelsrechtlich ein Einbezugswahlrecht (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB). Bislang konnte dieses Einbezugswahlrecht auch in der Steuerbilanz ausgeübt werden, sofern in der Handels- und Steuerbilanz in gleicher Weise vorgegangen wurde (R 6.3 Abs. 4 EStR). Nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes sieht die Finanzverwaltung für allgemeine Verwaltungsgemeinkosten und für Aufwendungen im sozialen Bereich ein Einbezugsgebot vor.<sup>34</sup> Diese Ausdehnung der zwingend einzubeziehenden Aufwendungen folgt nicht aus dem Übergang von der formellen zur materiellen Maßgeblichkeit, sondern aus einer Neuinterpretation des steuerbilanziellen Herstellungskostenbegriffs durch die Finanzverwaltung: Obwohl sich insoweit weder im Handelsgesetzbuch noch im Einkommensteuergesetz eine Änderung ergeben hat, geht die Finanzverwaltung vom eingeschränkten Vollkostenansatz (R 6.3 EStR) auf den uneingeschränkten Vollkostenansatz (Bewertung mit den Herstellungskosten) über. Für die Praxis ist die Aufhebung des bisherigen Einbezugswahlrechts für allgemeine Verwaltungsgemeinkosten und für Aufwendungen im sozialen Bereich weniger deshalb bedeutsam, weil sich insoweit die steuerplanerischen Gestaltungsmöglichkeiten reduzieren. Entscheidender ist, dass sich das handelsrechtliche Einbezugswahlrecht insbesondere auf Wirtschaftlichkeitsüberlegungen stützt:<sup>35</sup> Zum einen kann bei diesen Aufwendungen regelmäßig nicht mit hinreichender Verlässlichkeit festgestellt werden, ob sie den Wert des hergestellten Wirtschaftsguts erhöhen. Zum anderen fallen diese Aufwendungen im Vergleich zu den übrigen Kom-

---

<sup>33</sup> Diese umfassen die Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung.

<sup>34</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 8.

<sup>35</sup> Vgl. z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 160-161.

ponenten der Herstellungskosten verhältnismäßig gering aus, sodass auf ihren Einbezug aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden kann. Diese sachgerechten Überlegungen werden in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht beachtet.

Als Rechtfertigung führt die Finanzverwaltung den Bewertungsvorhalt nach § 5 Abs. 6 EStG sowie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an. Der Hinweis auf den Bewertungsvorbehalt ist insoweit nicht eindeutig, als sich das Einbezugswahlrecht auf den zwischen den Periodisierungsgrundsätzen (Einbezug) und den Wirtschaftlichkeitsüberlegungen (Nichteinbezug) bestehenden Zielkonflikt stützt. Wie dieser Zielkonflikt aufzulösen ist, kann nicht eindeutig angegeben werden. Vielmehr bedarf es hierfür einer subjektiven Wertentscheidung. Weder aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG noch aus der Formulierung des § 5 Abs. 6 EStG kann diesbezüglich eine eindeutige Antwort abgeleitet werden. Während der Hinweis auf den Bewertungsvorbehalt unklar, aber immerhin nachvollziehbar ist, trifft der Hinweis auf die Rechtsprechung nicht zu. In dem zitierten Urteil hat der Bundesfinanzhof<sup>36</sup> zwar ausgeführt, dass unter den Herstellungskostenbegriff alle mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts verbundenen Aufwendungen fallen. Diese Aussage bezog sich jedoch ausschließlich auf die Material- und Fertigungsgemeinkosten, für die es nach der damals geltenden Rechtslage in der Handelsbilanz ein Einbezugswahlrecht gab (heute Einbezugspflicht), das (wie heute) in der Steuerbilanz zur Einbezugspflicht führte. Wie allgemeine Verwaltungsgemeinkosten und Aufwendungen im sozialen Bereich bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu behandeln sind, hat der Bundesfinanzhof in dem von der Finanzverwaltung zitierten Urteil ausdrücklich offengelassen. Damit ist es nicht möglich, den Einbezug dieser Aufwendungen auf diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu stützen. Die Finanzverwaltung hat auf die in der Literatur geäußerte Kritik<sup>37</sup> insoweit reagiert, dass sie bis zur Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien auf die Pflicht zum Einbezug der allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten und Aufwendungen im sozialen Bereich verzichtet.<sup>38</sup> Offen ist, ob damit die Anwendung der geänderten Auffassung der

<sup>36</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1993 - IV R 87/93, BStBl. II 1994, 176.

<sup>37</sup> Vgl. *Buchholz*, DB 2010, 1430 (1430); *Günkel/Teschke*, Ubg 2010, 401 (401); *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (921-923); *Kaminski*, DStR 2010, 771 (772); *Prinz*, DB 2010, 2069 (2071-2072); *Velte/Sepetauz*, StuB 2010, 523 (526). Zur Entwicklung der Wahlrechte bei den handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten s. *Freidank/Velte*, StuW 2010, 356.

<sup>38</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 22.6.2010, BStBl. I, 597.

---

Finanzverwaltung nur zeitlich verschoben wird oder ob die Finanzverwaltung das über Jahrzehnte gewährte Wahlrecht zum Einbezug der allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten und Aufwendungen im sozialen Bereich (R 6.3 Abs. 4 EStR) auch in Zukunft gewähren wird.

Fremdkapitalzinsen gehören nicht zu den Herstellungskosten. Dennoch dürfen Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung eines Wirtschaftsguts verwendet wird, das im Rahmen der Fertigung eingesetzt wird, ausnahmsweise in die Herstellungskosten einbezogen werden, soweit die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. In diesem Fall gelten die Fremdkapitalzinsen als Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 HGB). In der gesetzlichen Fiktion kommt zum Ausdruck, dass es sich bei diesem Wahlrecht um eine Bilanzierungshilfe handelt. Die Finanzverwaltung gestattet, dieses Wahlrecht auch in der Steuerbilanz auszuüben. Voraussetzung ist allerdings eine korrespondierende Ausübung der Ermessensentscheidung in Handels- und Steuerbilanz.<sup>39</sup> Insoweit hat sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine Änderung ergeben. Der Widerspruch besteht darin, dass dieses in R 6.3 Abs. 4 EStR enthaltene Wahlrecht<sup>40</sup> in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben ist, obwohl die Finanzverwaltung ansonsten davon ausgeht, dass bei steuerlichen Wahlrechten keine Maßgeblichkeit besteht. Die Forderung nach übereinstimmender Vorgehensweise beim Einbezug von Fremdkapitalzinsen lässt sich nur nachvollziehen, wenn dieses Wahlrecht als Billigkeitsregelung verstanden wird. Akzeptiert man eine derartige Interpretation, ergibt sich die Forderung nach einem übereinstimmenden Vorgehen aus § 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG.<sup>41</sup>

### 3. Planmäßige Abschreibungen (AfA)

Ein Abschreibungsplan setzt sich aus den Komponenten Abschreibungssumme, Abschreibungsdauer sowie Abschreibungsmethode zusammen. Die Fi-

---

<sup>39</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 6.

<sup>40</sup> Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass sich Wahlrechte nicht nur aus dem Gesetz ergeben können, sondern auch aus Verwaltungsvorschriften und aus BMF-Schreiben, vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 12.

<sup>41</sup> Vergleichbare Aussagen gelten für den ausnahmsweise zulässigen Einbezug von Fremdkapitalaufwendungen in die Anschaffungskosten (Finanzierung von Anzahlungen auf bestellte Wirtschaftsgüter mit langfristiger Fertigung oder zur Inanspruchnahme eines Skontoabzugs), s. hierzu *Oestreicher*, Handels- und Steuerbilanzen, 6. Aufl. 2003, 94; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 148-149.

finanzverwaltung äußert sich zu den ersten beiden Komponenten nicht. Entsprechend dem Tenor des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 ist jedoch davon auszugehen, dass insoweit die speziellen steuerlichen Regelungen anzuwenden sind. Die Übereinstimmung der Abschreibungssumme mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann aus § 7 Abs. 1 S. 1 EStG abgeleitet werden. Die Abschreibungsdauer bestimmt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Diese wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern üblicherweise in den AfA-Tabellen konkretisiert. Wenn Verwaltungsvorschriften als Grundlage für steuerliche Wahlrechte angesehen werden,<sup>42</sup> ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die AfA-Tabellen als verbindlich ansieht. Bei Gebäuden und beim Geschäfts- oder Firmenwert ist eindeutig, dass der steuerliche Bewertungsvorbehalt vorgeht, weil bei diesen Wirtschaftsgütern die Nutzungsdauer in § 7 Abs. 4-5 EStG (zwischen 25 und 50 Jahren) bzw. in § 7 Abs. 1 S. 3 EStG (15 Jahre) gesetzlich vorgegeben ist. Hinsichtlich der Abschreibungsdauer kommt es nur dann zu einer Übereinstimmung zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen, wenn in der Handelsbilanz eine Orientierung an den steuerlichen Vorgaben erfolgt und die steuerlich anzusetzende Nutzungsdauer als sachgerechte Interpretation des vernünftigen kaufmännischen Ermessens anzusehen ist.<sup>43</sup>

Handelsrechtlich besteht hinsichtlich der Abschreibungsmethode grundsätzlich Methodenfreiheit. Die Grenze bildet lediglich das vernünftige kaufmännische Ermessen (§ 253 Abs. 3 S. 2 HGB). Da verbindliche steuerliche Vorschriften vorgehen (Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG) und nach Ansicht der Finanzverwaltung zukünftig steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz ausgeübt werden können,<sup>44</sup> gelten hinsichtlich der Abschreibungsmethode für die Steuerbilanz folgende Aussagen:

---

<sup>42</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 12.

<sup>43</sup> Da beim Geschäfts- oder Firmenwert im Anhang eine Angabe erforderlich ist, wenn von einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren ausgegangen wird (§ 285 Nr. 13 HGB), ist davon auszugehen, dass in der Handelsbilanz regelmäßig eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt wird als in der Steuerbilanz, vgl. *Fink/Mannsperger*, StuB 2010, 375 (378); *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1902); a.A. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2008, 152 (156).

<sup>44</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 2, 16, 18.

- 
- Bei beweglichen Wirtschaftsgütern besteht ein Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung, Leistungsabschreibung und degressiver Abschreibung (§ 7 Abs. 1, 2 EStG).<sup>45</sup>
  - Bei Gebäuden ist die lineare Abschreibung verbindlich (§ 7 Abs. 4 EStG).<sup>46</sup>
  - Immaterielle Wirtschaftsgüter müssen gleichfalls linear abgeschrieben werden (§ 7 Abs. 1 EStG).
  - Abbaubetriebe haben die Wahl zwischen linearer Abschreibung und einer Abschreibung entsprechend der Substanzverringerung (§ 7 Abs. 1, 6 EStG).
  - Im Jahr des Zugangs bzw. Abgangs erfolgt eine zeitanteilige Verrechnung der AfA (§ 7 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 3 EStG, R 7.4 Abs. 1, 2, 8 EStR).
  - Ein Wechsel der Abschreibungsmethode ist nur in engen Grenzen zulässig (§ 7 Abs. 3 EStG).
  - Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern hat der Bilanzierende ein Wahlrecht zwischen sofortiger Verrechnung als Betriebsausgabe ( $AHK \leq 410 \text{ €}$ ), Sammelabschreibung über fünf Jahre ( $150 \text{ €} < AHK \leq 1.000 \text{ €}$ ) oder planmäßiger Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 6 Abs. 2, 2a EStG).

Zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung besteht nur dann Übereinstimmung, wenn in der Handelsbilanz eine Orientierung an den steuerlichen Vorgaben erfolgt. Dabei ist zu beachten, dass die degressive Abschreibung handelsrechtlich nur zulässig ist, wenn sie dem tatsächlichen Werteverzehr entspricht.<sup>47</sup> Die Bildung eines Sammelpostens für geringwertige Wirtschaftsgüter ist in der Handelsbilanz nur möglich, wenn es nicht zu einer Überbewertung kommt (z.B. weil vorzeitige Abgänge nicht berücksichtigt werden oder weil die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter regelmäßig unter

---

<sup>45</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 18 (für die Wahl zwischen linearer und degressiver Abschreibung).

<sup>46</sup> Das Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung und Abschreibung in fallenden Staffelsätzen (§ 7 Abs. 5 EStG) besteht nur noch für Altfälle.

<sup>47</sup> Vgl. *Püttner*, BBK 2009, 938 (938); *Willeke*, StuB 2010, 458 (459).

fünf Jahren liegt) und wenn der Sammelposten insgesamt von untergeordneter Bedeutung ist.<sup>48</sup>

#### 4. Teilwertabschreibungen

Eine der wichtigsten Konsequenzen des Übergangs von der formellen zur materiellen Maßgeblichkeit tritt bei außerplanmäßigen Abschreibungen ein. Liegt der Teilwert voraussichtlich auf Dauer unter den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gewährt die Finanzverwaltung in der Steuerbilanz ein Abwertungswahlrecht.<sup>49</sup> Da das Imparitätsprinzip neben dem Realisationsprinzip zu den bedeutsamsten Elementen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gehört, kommt es insoweit zu einer grundlegenden Abweichung zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung: Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung muss in der Handelsbilanz eine Abwertung vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 S. 3, Abs. 4 HGB). Demgegenüber ist in der Steuerbilanz seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz das Imparitätsprinzip (Niederstwertprinzip) nicht verpflichtend anzuwenden.<sup>50</sup> Die Finanzverwaltung begründet ihre Ansicht damit, dass erstens in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG ausgeführt wird, dass der niedrigere Teilwert angesetzt werden kann und dass zweitens nach § 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG alle steuerlichen Wahlrechte unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden dürfen. Das BMF-Schreiben vom 12.3.2010 steht im deutlichen Widerspruch zu der von der (früheren) Bundesregierung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens geäußerten Auffassung.<sup>51</sup> Aus steuersystematischen Überlegungen ist die Auffassung der Finanzverwaltung abzulehnen. Den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung würde eher gerecht werden, wenn das dem Wortlaut nach bestehende Abwertungswahlrecht durch die verbindliche handelsrechtliche Bewertungsvorschrift aufgehoben werden würde. Bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen sollte das Imparitätsprinzip auch für die Steuerbilanz verpflichtend sein.<sup>52</sup> Die von der Finanzver-

<sup>48</sup> S. hierzu BR-Drs. 344/08 v. 23.5.2008, 80 sowie HFA des IDW, FN-IDW 2007, 506.

<sup>49</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 15.

<sup>50</sup> Vgl. *Künkele/Zwirner*, StuB 2010, 335 (337); *Rätke/Theile*, BBK 2010, 306 (314).

<sup>51</sup> Vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 16/10067 v. 30.7.2008, 124) auf die Stellungnahme des Bundesrats (BR-Drs. 344/08 (B) v. 4.7.2008, 12).

<sup>52</sup> S. hierzu insbesondere *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 (398); *Henrichs*, Ubg 2009, 533 (538); *Hoffmann*, StuB 2010, 209 (210).

---

waltung im Anschluss an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vorgenommene Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips steht insoweit im Konflikt mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen das Imparitätsprinzip unabhängig davon zur Anwendung kommen, ob § 5 Abs. 1 EStG als materielle oder formelle Maßgeblichkeit ausgelegt wird.

Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine Veränderung eingetreten. Im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 werden hierzu keine Aussagen getroffen. Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG ist aber eindeutig: In der Steuerbilanz besteht insoweit ein Abwertungsverbot. Die Differenzierung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung nach § 253 Abs. 3, 4 HGB zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Grundsatz: Abwertungsverbot), Finanzanlagen, die zum Anlagevermögen gehören (Abwertungswahlrecht), und Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Abwertungsgebot) wirkt sich aufgrund einer verbindlichen steuerrechtlichen Norm in der Steuerbilanz nicht aus.

Bei der Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernder und voraussichtlich vorübergehender Wertminderung sind im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die von der Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien<sup>53</sup> heranzuziehen. Handelsrechtlich kann für diese Abgrenzung nur allgemein auf das vernünftige kaufmännische Ermessen verwiesen werden. Da keine Maßgeblichkeit besteht, kommt es nur dann zu einer Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz, sofern sich der Bilanzierende bei der Aufstellung der Handelsbilanz an den steuerlichen Vorgaben orientiert. Voraussetzung für diese Vorgehensweise ist, dass man die von der Finanzverwaltung formulierten Grundsätze als mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar ansieht. Insoweit hat sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine Änderung ergeben.

Hinsichtlich der verwendeten Wertmaßstäbe ist in der Handelsbilanz auf den beizulegenden Wert, den sich aus dem Börsenkurs oder aus dem Marktpreis ergebenden Wert abzustellen, während die Steuerbilanz mit dem Teilwert nur einen Stichtagswert kennt. In vielen Fällen wird zwischen dem handels- und

---

<sup>53</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 25.2.2000, BStBl. I, 372; BMF-Schreiben v. 26.3.2009, BStBl. I, 514. In diesen beiden BMF-Schreiben werden die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zusammengefasst.

dem steuerrechtlichen Vergleichswert Übereinstimmung bestehen. Es sind aber auch Abweichungen denkbar:<sup>54</sup>

- Der Teilwert kann höher sein als der handelsrechtliche Vergleichswert, weil im Steuerrecht der Objektivierungsgedanke stärker betont wird. Insbesondere bei Forderungen, immateriellen Wirtschaftsgütern und Beteiligungen stellt die Finanzverwaltung<sup>55</sup> relativ hohe Anforderungen an den Nachweis, dass der Teilwert voraussichtlich auf Dauer gesunken ist. Für die Steuerbilanz bildet der Teilwert die Wertuntergrenze. Der niedrigere handelsrechtliche Vergleichswert kann in der Steuerbilanz aufgrund einer verbindlichen Norm nicht angesetzt werden.
- Bei der retrograden Ermittlung des Teilwerts von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens wird auch ein Rohgewinnaufschlag abgezogen (R 6.8 Abs. 2 EStR). In der Handelsbilanz gilt der Grundsatz der verlustfreien Bewertung, sodass der Abzug eines Gewinnaufschlags unterbleibt. Damit ist in diesem Fall der Teilwert niedriger als der handelsrechtliche Vergleichswert. Die mit dem Teilwertgedanken verbundenen speziellen steuerlichen Überlegungen führen dazu, dass Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz mit einem geringeren Wert bewertet werden als in der Handelsbilanz. Insoweit kommt es im Steuerrecht durch den Teilwertgedanken zu einer weiteren Interpretation des Imparitätsprinzips. Für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert besteht seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht. In der Handelsbilanz wurde durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die Zulässigkeit eines niedrigeren steuerlichen Werts aufgehoben (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB a.F.).

Kommt es in späteren Jahren zu einer Erhöhung des Stichtagswerts, muss sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz eine Wertaufholung vorgenommen werden (§§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3

---

<sup>54</sup> Vgl. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 235-242.

<sup>55</sup> Aufgrund der Einschränkungen der Verrechenbarkeit von Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ist allerdings insoweit die unterschiedliche Vorgehensweise zur Ermittlung des Vergleichswerts für die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb materiell von geringerer Bedeutung.

---

EstG).<sup>56</sup> Bemerkenswert ist, dass bei der Vornahme der Teilwertabschreibung ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht eingeräumt wird, aber bei einer Werterholung eine Zuschreibungspflicht besteht. Da der niedrigere Teilwert nur beibehalten werden darf, wenn er weiterhin voraussichtlich auf Dauer unter den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt und der Steuerpflichtige dies nachweist, besitzt der Steuerpflichtige insoweit einen Gestaltungsspielraum. Bei einem Verzicht auf den Nachweis eines (weiterhin) niedrigeren Teilwerts prüft die Finanzverwaltung aber, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.<sup>57</sup> Diese Regelung verdeutlicht nochmals die inkonsistente und damit unbefriedigende Rechtslage bei der Anwendung des Imparitätsprinzips im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung.

## 5. Rückstellungen

### a. Aufwandsrückstellungen

Zukünftig sind in beiden Bilanzen Aufwandsrückstellungen nur insoweit ansatzpflichtig, soweit es sich um im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung handelt, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG). Durch die Aufhebung des handelsrechtlichen Passivierungswahlrechts für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die zwar nach Ablauf von drei Monaten, aber noch im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F.), sowie für allgemeine Aufwandsrückstellungen

---

<sup>56</sup> Eine Besonderheit gilt beim Geschäfts- oder Firmenwert, für den in der Handelsbilanz ein Wertaufholungsverbot besteht (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB), während in der Steuerbilanz die Rechtslage nicht eindeutig ist. Folgt man der Trennungstheorie, gilt gleichfalls ein Wertaufholungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). Stellt man demgegenüber auf die Einheitstheorie ab, besteht ein Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG), insoweit kommt es zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips. S. hierzu *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (928); *Velte*, StuW 2008, 280 (281). Das BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239 enthält hierzu keine Ausführungen.

<sup>57</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 15. Nach Ansicht der Bundesregierung ist zur Vermeidung von Missbräuchen keine gesetzliche Regelung erforderlich, vgl. die Stellungnahme der Bundesregierung auf einen entsprechenden Gesetzesvorschlag des Bundesrats in BR-Drs. 17/2823 v. 27.8.2010, 6 bzw. 37.

i.S.d. § 249 Abs. 2 HGB a.F. kommt es zu einer Annäherung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz.

Die Beurteilung der Einschränkung der Aufwandsrückstellungen in der Handelsbilanz hängt davon ab, wie der Begriff der Verpflichtung abgegrenzt wird. Sieht man den bilanzrechtlichen Schuldbegriff weniger formal, gehören auch pflichtähnliche Notwendigkeiten zu den bilanziellen Schulden. Die Einschränkung des Umfangs der konkret bilanzierungsfähigen Aufwandsrückstellungen in der Handelsbilanz führt dazu, dass für den HGB-Abschluss die gleichen (hohen) Anforderungen gelten wie in der Steuerbilanz. Durch die stärkere Betonung des Objektivierungsgedankens kommt es insoweit zu einer Annäherung des HGB an die IFRS.<sup>58</sup> Das nationale Handelsbilanzrecht und die IFRS würden allerdings nur dann übereinstimmen, wenn in der Handelsbilanz für Aufwandsrückstellungen generell ein Passivierungsverbot gelten würde. Dies setzt voraus, dass der Schuldbegriff in stärkerem Maße rechtlich ausgelegt wird, m.a.W., wenn nur dann von einer bilanziellen Schuld ausgegangen wird, wenn eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht. Die Abweichungen zwischen (bürgerlich- oder öffentlich-)rechtlichen Wertungen und dem Begriff der bilanziellen Schuld würden sich auf Verpflichtungen beschränken, bei denen der Bilanzierende zwar rechtlich nicht zur Erbringung einer bestimmten Leistung gezwungen werden kann, er sich aber der Verpflichtung aus betriebswirtschaftlichen, sozialen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (idealtypisches Beispiel: Kulanzrückstellungen).<sup>59</sup>

Der Zielkonflikt ist offensichtlich. Entweder weicht der Gesetzgeber von den IFRS ab (Aufwandsrückstellungen unter bestimmten Voraussetzungen zulässig) oder es kommt zu einer Änderung der steuerlichen Gewinnermittlung (Aufwandsrückstellungen dürfen generell nicht passiviert werden). Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz stellt insoweit einen Kompromiss dar. Die Änderungen im Handelsgesetzbuch gehen gerade soweit, dass im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung keine Änderungen eintreten.

## **b. Bilanzierung von Schuldrückstellungen**

Für Schuldrückstellungen ergeben sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hinsichtlich des Ansatzes dem Grunde nach grundsätzlich keine

---

<sup>58</sup> A.A. *Drinhausen/Ramsauer*, DB 2009, Beilage 5, 46 (49); *Husemann/Hofer*, DB 2008, 2661 (2664); *Künkele/Zwirner*, BC 2009, 442 (442). Sie sehen eine Annäherung an die internationale Rechnungslegung kritisch bzw. nur in Teilbereichen erreicht.

<sup>59</sup> Vgl. *Tanski*, IRZ 2009, 367 (370).

---

Änderungen. Eine bedeutsame Ausnahme besteht bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen.

Bei konsequenter Anwendung der Aussage, dass steuerliche Wahlrechte unabhängig von dem Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden dürfen,<sup>60</sup> müsste bei Pensionsrückstellungen sowohl für „Neuzusagen“ (Pensionszusagen, die nach dem 31.12.1986 erteilt werden) als auch für „Altzusagen“ (Erteilung der Pensionszusage vor dem 1.1.1987) ein Ansatzwahlrecht bestehen. Die Finanzverwaltung vertritt allerdings eine andere Leitlinie:<sup>61</sup>

- Für „Neuzusagen“ ist das handelsrechtliche Passivierungsgebot (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) für die Steuerbilanz zu übernehmen.
- Für „Altzusagen“ gilt handels- und steuerrechtlich ein Wahlrecht (Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB).
- Sowohl für „Neuzusagen“ als auch für „Altzusagen“ besteht für die Steuerbilanz ein Ansatzverbot, wenn die speziellen steuerrechtlichen Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1, 2 EStG nicht erfüllt werden (Rechtsanspruch, kein steuerschädlicher Vorbehalt, Schriftform, keine Abhängigkeit von gewinnabhängigen Vergütungen).

Die Finanzverwaltung interpretiert also die Formulierung „darf ... nur gebildet werden, wenn“ nicht als Wahlrecht, sondern als spezielle Ansatzvoraussetzung. Demgegenüber wird in der Literatur<sup>62</sup> häufig nur auf das Wort „darf“ abgestellt und daraus für Pensionsrückstellungen ein Passivierungswahlrecht abgeleitet. Für Rückstellungen bei Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte sowie für Jubiläumszusagen kommt es gleichfalls darauf an, ob man aus den in § 5 Abs. 3, 4 EStG enthaltenen Formulierungen „dürfen erst / nur gebildet werden, wenn“ eine Einschränkung der grundsätzlich bestehenden Passivierungspflicht oder durch Konzentration auf das Wort „darf“ für die Steuerbilanz ein Ansatzwahlrecht ableitet. Vor Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes war es für die praktische Anwendung unbedeutend, welche Auffassung vertreten wurde. Da für Pensionsrückstellungen, sofern die Zusage nach dem 31.12.1986 gegeben wurde, sowie für Patent- und Jubiläumsrückstellungen handelsrechtlich eine Ansatzpflicht be-

---

<sup>60</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 13, 16.

<sup>61</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 9-11.

<sup>62</sup> Vgl. z.B. *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (391); *Günter*, Stbg 2009, 395 (399); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976 (977).

steht, galt bislang für die Steuerbilanz eine Ansatzpflicht. Entweder leitete man das steuerbilanzielle Passivierungsgebot aus dem Wortlaut des Einkommensteuergesetzes ab („darf ... nur gebildet werden, wenn“) oder es ergab sich aus der formellen Maßgeblichkeit, die das nach dem Wortlaut angenommene Wahlrecht („darf“) verdrängt.

Die Diskussion um die Auslegung des 6a Abs. 1 EStG und damit auch des § 5 Abs. 3, 4 EStG ist erst durch den von der Finanzverwaltung vollzogenen Übergang zur materiellen Maßgeblichkeit in Gang gekommen. Es spricht vieles dafür, diese gesetzlichen Regelungen als Einschränkung der konkreten Bilanzierungsfähigkeit im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung anzusehen. Akzeptiert man diese Sichtweise, besteht sowohl für Pensionsrückstellungen (bei „Neuzusagen“) als auch für Patent- und Jubiläumsrückstellungen in der Steuerbilanz auch zukünftig eine Passivierungspflicht, sofern die im Einkommensteuergesetz formulierten Zusatzvoraussetzungen vorliegen. Sind diese speziellen steuerrechtlichen Kriterien nicht erfüllt, gilt steuerbilanziell (weiterhin) ein Ansatzverbot. Insoweit kann der Einschätzung der Finanzverwaltung grundsätzlich gefolgt werden.<sup>63</sup>

Bei Pensionsrückstellungen ist noch eine weitere Besonderheit zu beachten. Die bislang vorgenommene und nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wieder vermehrt vertretene Auslegung des § 6a Abs. 1 EStG als Wahlrecht (und nicht als Einschränkung der konkreten Bilanzierungsfähigkeit) stützt sich im Wesentlichen auf das bis zum Jahr 1986 in der Handelsbilanz für Pensionsrückstellungen bestehende Passivierungswahlrecht, das ohne eigenständige steuerliche Regelung in der Steuerbilanz zum Passivierungsverbot geworden wäre.<sup>64</sup> Durch das Wahlrecht in § 6a Abs. 1 EStG wollte der Gesetzgeber einen Gleichklang von Handels- und Steuerbilanz erreichen, d.h. dem Bilanzierenden sollte in beiden Rechnungslegungskreisen ein Ansatzwahlrecht eingeräumt werden. Insoweit ist trotz vergleichbarem Wortlaut die Situation bei Pensionsrückstellungen eine andere als bei Patent- und Jubiläumsrückstellungen. Unbefriedigend ist weiterhin, dass bei einem – aus dem Wortlaut ableitbaren – Passivierungsgebot dieses auch für „Altzusagen“ gelten müsste. Bei „Altzusagen“ geht die Finanzverwaltung aber weiterhin

---

<sup>63</sup> Die vom Bundesrat gewünschte gesetzliche Klarstellung wurde von der Bundesregierung abgelehnt, da nach ihrer Auffassung die geltende Gesetzesformulierung eindeutig zum Ausdruck bringt, dass eine Passivierungspflicht besteht, vgl. BR-Drs. 17/2823 v. 27.8.2010, 5-6 bzw. 37.

<sup>64</sup> Vgl. BFH-Beschluss v. 3.2.1969 - GrS 2/68, BStBl. II, 291; BFH-Urteil v. 19.3.1975 - I R 182/73, BStBl. II, 535.

---

von einem steuerlichen Ansatzwahlrecht aus. Der Wortlaut des § 6a Abs. 1 EStG wird also für „Neuzusagen“ als Ansatzpflicht und für „Altzusagen“ als Ansatzwahlrecht ausgelegt. Es ist nicht erkennbar, mit welcher Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips sich diese Differenzierung konsistent begründen lässt.

### c. Bewertung von Schuldrückstellungen

Für die Bewertung von Rückstellungen sieht das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz mit der Pflicht zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) sowie einem generellen Abzinsungsgebot (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB) zwei grundlegende Änderungen vor. Diese konzeptionelle Neuausrichtung zur Bewertung von Rückstellungen in der Handelsbilanz hat keine Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung:

- Bereits vor dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz war im Steuerbilanzrecht gesetzlich geregelt, dass Rückstellungen grundsätzlich abzuzinsen sind und dass die Abzinsung mit dem verbindlich vorgegebenen Diskontierungsfaktor von 5,5% zu erfolgen hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG).<sup>65</sup> Die Beschränkung der Abzinsung auf Rückstellungen mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr stimmt mit der handelsrechtlichen Neuregelung überein.
- Für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz sind nach der im Zusammenhang mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeführten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f EStG weiterhin die am Bilanzstichtag geltenden Wertverhältnisse maßgebend. Die Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen wird für die Steuerbilanz explizit ausgeschlossen.

Bei Pensionsrückstellungen gehen die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes noch weiter:<sup>66</sup> Übergang zur „Projected Unit Credit Methode“ (als eine Unterform der Gruppe der Ansammlungsverfahren), Be-

---

<sup>65</sup> Besonderheiten gelten für Versicherungsunternehmen, bei denen entweder auf eine Abzinsung verzichtet wird oder ein Zinssatz von 4% anzusetzen ist (§§ 21 Abs. 3, 21a Abs. 1 KStG).

<sup>66</sup> Zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die betriebliche Altersversorgung s. z.B. *Höfer*, BB 2007, 2795; *Meyer-Schell/Zimmermann*, StuB 2008, 18; *Riehl*, StuB 2010, 131; *Rhiel/Veit*, DB 2008, 193; *Scheffler*, in Schmiel/Breithecker (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 227 (239-245).

rücksichtigung von Gehalts- und Rententrends, Verwendung individueller Fluktuationswahrscheinlichkeiten, Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre, Wahlrecht zur Anwendung des durchschnittlichen Marktzinses, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 HGB), sowie Gebot zur Verrechnung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen mit dem Planvermögen (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB). Diesen handelsrechtlichen Vorgaben stehen im Steuerrecht die verbindliche Anwendung des Teilwertverfahrens (als eine Unterform der Gruppe der Gleichverteilungsverfahren), das Verbot einer Berücksichtigung von Gehalts- und Rententrends, die Vorgabe eines Abzinsungssatzes von 6%, die pauschalierte Berücksichtigung der Fluktuation durch ein Passivierungsverbot, bevor der Arbeitnehmer das 27. Lebensjahr vollendet hat bzw. die Versorgungsansprüche nach dem Betriebsrentengesetz unverfallbar geworden sind oder der Versorgungsfall eingetreten ist (§ 6a EStG), sowie das Verrechnungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG) gegenüber. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gelten also ausschließlich die steuerlichen Regelungen. Im Regelfall ist der handelsrechtliche Wert von Pensionsrückstellungen deutlich höher als der Teilwert nach § 6a EStG. Ist der handelsrechtliche Wert ausnahmsweise niedriger, führt die von der Finanzverwaltung vollzogene Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips dazu, dass die Begrenzung des steuerlichen Werts von Pensionsrückstellungen auf den handelsrechtlichen Wertansatz zukünftig nicht mehr besteht.<sup>67</sup>

In der Handelsbilanz führt das Nebeneinander von Berechnung des Barwerts durch Diskontierung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz und Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen zu einer Bewertung von Rückstellungen mit dem Zeitwert. Nach Ansicht des Gesetzgebers wird durch dieses Bewertungskonzept die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens im Jahresabschluss den tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnissen angenähert.<sup>68</sup> In der Handelsbilanz wird also bei der Bewertung von Rückstellungen der Informationsfunktion ein höheres Gewicht eingeräumt. Insoweit wird in der Handelsbilanz ein geschlossenes Konzept verfolgt. Für die Steuerbilanz ist auf die Zahlungsbemessungsfunktion abzustellen, nicht auf die Informationsfunktion. Damit können für die Bewertung von Rückstellungen die handelsrechtlichen Regelungen nicht übernommen werden. Bei der Konkretisierung der steuerlichen Bewertungs-

<sup>67</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 10.

<sup>68</sup> Vgl. BT-Drs. 16/10067 v. 30.7.2008, 52.

---

vorschriften kommt es jedoch zu einem Widerspruch: Rückstellungen sind zwar abzuzinsen, aber die Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen muss unterbleiben. Nimmt man die „traditionellen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Maßstab, bezieht sich die Kritik auf das allgemein geltende Abzinsungsgebot, das zu einem Verstoß gegen die Periodisierungsgrundsätze führt, sofern in der Verpflichtung kein Zinsanteil enthalten ist. Die Nichtberücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen folgt aus dem Stichtagsprinzip. Aus der Beurteilung wird deutlich, dass die im Einkommensteuergesetz enthaltenen Regelungen nicht sachgerecht sind. Im Hinblick auf die Zahlungsbemessungsfunktion wird deshalb für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz folgender Vorschlag gemacht:<sup>69</sup>

- In der Steuerbilanz sollte nur dann eine Abzinsung vorgenommen werden, wenn der Verpflichtung (aus rechtlicher oder wirtschaftlicher Sicht) ein Kreditverhältnis zugrunde liegt.<sup>70</sup>
- Sofern nach den Periodisierungsgrundsätzen eine Abzinsung dem Grunde nach gerechtfertigt ist, sollte der Diskontierungsfaktor aus dem vertraglich vereinbarten Zinssatz oder ersatzweise aus dem durchschnittlichen Marktzins abgeleitet werden.
- Nach dem Stichtagsprinzip sollte bei der Abstimmung des Ausgangswerts auf die am Bilanzstichtag geltenden Wertverhältnisse abgestellt werden.

## **6. Überhöhte Abschreibungen, steuerfreie Rücklagen und Wahlrechte nach dem Umwandlungssteuergesetz**

Die Zielsetzung überhöhter Abschreibungen (Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge) und steuerfreier Rücklagen sowie der im Umwandlungssteuergesetz enthaltenen Wahlrechte besteht darin, Investitionen zu fördern bzw. unternehmerische Umstrukturierungen nicht durch die Auflösung und Besteuerung von stillen Reserven zu behindern. Diese auf dem Lenkungszweck der Besteuerung beruhenden Wahlrechte nehmen insoweit eine Sonderstellung ein. Sie sollten nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung unabhängig von

---

<sup>69</sup> S. hierzu auch *Beiser*, DB 2001, 296; *Groh*, DB 2007, 2275; *Rogall/Spengel*, BB 2000, 1234.

<sup>70</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 30.11.2005 - I R 1/05, BStBl. II 2006, 471; BFH-Urteil v. 30.11.2005 - I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (beide zur Rechtslage vor Einführung des steuerlichen Abzinsungsgebots).

der Handelsbilanz ausgeübt werden.<sup>71</sup> Erreicht wird dieses Ziel durch die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit. Aufgrund der Streichung der handelsrechtlichen Öffnungsklauseln ist zukünftig handelsrechtlich eine Bewertung mit dem niedrigeren steuerlichen Wert (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB a.F.) sowie eine Passivierung steuerfreier Rücklagen (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F.) nicht mehr zulässig.<sup>72</sup>

Voraussetzung für die Ausübung dieser speziellen steuerlichen Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die Höhe der vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG). Die Führung dieses Verzeichnisses ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der überhöhten Abschreibungen. Wird das Verzeichnis nicht oder unvollständig geführt, kann das steuerliche Wahlrecht nicht genutzt werden.<sup>73</sup>

Die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit ist äußerst positiv zu beurteilen, weil damit einer der Hauptkritikpunkte am HGB-Einzelabschluss entfallen ist.<sup>74</sup> Sie ist mit den drei Zielen des Gesetzgebers „Verbesserung der Informationsfunktion der Handelsbilanz“, „Aufhebung nicht zeitgemäßer Wahlrechte in der Handelsbilanz“ sowie „Steuerneutralität“ vereinbar. Da diese Sonderregelungen nur noch in der Steuerbilanz gelten, kommt es allerdings durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zu einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz. Insoweit wird das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ nicht mehr erfüllt. Eine Übereinstimmung von Handels-

---

<sup>71</sup> Vgl. BT-Drs. 16/10067 v. 30.7.2008, 34, 35, 99.

<sup>72</sup> In der Handelsbilanz wurden steuerfreie Rücklagen als Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen.

<sup>73</sup> Diese Aufzeichnungspflichten gelten nicht nur bei speziellen steuerlichen Wahlrechten, sondern generell für jedes steuerliche Wahlrecht, das abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt wird. Siehe hierzu BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 19-23 sowie *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 387 (387); *Grützner*, StuB 2009, 481 (483); *Herzig*, DB 2008, 1339 (1340); *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 (2099); *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009, 934 (934), *Richter*, GmbHR 2010, 505 (510).

<sup>74</sup> Zu den Nachteilen der bislang bestehenden umgekehrten Maßgeblichkeit s. statt aller Wagner, StuW 1990, 3; *Wagner/Hawlitzy*, DBW 1991, 309.

---

und Steuerbilanz wäre allerdings möglich, wenn steuerliche Vergünstigungen außerhalb der Buchführung verrechnet werden würden, so wie es im geltenden Recht bereits beim Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1-4 EStG der Fall ist.<sup>75</sup>

## 7. Rechnungsabgrenzungsposten

Bei den Grundformen der Rechnungsabgrenzungsposten (in beiden Bilanzen Ansatzpflicht: § 250 Abs. 1, 2 HGB bzw. § 5 Abs. 5 S. 1 EStG) sowie beim Disagio (Handelsbilanz: Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB; Steuerbilanz: Ansatzpflicht nach § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG) hat sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine Veränderung ergeben.

Bei den Rechnungsabgrenzungsposten für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG) haben sich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz insoweit erhöht, weil das bislang für die Handelsbilanz bestehende Wahlrecht aufgehoben wurde (§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F.). Wie bei den überhöhten Abschreibungen und steuerfreien Rücklagen dient diese Neuregelung dazu, die Informationsfunktion der Handelsbilanz dadurch zu verbessern, dass Vorschriften mit rein steuerlichem Hintergrund in der handelsrechtlichen Rechnungslegung nicht mehr übernommen werden dürfen. Für die steuerliche Gewinnermittlung haben sich zwar keine Änderungen ergeben, allerdings fallen zukünftig insoweit Handels- und Steuerbilanz zwingend auseinander.<sup>76</sup>

## 8. Bewertungsvereinfachungen

Bei den Bewertungsvereinfachungen trifft die Finanzverwaltung hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz unterschiedliche Aussagen, ohne dass sich dies in konsistenter Weise begründen lässt. Bei den Verbrauchsfolge- oder Veräußerungsfolgeverfahren ist in der Handelsbilanz

---

<sup>75</sup> Ein weiterer Vorteil einer derartigen Vorgehensweise wäre, dass damit die steuerlichen Vergünstigungen auch leichter auf Steuerpflichtige übertragen werden könnten, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

<sup>76</sup> Dies gilt nur bei einer Bewertung der Anzahlungen mit ihrem Bruttowert (einschließlich Umsatzsteuer). Werden die Anzahlungen netto (ohne Umsatzsteuer) ausgewiesen, stimmen Handels- und Steuerbilanz überein, da in beiden Bilanzen die Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens unterbleibt, vgl. *Brössel/Mindermann/Boecker*, BC 2009, 453; *Strahl*, KÖSDI, 16642 (16650).

sowohl das Lifo- als auch das Fifo-Verfahren zulässig (§ 256 S. 1 HGB), während in der Steuerbilanz nur das Lifo-Verfahren gewählt werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Bei einem Nebeneinander von handels- und steuerrechtlichem Wahlrecht vertritt die Finanzverwaltung nunmehr die Auffassung, dass in der Steuerbilanz das Lifo-Verfahren auch dann zulässig ist, wenn in der Handelsbilanz eine Einzelbewertung oder das Fifo-Verfahren angewendet wird.<sup>77</sup>

Unklar ist, welche Rechtsfolge eintritt, wenn in der Handelsbilanz auf die Durchschnittsbewertung zurückgegriffen wird.<sup>78</sup> Einerseits kann die Auffassung vertreten werden, dass aufgrund des Fehlens einer eigenständigen steuerlichen Regelung zu dieser Form einer Bewertungsvereinfachung das Maßgeblichkeitsprinzip gilt. Damit ist auch in der Steuerbilanz die Durchschnittsbewertung anzuwenden, wenn diese in der Handelsbilanz vorgenommen wird (§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).<sup>79</sup> Andererseits kann aufgrund des in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG enthaltenen Wahlrechts gefolgert werden, dass es zu einem Nebeneinander von Durchschnittsbewertung in der Handelsbilanz und Lifo-Verfahren in der Steuerbilanz kommen kann (§ 5 Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG).<sup>80</sup>

Sowohl bei der Festbewertung als auch bei der Gruppenbewertung geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts (§§ 240 Abs. 3, 4, 256 S. 2 HGB) in die Steuerbilanz zu übernehmen ist.<sup>81</sup> Diese Aussage ist insoweit nicht nachzuvollziehen, weil in R 5.4 Abs. 3 bzw. R 6.8 Abs. 4 EStR ausgeführt wird, dass für diese Bewertungsvereinfachungen in der Steuerbilanz ein Wahlrecht besteht und die Finanzverwaltung ansonsten davon ausgeht, dass sich steuerliche Wahlrechte auch aus Verwaltungsanweisungen ergeben können und dabei ausdrücklich auf die Einkommensteuer-Richtlinien und BMF-Schreiben verweist.<sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 17.

<sup>78</sup> Das BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 17 ist insoweit nicht eindeutig, da die Durchschnittsbewertung nicht angeführt wird.

<sup>79</sup> Zu diesem Ergebnis kommt man, wenn man die Ausführungen im BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 5 überträgt.

<sup>80</sup> Vgl. *Künkele/Zwirner*, StuB 2010, 335 (340).

<sup>81</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 7.

<sup>82</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 12. Die Festbewertung ist nicht nur in R 5.4 Abs. 3 EStR geregelt, sondern auch im BMF-Schreiben v. 8.3.1993, BStBl. I, 276.

---

## 9. Kurzauswertung

Aus dem Schreiben der Finanzverwaltung zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes für die steuerliche Gewinnermittlung lassen sich keine klaren Aussagen ableiten, wie sich in Zukunft das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz darstellen wird:

- Die Finanzverwaltung geht – ohne dies explizit zu formulieren – von der formellen auf die materielle Maßgeblichkeit über. Erkennbar wird dies daran, dass sie die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz nicht nur bei speziellen steuerlichen Wahlrechten verneint, sondern erlaubt, dass jedes steuerliche Wahlrecht (insbesondere auch bei Wahl der Abschreibungsmethode, Teilwertabschreibungen und Bewertungsvereinfachungen) unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz ausgeübt werden darf.
- Von der Finanzverwaltung wird zwar die Auffassung vertreten, dass sich steuerliche Wahlrechte nicht nur aus dem Gesetz, sondern auch aus Verwaltungsvorschriften (insbesondere die Einkommensteuer-Richtlinien) sowie aus BMF-Schreiben ergeben können. Allerdings wird dieser Aussage bei der Gruppen- und Festbewertung (R 5.4 Abs. 3, R 6.8 Abs. 4 EStR) nicht gefolgt. Bei der Forderung nach Einbezugspflicht von allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten und von Aufwendungen im sozialen Bereich in die steuerlichen Herstellungskosten wird das in R 6.3 Abs. 4 EStR enthaltene Wahlrecht negiert.<sup>83</sup> Beim Einbezug von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten greift die Finanzverwaltung auf die formelle Maßgeblichkeit zurück, obwohl sie ansonsten die materielle Maßgeblichkeit vertritt (steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz ausgeübt werden).
- Bei Pensionsrückstellungen wird die Formulierung „darf ... nur gebildet werden“ in § 6a Abs. 1 EStG einerseits als Ansatzpflicht („Neuzusagen“, sofern die speziellen steuerlichen Voraussetzungen erfüllt sind) und andererseits als Ansatzwahlrecht („Altzusagen“) ausgelegt.
- Der von der Finanzverwaltung bei der Ermittlung der Herstellungskosten vollzogene Übergang vom eingeschränkten Vollkostenansatz (R 6.3 EStR) zum uneingeschränkten Vollkostenansatz (Bewertung mit den Herstellungskosten) steht nicht im Zusammenhang mit dem Bilanzrechtsmo-

---

<sup>83</sup> In diesem Zusammenhang ist allerdings die weitere Entwicklung abzuwarten, vgl. BMF-Schreiben v. 22.6.2010, BStBl. I, 597.

ernisierungsgesetz. Vielmehr handelt es sich hierbei um eine geänderte Interpretation des § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG. Der uneingeschränkte Vollkostenansatz wird aber nicht vollständig umgesetzt. Bei den Fremdkapitalzinsen bleibt es bei einem Einbezugswahlrecht.

- Für die Sachverhalte, bei denen in der Handelsbilanz ein Wahlrecht gewährt wird und das Steuerrecht keine Regelung enthält, sieht die Finanzverwaltung unterschiedliche Lösungen vor: Bei Ansatzwahlrechten kommt es zu einer Einschränkung der Maßgeblichkeit (aus einem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht wird für die Steuerbilanz eine Ansatzpflicht bzw. aus einem handelsrechtlichen Passivierungswahlrecht wird für die Steuerbilanz ein Ansatzverbot). Bei Sachverhalten, für die handelsrechtlich ein Bewertungswahlrecht besteht, wird auf die Maßgeblichkeit zurückgegriffen, d.h. der handelsrechtliche Wert ist in die Steuerbilanz zu übernehmen.
- Das BMF-Schreiben ist unvollständig, da es zu einigen Sachverhalten keine Aussage enthält, welche Auswirkungen sich aus dem Maßgeblichkeitsprinzip ableiten lassen.

### III. Möglichkeiten und Grenzen einer „Einheitsbilanz“

In den ersten beiden Abschnitten wurde untersucht, wie das Maßgeblichkeitsprinzip nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes nach Ansicht der Finanzverwaltung zu interpretieren ist und wie sich die Neufassung des Handelsgesetzbuchs sowie des § 5 Abs. 1 EStG auf das Verhältnis zwischen der handels- und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auswirkt. In diesem Abschnitt erfolgt eine Analyse, inwieweit die von Vielen gewünschte Möglichkeit der Erstellung einer „Einheitsbilanz“ zukünftig (noch) besteht.<sup>84</sup> Es wird nicht diskutiert, ob sich dieses Ziel aus bilanztheoretischer Sicht rechtfertigen lässt. Vielmehr wird geprüft, inwieweit nach der von der Finanzverwaltung vorgenommenen Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips die Steuerpflichtigen (noch) eine Einheitsbilanz aufstellen können.

Grundlage für diesen Vergleich bildet die im Abschnitt I. vorgenommene Einteilung der Wirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips auf die einzelnen Sachverhalte. Die dabei gebildeten zehn Fälle werden in diesem Abschnitt danach neu gruppiert, inwieweit das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ verwirklicht werden kann:

<sup>84</sup> S. hierzu auch *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 1; *Lorson/Toebe*, BBK 2009, 453.

- 
- Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz
    - Einheitsbilanz aufstellbar;
  - nicht vermeidbare Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz
    - Einheitsbilanz nicht zulässig;
  - trotz unterschiedlicher Regelungen Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz erreichbar;
    - bei entsprechender Rechnungslegungspolitik Aufstellung einer Einheitsbilanz möglich.

## **1. Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz**

Die Wertansätze in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz stimmen in folgenden Fällen überein:

- Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz keine Regelung (Fall 1);
- Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz übereinstimmende verbindliche Regelung (Fall 2a);
- Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz keine Regelung (Fall 5: Bewertung);
- Handelsbilanz Ermessensspielraum – Steuerbilanz keine Regelung (Fall 7);
- Handelsbilanz Ermessensspielraum – Steuerbilanz übereinstimmender Ermessensspielraum (Fall 8a).

Damit wird für folgende Geschäftsvorgänge das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ erreicht, sodass der Zeitpunkt des Gewinnausweises in den beiden Rechnungslegungskreisen übereinstimmt:

- Begriff „Vermögensgegenstand“ stimmt grundsätzlich mit dem Begriff „Wirtschaftsgut“ überein (Fall 2a);
- Geschäfts- oder Firmenwert gilt als Vermögensgegenstand bzw. ist ein Wirtschaftsgut (Fall 2a);
- Abgrenzung der Wirtschaftsgüter untereinander nach dem Kriterium der selbständigen Nutzungsfähigkeit (Fall 2a);

- Aktivierungspflicht für materielle Vermögenswerte und für immaterielle Vermögenswerte des Umlaufvermögens (Fall 1);
- entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens: Aktivierungsgebot (Fall 2a);
- selbst geschaffener Geschäftswert: Aktivierungsverbot (Fall 2a);
- persönliche Zurechnung von Vermögenswerten: wirtschaftliche Zugehörigkeit/wirtschaftliches Eigentum (Grundsatz, Fall 1);
- sachliche Zurechnung bei Kapitalgesellschaften: alle Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen (Fall 2a);
- Anschaffungskosten (Fall 2a);
  - Besonderheiten: Fremdkapitalzinsen
- Anschaffungskosten: Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen, Fall 7);
- Herstellungskosten: produktionsbezogener Vollkostenbegriff (Grundsatz, Fall 2a);
  - Besonderheiten: Entwicklungskosten, Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich sowie für Fremdkapitalzinsen
- Herstellungskosten: Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen, Fall 7);
- Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden (Grundsatz, Fall 2a); möglicherweise
  - Besonderheiten: anschaffungsnahe Herstellungskosten
- Bewertungsvereinfachungen: Festbewertung, Gruppenbewertung (Fall 5);
- Bewertungsvereinfachungen: Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgefverfahren (Durchschnittsbewertung) (Fall 7);
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungssumme) (Fall 2a);
- vorübergehende Wertminderungen (Anlagevermögen, ohne Finanzanlagen): Abwertungsverbot (Fall 2a);

- 
- Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten (grundsätzliche Vorgehensweise, Fall 2a);
  - Wertaufholungsgebot (alle aktiven Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des Geschäftswerts, Fall 2a);
  - Wertaufholungsverbot beim Geschäftswert (wenn Trennungstheorie, Fall 2a);
  - Besonderheit für Kreditinstitute bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags (Fall 2a);
  - Währungsumrechnung: Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag (Fall 1);
  - Währungsumrechnung (Restlaufzeit > 1 Jahr): Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips sowie des Anschaffungswertprinzips (Fall 2a);
  - Begriff „bilanzielle Schuld“ gilt sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz (Fall 2a);
  - Verbindlichkeiten: Passivierungspflicht (Fall 1);
  - Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten einschließlich Kulanzrückstellungen (grundsätzliche Regelung): Passivierungspflicht (Fall 1);
  - Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit zukünftig Einnahmen oder Gewinne anfallen: Passivierungsverbot (Fall 2a);
  - Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen: Passivierungsverbot (Fall 2a);
  - Pensionsrückstellungen: Passivierungsverbot, soweit von gewinnabhängigen Bezügen abhängig (Fall 2a);
  - spezielle Aufwandsrückstellungen: Passivierungspflicht (Fall 1);
  - persönliche Zurechnung bei passiven Wirtschaftsgütern (Fall 1);
  - „Wertaufholungsgebot“ bei bilanziellen Schulden (Fall 2a);
  - Bewertung von Verbindlichkeiten zum Nennwert (Grundsatz, Fall 2a);

- Bewertung von Rückstellungen (Fall 2a)
  - mehrjährige Verpflichtungen (Verteilungsrückstellungen): zeitanteilige Ansammlung (Grundsatz);
  - Abzinsungsgebot (Grundsatz);
- Bewertung von Rückstellungen (mehrjährige Verpflichtungen): bei Ansammlungsrückstellungen Ansammlung entsprechend dem Verlauf der Verpflichtung (Fall 1);
- Bewertung von Rückstellungen (Fall 8a)
  - Sachleistungsverpflichtungen: vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten;
  - Berücksichtigung von mit der Verpflichtung voraussichtlich verbundenen Vorteilen: vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Minderung des Rückstellungswerts durch künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden;
  - Bewertungsvereinfachungen (z.B. Garantierückstellungen): vernünftiges kaufmännisches Ermessen bzw. Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sowie Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit, dass nur ein Teil der Verpflichtungen erfüllt werden muss;
- Bewertung von Pensionsrückstellungen: Erfassung der Ungewissheit durch Bewertung mit dem Erwartungswert (Fall 2a);
- transitorische Rechnungsabgrenzungsposten – Grundformen: Ansatzpflicht, Fall 2a).

## **2. Nicht vermeidbare Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz**

In folgenden Fällen kommt es prinzipiell zu Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung:

- Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz abweichende verbindliche Regelung (Fall 2b);

- 
- konzeptionelle Abweichung aufgrund spezieller steuerlicher Regelungen, insbesondere Umsetzung des speziellen Besteuerungskonzepts von Personen- und Kapitalgesellschaften, Abgrenzung des betrieblichen Bereichs von der privaten Sphäre, Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung (Fall 9).

Die Wirkungen auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises sind unterschiedlich. Bei folgenden Sachverhalten kommt es in der Steuerbilanz zunächst zu einem früheren Gewinnausweis:<sup>85</sup>

- Gewinnthesaurierung einer Personengesellschaft: die Beteiligung ist handelsrechtlich ein Vermögensgegenstand, wird steuerrechtlich aufgrund der Mitunternehmerkonzeption (Transparenzprinzip, Gewinnzurechnung) dagegen nicht als Wirtschaftsgut angesehen (Fall 9);
- Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden (wenn andere Interpretation bei anschaffungsnahen Herstellungskosten, 15%-Grenze, Fall 2b);
- vorübergehende Wertminderungen (Umlaufvermögen): Abwertungsgebot bzw. steuerliches Abwertungsverbot (Fall 2b);
- Geschäftswert: Wertaufholungsverbot bzw. Wertaufholungsgebot (wenn Einheitstheorie, Fall 2b);
- Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte: Wenn die speziellen steuerlichen Anforderungen nicht erfüllt werden, gilt für die Steuerbilanz ein Passivierungsverbot (Fall 2b);
- Rückstellungen für Jubiläumswendungen: Wenn die speziellen steuerlichen Anforderungen nicht erfüllt werden, gilt für die Steuerbilanz ein Passivierungsverbot (Fall 2b);
- Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen: Passivierungspflicht bzw. Passivierungsverbot (Fall 2b);
- Pensionsrückstellungen – „Neuzusagen“: Wenn die speziellen steuerlichen Anforderungen (Rechtsanspruch, kein steuerschädlicher Vorbehalt,

---

<sup>85</sup> Diese Sachverhalte führen in der Handelsbilanz zu aktiven latenten Steuern.

Schriftform) nicht erfüllt sind, gilt für die Steuerbilanz ein Passivierungsverbot (Fall 2b);

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: Passivierungspflicht bzw. Passivierungsverbot (Fall 2b);
- vorübergehende Erhöhung der Belastung aus einer bilanziellen Schuld: Aufwertungsgebot bzw. steuerliches Aufwertungsverbot (Fall 2b);
- Bewertung von Rückstellungen (Fall 2b)
  - mehrjährige Verpflichtungen (Verteilungsrückstellungen) im Zusammenhang mit der Stilllegung von Kernkraftwerken: steuerrechtliche Sonderregelung;
  - Wertverhältnisse: Pflicht zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen bzw. Abstellen auf die am Abschlussstichtag geltenden Verhältnisse;
  - Pensionsrückstellungen: Pflicht zur Berücksichtigung von Gehalts- und Rententrends bzw. Abstellen auf das am Abschlussstichtag geltende Lohnniveau;
- Rechnungsabgrenzungsposten – als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen: Aktivierungsverbot bzw. Aktivierungsgebot (Fall 2b).

Bei diesen Sachverhalten ist im Regelfall der Gewinn in der Steuerbilanz zunächst niedriger als in der Handelsbilanz:<sup>86</sup>

- Besonderheit bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei Ausübung des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts (Fall 2b);
- steuerliche Sonderregelungen bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 EStG) und für die Realteilung, sofern der tatsächliche Wert über dem Buchwert des Wirtschaftsguts liegt (Fall 9);
- bei retrograder Ermittlung des Teilwerts von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens steuerrechtlicher Vergleichswert aufgrund des Abzugs ei-

---

<sup>86</sup> Diese Abweichungen lösen handelsrechtlich passive latente Steuern aus.

---

nes Gewinnaufschlags niedriger als handelsrechtlicher Vergleichswert (beizulegender Wert u.a., Fall 9);

- Währungsumrechnung (Restlaufzeit  $\leq 1$  Jahr): Stichtagswert bzw. Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips (dauernde Wertsteigerungen, Fall 2b);
- Anspruch auf Dividendenzahlungen bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: phasengleiche Gewinnvereinnahmung bzw. keine phasengleiche Gewinnvereinnahmung (Fall 2b).

Bei einigen Sachverhalten kann hinsichtlich des Verhältnisses des Zeitpunkts des Gewinnausweises in den beiden Bilanzen keine eindeutige Aussage getroffen werden:<sup>87</sup>

- sachliche Zurechnung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften: spezielle Regeln für die Zurechnung zum Betriebsvermögen (Fall 9);
- ausländische Betriebsstätte: Weltbuchführung bzw. Erfolgszuordnung nach der direkten Methode (Fall 9);
- Vermögenswerte, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen: Verrechnungsgebot bzw. Verrechnungsverbot (Fall 2b);
- Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit dem durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre, Wahlrecht zur pauschalen Festsetzung der Laufzeit auf 15 Jahre bzw. Abzinsung mit 6% (Fall 2b);
- für die Abzinsung von Rückstellungen heranzuziehender Zinssatz: durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre bzw. 5,5% (Fall 2b).

Darüber hinaus sind steuerliche Regelungen zu beachten, die außerhalb der Bilanz korrigiert werden. Bei diesen stimmen zwar die Werte in der Handelsbilanz mit denen der Steuerbilanz überein. Allerdings weicht das in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Ergebnis von den steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab:<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Es kann nicht in allgemein gültiger Form angegeben werden, ob aktive oder passive latente Steuern entstehen.

<sup>88</sup> Damit unterbleibt eine Steuerabgrenzung nach § 274 HGB.

- Entnahmen/Einlagen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen/verdeckte Einlagen: konzeptionelle Abweichung (Fall 9);
- Erträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als eine Form von (teilweise) steuerfreien Betriebseinnahmen (§§ 3 Nr. 40 EStG, 8b KStG, Fall 9); Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als eine Form von teilweise nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 3c Abs. 2 EStG, Fall 9);
- Investitionszulagen (Fall 9);
- nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. §§ 3c Abs. 1, 4 Abs. 5-7 EStG bzw. §§ 4 Abs. 4a, 4h EStG, 8a KStG bzw. §§ 12 EStG, 10 KStG bzw. § 160 AO, Fall 9);
- Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen und bei Baudenkmalern: Wahlrecht zwischen sofortigem Abzug oder gleichmäßiger Verteilung zwischen 2 und 5 Jahren (§§ 11a, 11b EStG, Fall 10);
- Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1-4 EStG): Wahlrecht zum Abzug außerhalb der Buchführung (Fall 10).

### **3. Trotz unterschiedlicher Regelungen Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz erreichbar**

Bei einigen Sachverhalten weichen zwar die handels- und die steuerrechtlichen Vorschriften voneinander ab. Allerdings kann der Bilanzierende bei entsprechender Ausübung der Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte sowie durch die Art und Weise der Konkretisierung von Ermessensspielräumen eine Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz herstellen:

- Handelsbilanz verbindliche Regelung – Steuerbilanz Wahlrecht (Fall 3);
- Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz verbindliche Regelung (Fall 4);
- Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz keine Regelung (Fall 5: Ansatz);
- Handelsbilanz Wahlrecht – Steuerbilanz Wahlrecht (Fall 6);
- Handelsbilanz Ermessensspielraum – Steuerbilanz engerer Ermessensspielraum oder verbindliche Regelung (Fall 8b);

- 
- spezielles steuerliches Wahlrecht zur Förderung von Investitionen sowie Vermeidung einer Behinderung unternehmerischer Umstrukturierungen (Fall 10).

Will der Bilanzierende eine Einheitsbilanz aufstellen, hat er für folgende Geschäftsvorgängen die handelsrechtlich bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten so zu nutzen, dass die Handelsbilanz mit den steuerrechtlichen Regelungen vereinbar ist:

- selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (ohne Geschäftswert): Verzicht auf die Ausübung des Aktivierungswahlrechts (Fall 4);
- Tausch: Gewinnrealisierung (Fall 8b);
- Herstellungskosten: Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich: Einbeziehungswahlrecht ausüben (Fall 4);<sup>89</sup>
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungsmethode bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei immateriellen Wirtschaftsgütern): Konkretisierung entsprechend den steuerlichen Vorgaben (Fall 4);
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungsdauer): Konkretisierung entsprechend den steuerlichen Vorgaben<sup>90</sup> (Fall 8b);
- vorübergehende Wertminderungen (Finanzanlagen im Anlagevermögen): Verzicht auf die Ausübung des Abwertungswahlrechts (Fall 4);
- Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernder und voraussichtlich vorübergehender Wertminderung: Konkretisierung der von der Finanzverwaltung geforderten Nachweispflichten (Fall 8b);
- handelsrechtlicher Vergleichswert (u.a. beizulegender Wert): Konkretisierung der von der Finanzverwaltung geforderten Nachweispflichten (Fall 8b);

---

<sup>89</sup> Diese Aussage gilt nur, wenn man der von der Finanzverwaltung im Schreiben zu den Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vertretenen Auffassung folgt, vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010, BStBl. I, 239, Tz. 8. Zur Diskussion s. Abschnitt II.2.

<sup>90</sup> Beim Geschäfts- oder Firmenwert ist dies nur sehr eingeschränkt möglich.

- Pauschalwertberichtigung von Forderungen: Konkretisierung der von der Finanzverwaltung geforderten Nachweispflichten (Fall 8b);
- mittelbare Verpflichtungen aus einer Pensionszusage und für ähnliche Verpflichtungen: Verzicht auf die Ausübung des Passivierungswahlrechts (Fall 5);
- Berücksichtigung der Ungewissheit bei der Bewertung von Rückstellungen: Konkretisierung der von der Finanzverwaltung geforderten Nachweispflichten (Fall 8b);
- Pensionsrückstellungen: Berücksichtigung der Fluktuationswahrscheinlichkeiten entsprechend der pauschalierenden Vorgehensweise in § 6a EStG<sup>91</sup> (Fall 8b);
- Rechnungsabgrenzungsposten – Disagio: Aktivierungswahlrecht ausüben (Fall 4).

Wird das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ verfolgt, sind bei den folgenden Sachverhalten die steuerrechtlichen Wahlrechte so auszuüben, dass der Steuerbilanzwert mit den handelsrechtlichen Vorgaben übereinstimmt:

- dauernde Wertminderungen (Anlage- und Umlaufvermögen): Ausübung des Abwertungswahlrechts (Fall 3);
- niedrigerer steuerlicher Wert (Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge): keine Inanspruchnahme (Fall 10);
- dauernde Erhöhung der Belastung aus einer bilanziellen Schuld: Ausübung des steuerlichen Aufwertungswahlrechts (Fall 3);
- steuerfreie Rücklagen (einschließlich Verteilungswahlrechte im Rahmen von Übergangsvorschriften): keine Inanspruchnahme (Fall 10);
- Umstrukturierungen des Unternehmens: Wahlrecht nach dem UmwStG: keine Inanspruchnahme der Möglichkeit, die Buchwerte fortzuführen (Fall 10).

In einigen Bereichen müssen die in den beiden Rechnungslegungskreisen bestehenden Wahlrechte und Ermessensspielräume aufeinander abgestimmt

---

<sup>91</sup> Dies ist nur bei fehlendem Nachweis von betriebsindividuellen Fluktuationswahrscheinlichkeiten möglich.

---

werden. Eine Einheitsbilanz ist möglich, sofern für die Handelsbilanz und die Steuerbilanz die gleiche Entscheidung getroffen wird:

- Investitionszuschüsse (Wahlrecht zwischen sofortiger Ertragsvereinnahmung oder Verrechnung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Fall 6);
- Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren: entweder Einzelbewertung oder Lifo-Verfahren, in der Handelsbilanz Verzicht auf Fifo-Verfahren (Fall 6);
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern sowie bei Abbaubetrieben): lineare Abschreibung, degressive Abschreibung, Abschreibung entsprechend der in Anspruch genommenen Leistung bzw. Absetzung für Substanzverringerung (Fall 6);
- Pensionsrückstellungen bei „Altzusagen“: Passivierungswahlrecht (Fall 6).

#### **4. Konsequenzen für die Rechnungslegungspolitik**

Verfolgt der Bilanzierende das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“, lässt sich bei vielen Sachverhalten eine Übereinstimmung zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz erreichen. Soweit der Bilanzierende anstrebt, den Sachverhalt in beiden Rechnungslegungskreisen gleich zu behandeln, besteht der Anpassungsbedarf überwiegend bei Aufstellung der Handelsbilanz. Um das Ziel „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ weitestmöglich verwirklichen zu können, sind die nach dem Handelsgesetzbuch bestehenden Wahlrechte sowie Ermessensspielräume<sup>92</sup> so auszuüben, dass eine Anerkennung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung gewährleistet ist. Für den Bilanzierenden ergeben sich dadurch prinzipiell keine Nachteile, zumindest treten regelmäßig keine gravierenden Nachteile auf. Beispiele für die Bereiche, bei denen die Aufstellung einer Einheitsbilanz

---

<sup>92</sup> Unter Ermessensspielraum wird in dieser Schrift die Situation verstanden, in der die bilanzrechtliche Behandlung eines Sachverhalts nicht eindeutig definiert ist. Ermessensspielräume bestehen insbesondere dann, wenn im Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden oder wenn Meinungsverschiedenheiten über die Interpretation einer gesetzlichen Vorschrift bestehen. Insoweit unterscheidet sich diese Begriffsabgrenzung von Fällen, in denen die Finanzverwaltung ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln (§§ 5 AO, 102 FGO).

durch Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlichen Regelungen für die Steuerpflichtigen regelmäßig zu befriedigenden Lösungen führt, sind: Ausgestaltung des Abschreibungsplans entsprechend den steuerlichen Vorgaben (Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode), Aktivierung eines Disagios als Rechnungsabgrenzungsposten, keine Passivierung von mittelbaren Verpflichtungen aus einer Pensionszusage und für ähnliche Verpflichtungen, Gewinnrealisierung beim Tausch, Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernder und voraussichtlich vorübergehender Wertminderung entsprechend den von der Finanzverwaltung formulierten Vorgaben und Ermittlung des handelsrechtlichen Vergleichswerts (u.a. beizulegender Wert) nach den steuerrechtlich geltenden Anforderungen.

Bei folgenden Sachverhalten sind bei der Aufstellung die handels- und steuerrechtlichen Regelungen gemeinsam zu berücksichtigen: Ausübung des Wahlrechts, Investitionszuschüsse sofort ertragswirksam zu vereinnahmen oder mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verrechnen, Entscheidung über die Anwendung von Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren (entweder Einzelbewertung oder Lifo-Verfahren) sowie Entscheidung über das Passivierungswahlrecht für Pensionsrückstellungen bei „Altzusagen“.

Auch bei den im Zusammenhang mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz besonders diskutierten Punkten „Ansatzwahlrecht für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Handelsbilanz“ sowie „Einbezugspflicht von allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten und Aufwendungen im sozialen Bereich in die steuerlichen Herstellungskosten“ lässt sich dadurch eine Einheitsbilanz aufstellen, dass in der Handelsbilanz auf das Ansatzwahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB verzichtet<sup>93</sup> bzw. das Einbezugswahlrecht nach § 255 Abs. 2 S. 3 HGB ausgeübt wird.<sup>94</sup>

Für das Erreichen der Zielsetzung „Aufstellung einer Einheitsbilanz“ ergeben sich insbesondere in vier Bereichen Schwierigkeiten:

- Vorliegen spezieller steuerlicher Grundsätze;
- Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen;
- Reichweite des Imparitätsprinzips;

---

<sup>93</sup> Insoweit ist es für den Bilanzierenden von Vorteil, dass das zunächst vorgesehene Ansatzgebot im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu einem Ansatzwahlrecht wurde.

<sup>94</sup> Zu den damit verbundenen Nachteilen s. Abschnitt II.2.

- 
- spezielle steuerliche Wahlrechte.

Zu einer Abweichung zwischen der Handelsbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung kommt es immer dann, wenn für die Besteuerung von Unternehmen spezifische Regelungen bestehen, (1) um die für Einzelunternehmen sowie für die Personen- und Kapitalgesellschaften gewünschte Besteuerungskonzeption umzusetzen, (2) um bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte den betrieblichen Bereich von der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen abzugrenzen sowie (3), um bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Die in diesen drei Bereichen auftretenden Auswirkungen auf den Ansatz und die Bewertung von Wirtschaftsgütern sowie Steuerbefreiungen und Einschränkungen beim Abzug von Betriebsausgaben stehen einer Übereinstimmung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung generell entgegen. Diese Unterschiede beruhen auf konzeptionellen Unterschieden zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Sie ergeben sich unabhängig davon, wie das Maßgeblichkeitsprinzip ausgestaltet wird. Handels- und Steuerbilanz können bei diesen Sachverhalten allerdings dann übereinstimmen, wenn die steuerlichen Korrekturen außerhalb der Bilanz vorgenommen werden, wie bspw. bei steuerfreien Betriebseinnahmen oder nichtabziehbaren Betriebsausgaben.

Bei Rückstellungen bestehen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz erhebliche Unterschiede. Beim Ansatz dem Grunde nach machen sich insbesondere die steuerrechtlichen Einschränkungen der Bilanzierungsfähigkeit bei Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte, bei Rückstellungen für Jubiläumswendungen, bei Pensionsrückstellungen sowie das Verbot zur Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bemerkbar. Die Bewertung von Rückstellungen unterscheidet sich im Wesentlichen aufgrund der nur in der Handelsbilanz vorzunehmenden Berücksichtigung von zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen, aufgrund der Verwendung unterschiedlicher Zinssätze bei der Abzinsung sowie der Konkretisierung der Berechnungselemente bei Pensionsrückstellungen. Des Weiteren ist das in der Handelsbilanz bestehende Saldierungsgebot von Pensionsverpflichtungen mit Vermögenswerten, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, eine bedeutsame Ursache für Abweichungen zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen.

Die Beurteilung hinsichtlich der unterschiedlichen Bedeutung des Imparitätsprinzips fällt differenziert aus. Die Verbote zur Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie zur Vornahme

von Teilwertabschreibungen für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen führen zu Abweichungen zwischen Handels- und der Steuerbilanz. Vergleichbare Effekte treten bei voraussichtlich vorübergehenden Werterhöhungen bilanzieller Schulden auf. Für Wirtschaftsgüter des Anlage- und des Umlaufvermögens besteht nach der von der Finanzverwaltung vorgenommenen Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips in der Steuerbilanz auch ein Wahlrecht, wenn die Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind. Für Steuerpflichtige, die eine Einheitsbilanz aufstellen wollen, ergeben sich hieraus im Regelfall keine Schwierigkeiten. Sie müssen lediglich das steuerliche Abwertungswahlrecht ausüben, um eine Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz zu erreichen.<sup>95</sup> Analog hat der Bilanzierende, der die Aufstellung einer Einheitsbilanz wünscht, bei der dauernden Erhöhung der Belastung aus einer bilanziellen Schuld das steuerliche Aufwertungswahlrecht in Anspruch zu nehmen.

Wird bei einer retrograden Ermittlung des Teilwerts von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens ein Gewinnaufschlag abgezogen (R 6.8 Abs. 2 EStR), ist der Teilwert niedriger als der handelsrechtliche Vergleichswert. Aufgrund der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit ist in der Handelsbilanz eine Bewertung mit einem Wert, der unter dem aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleiteten Wert bzw. dem beizulegenden Wert liegt, nicht mehr zulässig. Eine Einheitsbilanz lässt sich allerdings aufstellen, wenn die Abwertung nicht auf den Teilwert vorgenommen wird, sondern die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens auch in der Steuerbilanz mit dem handelsrechtlichen Vergleichswert angesetzt werden. Diese Vorgehensweise ist möglich, wenn das Wahlrecht zur Beibehaltung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Abwertung auf den niedrigen Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) nicht als Ent-

---

<sup>95</sup> Kapitalgesellschaften können bei einem Verzicht auf eine Teilwertabschreibung bei einer eventuellen Wertaufholung die 5%ige Umqualifizierung in nichtabziehbare Betriebsausgaben vermeiden. Nachteile ergeben sich keine, da sich ansonsten weder die Teilwertabschreibung noch die Wertaufholung auf die steuerpflichtigen Einkünfte auswirkt (§ 8b Abs. 2, 3 KStG). S. hierzu z.B. *Herzig*, DB 2010, 1900 (1903).

---

weder-oder-Entscheidung gesehen wird, sondern auch dazwischen liegende Werte als zulässig erachtet werden.<sup>96</sup>

Durch die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit besteht auch bei überhöhten Abschreibungen, steuerfreien Rücklagen sowie bei den Wahlrechten nach dem Umwandlungssteuergesetz keine Bindung der Steuerbilanz an die Vorgehensweise in der Handelsbilanz mehr. Derjenige, der eine Einheitsbilanz aufstellen möchte, kann dies nur bei Verzicht auf die durch diese Vorschriften erzielbaren Steuerstundungseffekte erreichen. Vermutlich wird vielen Steuerpflichtigen der Preis dafür zu hoch sein.<sup>97</sup> Wer diese speziellen steuerlichen Wahlrechte in Anspruch nehmen möchte, muss eine Abweichung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Kauf nehmen und die zusätzlichen Aufzeichnungsverpflichtungen nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erfüllen.

#### **IV. Alternativen für die steuerliche Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips**

In diesem Abschnitt wird ein Perspektivenwechsel vollzogen. Grundlage bildet nicht mehr die Beschreibung des geltenden Bilanzsteuerrechts. Vielmehr wird diskutiert, welche Schlussfolgerungen sich aus der derzeitigen, wenig befriedigenden Rechtslage ziehen lassen. Im ersten Schritt wird begründet, dass aufgrund der zunehmenden Internationalisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der damit verbundenen stärkeren Gewichtung der Informationsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung zumindest auf mittelfristige Sicht das Maßgeblichkeitsprinzip voraussichtlich aufgegeben werden muss. Im zweiten Schritt werden Alternativen vorgestellt, wie die

---

<sup>96</sup> Der Zwischenwertansatz ist aber nur dann zulässig, wenn man die Meinung vertritt, dass bei Wahlrechten die Verwendung von Zwischenwerten auch ohne explizite gesetzliche Regelung generell als zulässig erachtet wird. Da im Umwandlungssteuergesetz das Wahlrecht zur Verwendung eines zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert liegenden Wertes explizit formuliert wird, kann die fehlende Nennung eines Zwischenwerts in § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG aber als Verbot für eine Bewertung mit einem Wert, der zwischen den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Teilwert liegt, interpretiert werden. Die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Diskussionspunkt kann aus dem BMF-Schreiben vom 12.3.2010 nicht entnommen werden.

<sup>97</sup> Bei dieser Aussage wird davon ausgegangen, dass die meisten Steuerpflichtigen anstreben, die Gewinne so spät wie möglich auszuweisen. Diese Strategie ist allerdings nicht immer vorteilhaft. Zu den Vorteilen einer gewinnvorverlagernden Steuerbilanzpolitik s. z.B. *Scheffler*, BB 2003, 1719.

steuerliche Gewinnermittlung ohne Maßgeblichkeit ausgestaltet werden könnte. Nach einem Abwägen der Vor- und Nachteile der denkbaren Alternativen wird im dritten Schritt ein (eigenständiges) Steuerbilanzrecht vorgeschlagen, das sich weitgehend an den „traditionellen“ Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (insbesondere dem Nebeneinander von Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip) orientiert und das dem Grundsatz der Objektivierung (der Dokumentationsfunktion) eine hohe Bedeutung einräumt.

## **1. Hypothese: Maßgeblichkeitsprinzip wird mittelfristig aufgegeben**

Bei den Argumenten zugunsten des Maßgeblichkeitsprinzips wird in erster Linie auf die Zahlungsbemessungsfunktion (Kapitalerhaltungsfunktion) der Handelsbilanz abgestellt, d.h. darauf, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung sowie die steuerrechtliche Gewinnermittlung die Grundlage für gewinnabhängige Zahlungen bilden. Während der „Teilhabergedanke“ davon ausgeht, dass der primäre Zweck einer Handelsbilanz in der Zahlungsbemessungsfunktion zu sehen ist, wird in der handelsrechtlichen Rechnungslegung in den letzten Jahren die Informationsfunktion immer stärker betont. Damit kann es zu einem Zielkonflikt kommen, der sich stark vereinfacht wie folgt beschreiben lässt: Die Zahlungsbemessungsfunktion beruht auf der im abgelaufenen Geschäftsjahr erwirtschafteten Vermögensmehrung, während nach der Informationsfunktion eher Angaben über die zukünftige Entwicklung des Unternehmens benötigt werden. Dieser grundlegende Konflikt zwischen Zahlungsbemessungsfunktion und Informationsfunktion wird bei den Neuregelungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und der im Anschluss daran von der Finanzverwaltung vorgenommenen Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips sehr deutlich.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz werden mehrere Ziele verfolgt:<sup>98</sup> Zum einen soll das Handelsgesetzbuch zu einer mit den IFRS vergleichbaren, aber einfacheren und kostengünstigeren Alternative weiterentwickelt werden. Durch Beseitigung nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte und maßvolle Annäherung des deutschen Bilanzrechts an die IFRS soll das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses angehoben werden. Zum anderen sollen die bisherigen handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien und -grundsätze weiter gelten, damit die Handelsbilanz auch zukünftig die Grundlage für

---

<sup>98</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08 v. 4.7.2008, insbes. 65-71; BT-Drs. 16/10067 v. 30.7.2008, 1.

---

die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung („Steuerneutralität“) bilden kann. Insbesondere mittelständischen Unternehmen soll weiterhin die Möglichkeit eingeräumt werden, nur ein Rechenwerk (die „Einheitsbilanz“) aufzustellen. Diese Ziele lassen sich offensichtlich nicht gemeinsam erreichen:

- Wenn nach einer Änderung des Handelsgesetzbuchs Handels- und Steuerbilanz (weiterhin) übereinstimmen, besteht zwar die Möglichkeit, eine Einheitsbilanz aufzustellen. Da sich allerdings die für die Handelsbilanz geltenden Normen verändert haben, wird das Ziel der „steuerneutralen“ Veränderung der Bilanzierungs- und Bewertungsnormen verfehlt.
- Wird andererseits das Ziel erreicht, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz keine Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung hat, ist die Reform des Handelsgesetzbuchs zwar „steuerneutral“, allerdings entfällt die Möglichkeit der Aufstellung einer Einheitsbilanz, weil in diesem Fall die Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweicht.

Aufgrund dieses Zielkonflikts ist es nicht überraschend, dass die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf das Verhältnis zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz widersprüchlich ausfallen. Im Hinblick auf die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips lassen sich vier Gruppen bilden:<sup>99</sup>

- **Annäherung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz**

Beispiele: Aktivierungspflicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert; Beschränkung auf die Aufwandsrückstellungen, die steuerrechtlich zulässig sind; Verbot zur Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen; Pflicht zum Einbezug von Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehr des Anlagevermögens in die Herstellungskosten, soweit durch die Fertigung veranlasst; bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens grundsätzlich Begrenzung von außerplanmäßigen Abschreibungen auf voraussichtlich dauernde Wertminderungen; Einführung eines Wertaufholungsgebots; Aufhebung des Wahlrechts zur Abschreibung auf den Zukunftswert sowie für Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung; Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren auf das Lifo-Verfahren, das Fi-

---

<sup>99</sup> Zu dieser Gruppenbildung s. ausführlich *Scheffler*, StuB 2009, 45-52 (zum Regierungsentwurf).

fo-Verfahren und die Durchschnittsbewertung und Konkretisierung der Vorgehensweise bei der Währungsumrechnung;

- **grundsätzlich weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz Veränderung**

Beispiele: persönliche Zurechnung von Vermögensgegenständen nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit sowie Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten und damit Schaffung der Grundlage für die Anwendung des § 5 Abs. 1a S. 2 EStG;

- **Aufhebung von Vorschriften des Handelsgesetzbuchs mit steuerlichem Hintergrund**

Beispiele: Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit und des Verbots zur Aktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern bzw. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer;

- **Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Beispiele: geänderte Interpretation des Realisationsprinzips (Einführung eines Ansatzwahlrechts für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei Kreditinstituten Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags,<sup>100</sup> Bewertung von wertpapiergebundenen Pensionszusagen sowie von Vermögensgegenständen, die ausschließlich zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen, mit dem beizulegenden Zeitwert, Einführung eines allgemeinen Abzinsungsgebots bei Rückstellungen) sowie Veränderungen bei der Konkretisierung des Inhalts des Stichtagsprinzips (Einführung der Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen bei Rückstellungen) und des Einzelbewertungsgrundsatzes (Gebot zur Verrechnung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen mit dem Planvermögen).

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und die damit verbundenen Diskussionen lassen vermuten, dass sich Handels- und Steuerbilanz immer weiter auseinanderentwickeln. Der Zielkonflikt zwischen der Möglichkeit, eine Ein-

---

<sup>100</sup> Durch den Risikoabschlag wird gleichzeitig der Anwendungsbereich des Imparitätsprinzips ausgedehnt. Bei der Erfassung einer Wertminderung wird, nicht wie ansonsten im Steuerrecht, auf das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung verzichtet.

---

heitsbilanz aufzustellen (Handelsbilanz = Steuerbilanz), und dem Bestreben, die handelsrechtliche Rechnungslegung zu reformieren und gleichzeitig die Steuerbilanz unverändert zu lassen (Handelsbilanz  $\neq$  Steuerbilanz), wird voraussichtlich immer größer werden. Diese Entwicklung wird im Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz bereits angedeutet. In diesem Referentenentwurf werden vier Änderungen diskutiert, die zwar innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens keine Rolle mehr gespielt haben, die aber das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung beeinflussen können.<sup>101</sup> Übernahme der steuerlichen Regelungen zur Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) in die handelsrechtliche Rechnungslegung, Einführung einer Passivierungspflicht für „Altzusagen“ und/oder für Verpflichtungen aus mittelbaren Versorgungszusagen, Einführung der Umsatz- und Gewinnrealisierung nach Auftragsfortschritt („percentage of completion-method“) sowie Aktivierung zukünftiger Ausgaben für Rekultivierung, Entsorgungs- und ähnliche Verpflichtungen mit ihrem Barwert und korrespondierender Bildung einer Rückstellung. Während die ersten beiden Aspekte (GWG, mittelbare Pensionsverpflichtungen) für die steuerliche Gewinnermittlung aufgrund von eigenständigen steuerrechtlichen Regelungen nur von geringer Bedeutung sind, zeigen die beiden anderen Punkte (langfristige Fertigung, Ausgaben für Rekultivierung u.Ä.), dass die bilanzrechtliche Diskussion mit der Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes nicht als abgeschlossen anzusehen ist. Vielmehr wird aufgrund der Internationalisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung die Entwicklung weitergehen. Vermutlich stellt das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz lediglich einen Zwischenschritt für die weitere Entwicklung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses dar. Die immer stärkere Betonung der Informationsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung wird in jedem Einzelfall die Frage aufwerfen, ob bzw. inwieweit sich hieraus für die Steuerbilanz Folgewirkungen ergeben. Es ist zu vermuten, dass die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz in der Zukunft eher zu- als abnehmen werden. Beispielhaft sei nur auf die Diskussion um die Übernahme des in den IFRS vorgesehenen Komponentenansatzes als alternative Ausgestaltung zur Berechnung der planmäßigen Abschreibungen hingewiesen. Beim Komponentenansatz (IAS 16.13-16.14, 16.43-16.47) werden abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens für die Berechnung der planmäßigen Abschreibungen gedanklich in ihre wesentlichen Komponenten zerlegt, sofern sich deren Nutzungsdauer unterscheidet. Nach Ansicht des Hauptfachausschusses des

---

<sup>101</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08 v. 4.7.2008 (Referentenentwurf), 79-81. S. hierzu auch *Scheffler*, *StuB* 2009, 45 (51).

IDW<sup>102</sup> entspricht der Komponentenansatz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wenn physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden, die im Verhältnis zu dem betrachteten Vermögensgegenstand wesentlich sind. Die Übernahme des Komponentenansatzes in die steuerliche Gewinnermittlung würde zu einer Neuinterpretation des Einzelbewertungsgrundsatzes führen.<sup>103</sup> Mit dem derzeitigen Verständnis des Bilanzsteuerrechts ist er nicht vereinbar, da für steuerliche Zwecke ein Wirtschaftsgut auch dann einheitlich abzuschreiben ist, wenn einzelne Teile dieses Wirtschaftsguts eine von der Gesamtheit abweichende Nutzungsdauer haben.<sup>104</sup>

## 2. Notwendigkeit einer Leitlinie

Die immer weiter voranschreitende Internationalisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung sowie die bei der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips auftretenden Ungereimtheiten verdeutlichen, dass die häufig zugunsten der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung angeführten Argumente „Reduzierung der Arbeitsbelastung“, „Teilhahergedanke“ sowie „Schutz vor übermäßiger Steuerbelastung“ erheblich an Überzeugungskraft verloren haben. Sollte (zumindest mittelfristig) das Maßgeblichkeitsprinzip aufgegeben werden,<sup>105</sup> ist zu konkretisieren, wie die steuerliche Gewinnermittlung auszugestalten ist. Für die Lösung dieser Aufgabe bedarf es einer Leitlinie.

Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dass das Verfassungsrecht den Rahmen vorgibt, an dem die bilanzielle Behandlung eines Sachverhalts beurteilt werden kann.<sup>106</sup> Der Hinweis, dass die verfassungsrechtlichen Grundsätze den Rahmen für die steuerliche Gewinnermittlung abstecken, ist aber wenig hilfreich. Es ist nämlich völlig offen, wie aus den im Grundgesetz enthaltenen allgemeinen Prinzipien für konkrete Bilanzierungsfragen hinreichend präzi-

---

<sup>102</sup> Vgl. IDW RH HFA 1.016, IDW-FN 2009, 362.

<sup>103</sup> Zum Komponentenansatz s. *Hommel/Rößler*, BB 2009, 2526; *Künkele/Zwirner*, IRZ 2010, 9; *Lüdenbach*, StuB 2010, 747; *Willeke*, StuB 2009, 679.

<sup>104</sup> Vgl. BFH-Beschluss v. 26.11.1973 - GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (zu Gebäuden).

<sup>105</sup> Die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips wäre auch aus Sicht der handelsrechtlichen Rechnungslegung von Vorteil, weil die enge Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz eine wesentliche Ursache für die fehlende internationale Akzeptanz von HGB-Jahresabschlüssen bildet.

<sup>106</sup> Vgl. z.B. *Weber-Grellet*, BB 1999, 2659 (2659).

---

se Anweisungen abgeleitet werden können. Eine Anlehnung an das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip ist viel zu allgemein, um angeben zu können, ob eine bestimmte bilanzielle Behandlung eines Sachverhalts „richtig“ oder „falsch“ ist.

Darüber hinaus sieht das Bundesverfassungsgericht<sup>107</sup> das Maßgeblichkeitsprinzip nicht als strikte, einmal getroffene Belastungsgrundscheidung an, sondern als „entwicklungsoffene Leitlinie“. Der aus Art. 3 GG ableitbare Grundsatz der Folgerichtigkeit ist im Zusammenhang mit der steuerlichen Gewinnermittlung erst dann verletzt, wenn sich kein sachlicher Grund für eine Abweichung zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung finden lässt. Bemerkenswert ist, dass befürchtete Steuerausfälle vom BVerfG nicht als willkürliche Begründung eingeordnet werden. Das BVerfG sieht es auch als zulässig an, von den der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich zugrunde liegenden Periodisierungsüberlegungen abzuweichen, um eine Gleichbehandlung mit einer Einnahmen-Überschussrechnung zu erreichen. Die Rechtsprechung des BVerfG ist also gleichfalls nicht geeignet, um daraus für die steuerliche Gewinnermittlung ein geschlossenes Konzept zu entwickeln.

Insbesondere in der politischen Diskussion werden die Ziele „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ bzw. „Abschaffung von Ausnahmen“ angeführt. Bspw. werden vom Gesetzgeber für die im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vorgenommenen gesetzlichen Regelungen zum Bilanzsteuerrecht folgende Argumente angeführt: Durch die zahlreichen Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven wird der Ausweis von erwirtschafteten Gewinnen in die Zukunft verlagert. Die zu starke Betonung des Gläubigerschutzes führt zu Einschränkungen hinsichtlich des Einblicks in die tatsächliche Ertragslage eines Unternehmens, sodass die Globalisierungsbemühungen deutscher Unternehmen behindert werden. Bei den geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln wird der Objektivierungsgedanke zu wenig beachtet. Damit kommt es zu einer unzureichenden Erfassung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.<sup>108</sup> Diese beispielhaft zitierten Hinweise eignen sich aufgrund ihrer Unbestimmtheit nicht dazu, ableiten zu können, wie ein wirtschaftlicher Sachverhalt im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu erfassen ist. Vielmehr besteht die große Gefahr, dass die Systematik der steuerlichen Gewinnermittlung (noch weiter) verloren geht. Es ist nicht

---

<sup>107</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss v. 12.5.2009 - 2 BvL 1/00, NZG 2009, 836. S. hierzu Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2009, § 17 Rz. 60.

<sup>108</sup> Vgl. BT-Drs. 14/23 v. 9.11.1998, 170-172.

ausgeschlossen, dass es zu widersprüchlichen Regelungen kommt. Die Steuerpflichtigen haben zu befürchten, dass unter Hinweis auf diese vagen Aussagen der Abzug von Ausgaben versagt oder in spätere Jahre verlagert wird, während die Besteuerung von Einnahmen vorverlagert wird. Dies kann keine wünschenswerte Alternative sein.

Aus den Fundamentalzielen der Steuerbilanz kann gleichfalls nicht (deduktiv) bestimmt werden, wie ein wirtschaftlicher Sachverhalt steuerlich zu erfassen ist. Die der steuerlichen Gewinnermittlung zugeschriebenen Ziele „Fiskalzweck (Zahlungsbemessungsfunktion)“, „Informationsfunktion“ oder „Erfassung des periodengerechten Gewinns“ sind zu allgemein, um damit in intersubjektiv nachvollziehbarer Weise die anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln eindeutig zu konkretisieren.

Von der Rechtsprechung wird ausgeführt, Zielsetzung der steuerlichen Gewinnermittlung sei es, den „vollen“ Gewinn zu erfassen.<sup>109</sup> Diese Forderung findet zwar allgemein Zustimmung. Da nicht geprüft werden kann, inwieweit die Forderung nach Erfassung des „richtigen“ Gewinns erfüllt ist, kann sie aber für die Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts keine Vorbildfunktion übernehmen. Es gibt nämlich weder den „richtigen“ Gewinn noch den „vollen“ Gewinn. Gewinn ist kein empirisch beobachtbarer Sachverhalt, sondern ein modellmäßig definierter, theoretischer Begriff:

- Im ersten Schritt sind die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln vorzugeben.
- Erst wenn diese bekannt sind, kann – anhand dieser Regeln – im zweiten Schritt der Gewinn errechnet werden.<sup>110</sup>

Der Rückgriff auf betriebswirtschaftliche Grundsätze führt zu dem Problem, dass in der Betriebswirtschaftslehre in Abhängigkeit von der Aufgabenstellung der Gewinnbegriff sehr unterschiedlich definiert wird: Differenz zwischen Ein- und Auszahlungen, Differenz zwischen Leistung und Kosten, Deckungsbeitrag, Mehrung des (Gesamt-)Unternehmenswerts. Die Leitlinie für die steuerliche Gewinnermittlung muss also wesentlich konkreter formuliert werden, als dies mit den Anforderungen nach einer Besteuerung entsprechend

---

<sup>109</sup> S. hierzu grundlegend BFH-Beschluss v. 3.2.1969 - GrS 2/68, BStBl. II, 291. Zur Kritik s. bspw. *Wagner*, in Rautenberg (Hrsg.), *Ökonomische und rechtliche Aspekte der Unternehmensbesteuerung*, 1998, 15-31.

<sup>110</sup> Vgl. *Schneider*, *Betriebswirtschaftslehre*, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, 35.

---

dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder mit dem Hinweis auf die speziellen steuerlichen Sachgesetzlichkeiten erfolgt.

Es ist auch nicht zweckmäßig, es der Rechtsprechung zu überlassen, die Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung auszuformulieren. Dieser Weg wäre nicht nur zu sehr einzelfallbezogen, sondern – dieser Einwand ist wesentlich gewichtiger – auch die Rechtsprechung benötigt eine Leitlinie, anhand derer sie den jeweiligen Sachverhalt beurteilen kann. Damit stellt sich wieder das Ausgangsproblem: Ob die steuerbilanzielle Behandlung eines bestimmten wirtschaftlichen Sachverhalts rechtmäßig ist, kann erst beurteilt werden, wenn das Konzept für die steuerliche Gewinnermittlung formuliert wurde.

### **3. Entscheidungsneutrale Gewinnermittlung**

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht bildet das Kriterium der Entscheidungsneutralität ein wichtiges Leitbild für die Besteuerung. Ein Besteuerungskonzept ist entscheidungsneutral, wenn unter Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen die gleiche Entscheidung getroffen wird, wie sie ohne Einbezug der Besteuerung getroffen worden wäre. Wird bspw. ohne Erfassung der steuerlichen Effekte die Investition A der Investition B vorgezogen, ist die Besteuerung dann entscheidungsneutral, wenn sich bei Betrachtung der durch die Besteuerung ausgelösten Zahlungseffekte die Investition A gleichfalls besser darstellt als die Alternative B (Rangfolgeninvarianz).<sup>111</sup>

Bei der Suche nach der investitionsneutralen Steuerbemessungsgrundlage werden die Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und die sich daraus ergebenden Zeiteffekte diskutiert. Zur Höhe des Steuersatzes wird keine Aussage getroffen. Vielmehr wird die Bemessungsgrundlage gesucht, bei der die Höhe des Steuersatzes keinen Einfluss auf Investitionsentscheidungen ausübt. Für eine entscheidungsneutrale Bemessungsgrundlage gibt es zwei Grundformen: entscheidungsfixe Steuern sowie Zielgrößenbesteuerung. Bei einer Konzentration auf finanzielle Zielgrößen stehen bei der Zielgrößenbesteuerung mit der Besteuerung des kapitaltheoretischen („ökonomischen“) Gewinns, der Cashflow-Besteuerung, der sparbereinigten Einkommensteu-

---

<sup>111</sup> Vgl. *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992, 193, 206; *Wagner/Dirrigl*, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980, 14.

er und der zinsbereinigten Einkommensteuer vier Grundformen zur Verfügung.<sup>112</sup>

### a. Entscheidungsfixe Besteuerung

Bei entscheidungsfixen Steuern handelt es sich bspw. um eine Kopfsteuer (jeder Steuerpflichtige schuldet den gleichen Betrag) oder um allgemeine, wenig differenzierende Pauschalsteuern. Da die Höhe der Steuerschuld unabhängig von dem mit einer Investition erzielten Gewinn ist, können sich (bei Ausklammerung der Ungewissheit) keine Auswirkungen auf Investitionsentscheidungen ergeben. Ein derartiges Steuersystem wird vermutlich auf erheblichen politischen Widerstand stoßen, da es mit dem weit verbreiteten Verständnis über die Art und Weise der Ausgestaltung des Steuersystems nicht vereinbar ist.

### b. Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns

Die Grundidee der Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns besteht darin, zur Berechnung der Bemessungsgrundlage die Einzahlungsüberschüsse einer Investition um die innerhalb der jeweiligen Periode eingetretenen Veränderungen des Ertragswerts zu korrigieren. Die Veränderung des Ertragswerts wird als Ertragswertabschreibung bezeichnet. Als Ertragswert gilt der Barwert der zukünftig aus der Investition zu erwarteten Einzahlungsüberschüsse:

#### **Einzahlungsüberschuss einer Investition in der betreffenden Periode**

- Ertragswertabschreibung  
(= Ertragswert zu Beginn der Periode - Ertragswert am Ende der Periode)

---

- = Bemessungsgrundlage bei Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns  
= Ertragswert zu Beginn der Periode \* Zinssatz

Konsequenz einer Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns ist, dass der Kapitalwert vor Steuern mit dem Kapitalwert nach Steuern übereinstimmt. Damit kann sich – unabhängig von der Höhe des Steuersatzes – die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge zwischen Sachinvestitionen und Finanzinvestitionen sowie zwischen verschiedenen Sachinvestitionen durch die Besteuerung nicht verändern (Entscheidungsneutralität bezogen auf Investitionsentscheidungen: intersektorale Neutralität).

<sup>112</sup> S. hierzu einführend *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, 2010, 73-122; *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 122-126; *Treisch*, SteuerStud 2000, 368; *Wagner/Wissel*, WiSt 1995, 65.

---

Die auf einer Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns beruhende Einkommensdefinition geht davon aus, dass Zinseinnahmen steuerpflichtig bzw. Schuldzinsen als Betriebsausgaben abziehbar sind. Die Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns fügt sich insoweit grundsätzlich in das geltende Einkommensteuerrecht ein.

Den Vorteilen der Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns stehen gravierende Nachteile gegenüber:

- Durch die Abschreibung des Ertragswerts werden nicht die Anfangsauszahlungen (Anschaffungskosten) von der Besteuerung freigestellt, sondern der Ertragswert der Investition. Die Abschreibungssumme entspricht der Summe aus Anschaffungskosten und Kapitalwert. Bei einem positiven Kapitalwert liegt die Abschreibungssumme in Höhe des Kapitalwerts über den Anschaffungskosten. Bei einem negativen Kapitalwert liegt die Abschreibungssumme dementsprechend unter der Anfangsauszahlung. Bei der Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns wird also eine Kapitalerhaltung in Höhe des Ertragswerts angestrebt. Die Summe der zu versteuernden Einkünfte hängt damit von der Ertragsfähigkeit der Investition ab. Je erfolgreicher eine Investition ist, umso höher ist der Kapitalwert und umso höher sind die gewinnmindernd verrechenbaren Abschreibungen. Diese Wirkung einer Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns widerspricht dem bei den anderen Einkunftsarten geltenden Prinzip, wonach ein Gewinn vorliegt, wenn die Vermögensmehrung die Anfangsausgabe, d.h. die Anschaffungskosten, übersteigt (nominelle Kapitalerhaltung).
- Eine weitere subjektabhängige Besteuerung ergibt sich dadurch, dass der Kalkulationszinssatz von den Investitionsalternativen abhängt, die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Je höher deren Rendite ist, umso geringer ist der Kapitalwert der zu beurteilenden Investition. Dies bedeutet, dass Steuerpflichtige bei der zu beurteilenden Investition umso geringere Abschreibungen verrechnen können, je höher die Rendite ihrer Alternativanlage ausfällt. Umgekehrt gilt, dass ein Investor umso höhere Abschreibungen verrechnen darf, je niedriger die Rendite der ihm zur Verfügung stehenden Alternativanlagen ist. Dies verstößt gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.
- Bei der Umsetzung des Konzepts des kapitaltheoretischen Gewinns stellt sich das Problem, dass zur Berechnung der Ertragswertabschreibung eine Schätzung der durch die Investition ausgelösten zukünftigen Zahlungs-

überschüsse erforderlich ist. Diese Schätzung lässt sich nicht in einer praktisch handhabbaren Form umsetzen. Es ist nicht auszuschließen, dass die Investitionsrechnungen, die der Steuerpflichtige seinen Entscheidungen zugrunde legt, von den Planungsrechnungen abweichen, die er den Finanzbehörden vorlegt. Da die Finanzbehörden die Planungsrechnungen nicht vorab überprüfen können, ist bei einer Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns der Grundsatz der Rechtssicherheit (Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit) nicht gewahrt.

### c. Cashflow-Besteuerung

Bei der Cashflow-Besteuerung stimmt die Bemessungsgrundlage mit den Zahlungsüberschüssen einer Investition überein. Nach dem Grundkonzept der Cashflow-Besteuerung werden steuerlich lediglich leistungswirtschaftliche Zahlungsvorgänge erfasst. Der Finanzbereich bleibt bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ausgeklammert, d.h. Schuldzinsen sind nicht abziehbar und Zinseinnahmen werden nicht besteuert.<sup>113</sup>

Die Cashflow-Besteuerung weist mehrere Vorteile auf. Da es bei der Cashflow-Besteuerung ausreicht, die betrieblich veranlassten Ein- und Auszahlungen einander gegenüberzustellen, ist dieses Konzept in der Besteuerungspraxis einfach durchzuführen. Bei der Cashflow-Besteuerung ist eine Kassenrechnung ausreichend. Periodisierungsregeln wie Absetzungen für Abnutzung, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten oder Teilwertabschreibungen werden nicht benötigt. Ein weiterer Vorteil der Cashflow-Besteuerung ist, dass sie an den Einzahlungsüberschuss, d.h. an in der abgelaufenen Periode verwirklichte Werte, angeknüpft. Im Gegensatz zur Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns muss nicht (über die Berechnung der Ertragswertabschreibung) auf erwartete Einzahlungsüberschüsse abgestellt werden.

Zugunsten einer Cashflow-Besteuerung spricht weiter, dass sie Investitionsneutralität wahrt. Damit kommt es zu einer Gleichbehandlung verschiedener Sachinvestitionen sowie zur Gleichbehandlung von Sach- und Finanzinvestitionen: Jede Einzahlung wird um den Steuersatz gekürzt. Bei Auszahlungen wird die Belastung dadurch abgeschwächt, dass sie in Höhe des Steuersatzes zu einer Minderung der Ertragsteuerschuld führen. Da bei jeder Investition der Kapitalwert jeweils um den Steuersatz gekürzt wird, kann durch die Besteue-

---

<sup>113</sup> Die Nichterfassung des Finanzierungsbereichs ist neben der ausschließlichen Anknüpfung an Zahlungsvorgänge der grundlegende Unterschied zwischen der Cashflow-Besteuerung und einer Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) bzw. einer Überschussrechnung (§§ 8, 9 EStG).

---

rung die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge zwischen verschiedenen Handlungsalternativen nicht wechseln. Eine Investitionsalternative, die vor Steuern einen positiven Kapitalwert aufweist, ist auch unter Berücksichtigung von Ertragsteuern vorteilhaft. Handlungsalternativen mit einem negativen Kapitalwert können durch die Ertragsteuern nicht vorteilhaft werden. „Steuersparmodelle“, die auf positiven Zeiteffekten beruhen, können nicht konstruiert werden.

Während Investitionsneutralität sowohl innerhalb eines einkommensorientierten Besteuerungskonzepts (Besteuerung des kapitaltheoretischen Gewinns) als auch innerhalb einer konsumorientierten Besteuerung (Cashflow-Besteuerung) erreicht werden kann, wird Konsumneutralität nur bei der Cashflow-Besteuerung verwirklicht. Die Nichterfassung des Finanzbereichs (Nichtbesteuerung von Zinseinnahmen bzw. Nichtabziehbarkeit von Schuldzinsen) bedeutet, dass der Zeitpunkt des Konsums bzw. der Umfang des Sparens durch die Besteuerung nicht beeinflusst wird. Durch eine Konsumbesteuerung werden im Gegensatz zu einem einkommensorientierten Besteuerungskonzept keine Anreize zum Vorziehen von Konsumausgaben gesetzt. Werden – wie bei einkommensorientierten Besteuerungskonzepten – Zinsen besteuert, löst diese Besteuerung eine Tendenz zur Vorverlagerung von Konsumausgaben aus. Die Besteuerung von Zinsen führt zu einer Benachteiligung des Sparens. Gibt der Marktzinssatz die Zeitpräferenz des Steuerpflichtigen wieder, d.h. die Verzinsung, die mindestens erforderlich ist, damit er bereit ist, seinen Konsum von dieser Periode in eine zukünftige Periode zu verschieben, führt die Besteuerung von Zinsen dazu, dass sich die Erträge aus Finanzanlagen entsprechend reduzieren. Für den Steuerpflichtigen stellt sich damit Sparen als weniger vorteilhaft dar.

Die generelle Freistellung von Zinseinnahmen bzw. die Nichtabziehbarkeit von Schuldzinsen ist vermutlich politisch nicht durchsetzbar. Die Nichtberücksichtigung von Zinseinnahmen und Schuldzinsen bei Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen verdeutlicht, dass eine Besteuerung des Cashflows sich weniger in das System der Besteuerung des Einkommens (Besteuerung des Mittelverbrauchs) einordnen lässt, sondern eher in ein konsumorientiertes Steuersystem (Besteuerung der Einkommensverwendung).<sup>114</sup> Unterstellt man, dass auf absehbare Zeit die Einkommensteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung als Besteuerung des am Markt erzielten Einkommens bestehen bleibt, kann die Cashflow-Besteuerung – trotz ihrer erheblichen Vor-

---

<sup>114</sup> Zu den verschiedenen Möglichkeiten zur Konkretisierung des Besteuerungsgegenstands (Einkommen, Konsum oder Vermögen) s. *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 241.

teile aus betriebswirtschaftlicher Sicht – für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kein Vorbild sein.

#### d. Sparbereinigte Einkommensteuer

Bei der sparbereinigten Einkommensteuer wird die Bemessungsgrundlage dadurch ermittelt, dass das im abgelaufenen Jahr erzielte Einkommen (Einkommensteuer) um die Veränderung der Ersparnisse korrigiert wird (Sparbereinigung):

##### **Einkommen**

-	Erhöhung der Ersparnisse	
+	Auflösung der Ersparnisse	
=	Bemessungsgrundlage der sparbereinigten Einkommensteuer	

Bei der sparbereinigten Einkommensteuer handelt es sich gleichfalls um ein konsumorientiertes Besteuerungskonzept. Die Konsumausgaben werden indirekt gemessen. Es wird von der Überlegung ausgegangen, dass die Teile des erzielten Einkommens, die gespart werden, nicht konsumiert werden können. Der Konsum erfolgt erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Ersparnisse („Sparguthaben“) wieder aufgelöst werden. Die sparbereinigte Einkommensteuer ist insoweit mit der Cashflow-Besteuerung vergleichbar, als der sofortigen Abziehbarkeit von Investitionsausgaben im betrieblichen Bereich (Cashflow-Besteuerung) ein Abzug der Ersparnisse von der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. eine Hinzurechnung von aufgelösten Sparguthaben im privaten Bereich gegenübersteht (sparbereinigte Einkommensteuer). Hält man an einer einkommensorientierten Besteuerung fest, ist die sparbereinigte Einkommensteuer wie die Cashflow-Besteuerung abzulehnen.<sup>115</sup>

<sup>115</sup> Die Besteuerung der Einnahmen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, von privaten, kapitalgedeckten Rentenversicherungen („Rürup-Versicherung“) sowie von Altersvorsorgeverträgen („Riester-Rente“) entspricht dem Konzept einer sparbereinigten Einkommensteuer und damit einer konsumorientierten Besteuerung. Bei einer Steuer, die – wie das geltende Einkommensteuergesetz – konzeptionell an das am Markt erzielte Einkommen anknüpft, handelt es sich bei der nachgelagerten Besteuerung allerdings um einen Systembruch. Zu den alternativen Formen der Besteuerung von Alterseinkünften und deren ökonomischen Auswirkungen s. z.B. *Birk/Wernsmann*, DB 1999, 166; *Krause-Junk/Müller*, DB 1999, 2282; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Aufl. 2009, 165-173.

---

## e. Zinsbereinigte Einkommensteuer

Eine denkbare Lösung der Diskussion um eine einkommensorientierte oder konsumorientierte Besteuerung könnte in der zinsbereinigten Einkommensteuer bestehen. Charakteristisches Merkmal der zinsbereinigten Einkommensteuer ist, dass der nach traditionellen Kriterien ermittelte Gewinn (Einkommensteuer) um die Verzinsung des Eigenkapitals gekürzt wird (Zinsabschlag: Zinsbereinigung). Der Zinsabschlag entspricht dem Produkt aus bilanziellem Eigenkapital zu Beginn der Periode und dem Marktzins von Finanzanlagen. Der Zinsabschlag führt dazu, dass lediglich das Einkommen der Besteuerung unterliegt, das die marktübliche Verzinsung des bilanziellen Eigenkapitals übersteigt:

### **Einkommen**

$$\begin{array}{l} - \quad \text{Zinsabschlag} \\ \quad \quad (= \text{bilanzielles Eigenkapital zu Beginn der Periode} * \text{Marktzinssatz}) \\ \hline = \quad \text{Bemessungsgrundlage der zinsbereinigten Einkommensteuer} \end{array}$$

Die zinsbereinigte Einkommensteuer kann von den Befürwortern einer konsumorientierten Besteuerung deshalb akzeptiert werden, weil die Zinsbereinigung materiell zum gleichen Ergebnis führt wie die Cashflow-Besteuerung bzw. die sparbereinigte Einkommensteuer. Bei der zinsbereinigten Einkommensteuer wird durch eine kapitalwertgleiche Umformung der gleiche Effekt erreicht wie bei einem Abzug von Investitionsausgaben bzw. von Ersparnissen von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage.<sup>116</sup> Die zinsbereinigte Einkommensteuer lässt sich leichter in das bekannte Einkommensteuerkonzept einordnen, während bei der Cashflow-Besteuerung bspw. der sofortige Abzug von Ausgaben für Sachinvestitionen („Sofortabschreibung“) in der steuerpolitischen Diskussion vermutlich auf erhebliche Akzeptanzprobleme stoßen würde.

Ein gewichtiger Vorteil der zinsbereinigten Einkommensteuer ist, dass die Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung in der Steuerbilanz die Vorteilhaftigkeit von Sachinvestitionen nicht beeinflussen. Werden die Gewinne durch den Einsatz von bilanzpolitischen Instrumenten in spätere Jahre verlagert, reduziert sich das bilanzielle Eigenkapital. Damit geht gleichzeitig die

---

<sup>116</sup> Die Steuerersparnisse aus den Abschreibungen und dem Zinsabzug haben den gleichen Wert wie die bei der Cashflow-Besteuerung mögliche sofortige Abziehbarkeit der Investitionsausgabe. Zum rechnerischen Nachweis s. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, 2010, 117-122.

Bemessungsgrundlage für die Zinsbereinigung zurück. Der Vorteil aus dem positiven Zeiteffekt durch die Vorverlagerung von Aufwendungen bzw. die verzögerte Besteuerung von Erträgen (Primäreffekt) wird durch eine gegenläufige Minderung des Zinsabschlags exakt ausgeglichen (Sekundäreffekt). Umgekehrt führen Regelungen, die mit einem früheren Gewinnausweis verbunden sind, dazu, dass dem dadurch ausgelösten negativen Zeiteffekt eine Erhöhung des Zinsabschlags gegenübersteht. Per Saldo werden die Auswirkungen aus der zeitlichen Verlagerung der Bemessungsgrundlage durch eine gegenläufige Veränderung der Zinsbereinigung vollständig neutralisiert.

Trotz dieser Vorteile ist zu vermuten, dass sich auch eine zinsbereinigte Einkommensteuer im Gesetzgebungsprozess nicht durchsetzen wird. Diese Aussage stützt sich auch auf die Nichtannahme des vom Sachverständigenrat unterbreiteten Vorschlags für eine Duale Einkommensteuer.<sup>117</sup> Nach diesem Vorschlag sollte die marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals (in Anlehnung an die Abgeltungsteuer für Zinseinnahmen) mit einem niedrigen Sondersteuersatz besteuert werden. Diese niedrige Besteuerung der marktüblichen Verzinsung des Eigenkapitals wurde als nicht akzeptable Sonderbehandlung angesehen. Bei der zinsbereinigten Einkommensteuer ist mit noch größeren politischen Widerständen zu rechnen, da nach diesem Konzept der Zinsabschlag sogar vollständig von der Besteuerung auszunehmen ist.

## 4. Eigenständiges Steuerbilanzrecht

### a. Bedeutung von Konventionen

Der vorangehende Abschnitt verdeutlicht, dass sich der Wunsch nach einer Gewinnermittlung, die das Kriterium der Entscheidungsneutralität erfüllt, nicht verwirklichen lässt:<sup>118</sup>

- Die Besteuerung des kapitaltheoretischen („ökonomischen“) Gewinns kann nicht rechtssicher umgesetzt werden.

<sup>117</sup> S. hierzu *Sachverständigenrat/MPI/ZEW*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, 2006, 1-37; *Schön/Schreiber/Spengel/Wiegand*, Wirtschaftsdienst 2003, 147-151; *Schreiber/Finkenzeller/Rüggeberg*, DB 2004, 2767.

<sup>118</sup> Damit muss nicht analysiert werden, ob die mithilfe von modelltheoretischen Analysen abgeleiteten Vorteile dieser Besteuerungskonzepte auch bei einer Berücksichtigung von realistischen Bedingungen (insbesondere Ungewissheit, Einschränkungen beim Verlustabzug, progressive Steuersätze) eintreten.

- 
- Für die Cashflow-Besteuerung, die sparbereinigte Einkommensteuer und die zinsbereinigte Einkommensteuer lassen sich vermutlich keine politischen Mehrheiten finden.

Da keine weiteren (als realisierbar angesehenen) Reformüberlegungen erkennbar sind, bleibt bei einer Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips nur eine Lösung: Kodifizierung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts. Ein entsprechender Vorschlag einer im Jahr 1971 eingesetzten Steuerreformkommission<sup>119</sup> wurde zwar nicht umgesetzt. Seither haben sich aber innerhalb des externen Rechnungswesens erhebliche Veränderungen ergeben, sodass die Realisierungschancen für ein Steuerbilanzrecht ohne Maßgeblichkeitsprinzip heute höher einzuschätzen sind. So wird bspw. in der Begründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ausgeführt, dass zu analysieren ist, ob eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung notwendig ist und erforderlichenfalls wie sie zu konzipieren ist.<sup>120</sup>

Bei der Kodifizierung eines Steuerbilanzrechts geht es im Kern um folgende Frage: Wie weit geht die Periodisierung von Einzahlungen in Erträge bzw. von Auszahlungen in Aufwendungen? Um diese Frage beantworten zu können, sind Konventionen notwendig. Die Aufteilung des Gesamtgewinns („Totalgewinns“) eines Unternehmens in Jahresgewinne ist nämlich theoretisch nicht durchführbar. Der häufig zitierte Hinweis von *Wilhelm Rieger* „die Bilanz als Mischung zwischen Dichtung und Wahrheit“ bezieht sich auf diese theoretische Unmöglichkeit, den „richtigen“ Jahresgewinn zu ermitteln.<sup>121</sup> Es existiert kein intersubjektiv nachprüfbarer Maßstab, anhand dessen geprüft werden kann, wie ein bestimmter Sachverhalt im handels- oder steuerrechtlichen Jahresabschluss zu behandeln ist. Es gibt keine „wahren“ Bilanzen, sondern nur Bilanzen, die „richtig“ sind. Richtig ist eine Bilanz, wenn sie die vorher aufgestellten Regeln beachtet.

Es kann also nicht „bewiesen“ werden, ob die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf der Grundlage der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch eine Übernahme der IFRS erfolgen sollte. Diese Aussage lässt sich auf jedes andere Rechnungslegungskonzept übertragen. Jeder Vorschlag zur Ausgestaltung der steuerlichen Einkunftsermitt-

---

<sup>119</sup> Vgl. *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, 428-511.

<sup>120</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08 v. 23.5.2008, 70.

<sup>121</sup> Vgl. *Rieger*, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3. Aufl. 1984, 236-238.

lungsvorschriften wird von den persönlichen Vorstellungen des Vorschlagenden beeinflusst. Dies gilt auch für den im Folgenden vorgestellten Vorschlag zur Konzeptionierung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts. Ausgangspunkt für diesen Vorschlag bilden zwei Grundüberlegungen:<sup>122</sup>

- Für die Ausgestaltung des deutschen Steuerbilanzrechts sollten die „traditionellen“ handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Leitlinie dienen. Insbesondere sollten sowohl das Realisationsprinzip als auch das Imparitätsprinzip beibehalten werden. Das Nebeneinander der Periodisierungsgrundsätze und der Konventionen zur Beschränkung von gewinnabhängigen Zahlungen folgt aus der Zahlungsbemessungsfunktion der steuerlichen Gewinnermittlung mithilfe eines Betriebsvermögensvergleichs.
- Im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit (Tatbestandsmäßigkeit und insbesondere Tatbestandsbestimmtheit der Besteuerung, § 38 AO) sollte dem Grundsatz einer Objektivierung der Rechnungslegung eine hohe Bedeutung zukommen.

#### **b. Beibehaltung der „traditionellen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Trotz aller Kritik am geltenden Steuerbilanzrecht waren und sind die meisten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allgemein anerkannt. Dies gilt ohne Einschränkung für die Dokumentationsgrundsätze (z.B. Beleggrundsatz), die Rahmengrundsätze (z.B. Grundsatz der Vollständigkeit, Grundsatz der Nichterfassung von schwebenden Geschäften, Bilanzidentität, Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) und die Systemgrundsätze (Grundsatz der Unternehmensfortführung, Grundsatz der Zahlungsverrechnung, Nominalwertprinzip, Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung). Auch die Periodisierungsgrundsätze (im Wesentlichen Realisationsprinzip und Anschaffungswertprinzip) sind weitgehend unstrittig. Erhebliche Meinungsverschiedenheiten bestehen allerdings hinsichtlich der Reichweite des Imparitätsprinzips.

Zur Beurteilung des Nebeneinanders von Realisationsprinzip (Periodisierungsgrundsätze) und Imparitätsprinzip (Konventionen zur Beschränkung von gewinnabhängigen Zahlungen) ist von der Zielsetzung der Einkommensteuer auszugehen. Bei den Ertragsteuern ist das Markteinkommen des Steuerpflichtigen zu erfassen. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist zu klären,

<sup>122</sup> S. hierzu z.B. auch *Prinz*, DB 2010, 2069 (2075); *Wagner*, BB 2002, 1885 (1885); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (706).

---

zu welchem Zeitpunkt Vermögensmehrungen die steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen und Vermögensminderungen die steuerpflichtigen Einkünfte reduzieren. Als idealtypische Leitbilder stehen die Reinvermögenszugangstheorie und die Reinvermögenszuwachstheorie zur Wahl.

**Zeitpunkt der Erfassung von Vermögensmehrungen:** Die Reinvermögenszugangstheorie stellt auf Marktvorgänge ab. Vermögensmehrungen sind erst zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem sie dem Bilanzierenden in Form von liquiden Mitteln zugeflossen sind („Barrealisation“). Nach dem zurzeit geltenden Verständnis des Realisationsprinzips sind Vermögensmehrungen zwar bereits zu dem Zeitpunkt gewinnerhöhend auszuweisen, zu dem sie am Markt bestätigt sind, m.a.W. zu dem Zeitpunkt, zu dem sie so gut wie sicher sind. Aufgrund der hohen Anforderungen an den Objektivierungsgrundsatz steht die Festlegung des Realisationszeitpunkts jedoch der Reinvermögenszugangstheorie sehr nahe. Fallen Umsatzakt und Entrichtung des Kaufpreises zusammen, führt das geltende Bilanzrecht zum gleichen Ergebnis wie die Reinvermögenszugangstheorie. Bei Verkäufen auf Ziel beschränkt sich die Zeitdifferenz auf das dem Abnehmer eingeräumte Zahlungsziel.

Nach der Reinvermögenszuwachstheorie sind Vermögenszuwächse bereits zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich verursacht sind. Dieser Ansatz entspricht zwar betriebswirtschaftlichen Überlegungen. Aufgrund der damit verbundenen Ermittlungsprobleme steht die Reinvermögenszuwachstheorie aber im Konflikt mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (Grundsatz der Rechtssicherheit). Darüber hinaus kann die Reinvermögenszuwachstheorie zu Liquiditätsproblemen führen, wenn die Steuerzahlungen vor dem Zufluss von Zahlungsmitteln fällig werden. Bei Geltung der Reinvermögenszuwachstheorie müssten deshalb die Steuerschulden bis zum Zufluss von liquiden Mitteln gestundet werden. Ergebnis ist, dass das Realisationsprinzip in seiner derzeitigen Form akzeptabel ist: Materiell wird dadurch nahezu das gleiche Ergebnis erreicht wie bei der Reinvermögenszuwachstheorie mit Stundung der Ertragsteuern bis zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs. Allerdings ist das Realisationsprinzip wesentlich einfacher zu handhaben.<sup>123</sup>

Diese Aussage bedeutet gleichzeitig, dass im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Bewertungsobergrenze bilden müssen. Das Anschaffungswertprinzip darf

---

<sup>123</sup> Vgl. Siegel, in Korff u.a. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 3, 1999, 366.

in der Steuerbilanz nicht durch eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) verdrängt werden. Eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert stellt ein Instrument dar, um die Informationsfunktion der (handelsrechtlichen) Rechnungslegung zu erfüllen. Mit der Zahlungsbemessungsfunktion der steuerlichen Gewinnermittlung ist sie nicht vereinbar. Die Ablehnung einer Bewertung zum beizulegenden Zeitwert führt dazu, dass das Stichtagsprinzip eng auszulegen ist. Es ist auf die am Bilanzstichtag geltenden Preisverhältnisse abzustellen. In der Zukunft zu erwartende Preissteigerungen sind (noch) nicht zu berücksichtigen. Darüber hinaus folgt aus dieser Grundentscheidung, dass bei Forderungen und Verbindlichkeiten eine Abzinsung nur dann vorzunehmen ist, wenn den betrachteten Leistungsbeziehungen ein Kreditverhältnis zugrunde liegt.

**Zeitpunkt der Erfassung von Vermögensminderungen:** Das Imparitätsprinzip führt – wie es der Name zum Ausdruck bringt – zu einer Ungleichbehandlung: Während Vermögensmehrungen nach der (durch das Realisationsprinzip modifizierten) Reinvermögenszugangstheorie erfasst werden, werden Minderungen des Reinvermögens durch die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder durch eine Abwertung auf den niedrigeren Tageswert (Aktiva) bzw. eine Aufwertung auf den höheren Stichtagswert (Passiva) bereits zu dem Zeitpunkt berücksichtigt, zu dem sie wirtschaftlich verursacht sind. Bei Vermögensminderungen wird also auf die Reinvermögenszuwachstheorie zurückgegriffen. Im Gegensatz zur Handelsbilanz sind das Imparitätsprinzip und der dahinter stehende Kapitalerhaltungsgrundsatz für die Steuerbilanz nicht zwingend erforderlich. Während der Staat über den Verlustrücktrag die in der Vergangenheit eingekommenen Ertragsteuern zurückerstatten könnte, können gesellschaftsrechtlich Dividenden von den Anteilseignern nicht zurückgefordert werden. Voraussetzung für die Aufhebung des Imparitätsprinzips im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ist aber, dass die Verlustverrechnung nicht eingeschränkt wird. In diesem Fall wäre es ausreichend, Vermögensminderungen erst in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie sich am Markt bestätigen (durch Abfluss von liquiden Mitteln „realisieren“). Beschränkungen hinsichtlich der sofortigen Verlustverrechnung sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht nur dann vertretbar, wenn vorgetragene Verluste bis zum Zeitpunkt ihrer Verrechenbarkeit verzinst werden, d.h. wenn die zeitliche Verschiebung des Verlustvortrags durch eine

---

Erhöhung der Steuererstattung um entsprechende Zinsen ausgeglichen wird (verzinslicher Verlustvortrag).<sup>124</sup>

Es ist jedoch nicht sachgerecht, das Imparitätsprinzip zurückzudrängen (Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a S. 1 EStG, bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens keine Teilwertabschreibungen bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen, bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen Abwertungswahlrecht anstatt Abwertungspflicht) und gleichzeitig die Verlustverrechnung einzuschränken. Da der Gesetzgeber den Verlustabzug (§§ 10d EStG, 8 Abs. 1, 8c KStG, 10a GewStG) eingeschränkt hat, ist aus der vorstehenden Aussage ein Umkehrschluss zu ziehen: Bleibt es bei den zurzeit geltenden Einschränkungen der Verlustverrechnung, muss das Imparitätsprinzip für die Steuerbilanz sowohl dem Grunde nach (Bildung von Drohverlustrückstellungen) als auch der Höhe nach (Verrechnung von Teilwertabschreibungen) beachtet werden.

### **c. Stärkere Objektivierung der Gewinnermittlung – Ansatz von Steuererleichterungen außerhalb der Bemessungsgrundlage**

Außerhalb der Grundsatzfrage nach der Interpretation des Realisationsprinzips und der Reichweite des Imparitätsprinzips lassen sich viele bilanzrechtliche Diskussionen darauf zurückführen, welche Bedeutung dem Objektivierungsgedanken beigemessen wird. Im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit (Tatbestandsmäßigkeit und insbesondere Tatbestandsbestimmtheit der Besteuerung, § 38 AO) sollten nach der hier vertretenen Auffassung die Entscheidungsspielräume des Bilanzierenden so weit wie möglich eingeschränkt werden. Da die Bilanzierung und Bewertung im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs im strengen Sinn niemals „wahr“ sein kann, kann nur gefordert werden, dass im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die Anforderungen an den Nachweis für den gewählten Bilanzansatz streng zu formulieren sind. Im Folgenden wird skizziert, welche Schlussfolgerungen sich aus der Dokumentationsfunktion für Wahlrechte und Ermessensspielräume ableiten lassen.

---

<sup>124</sup> Vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, 248-249; *Schreiber*, Besteuerung der Unternehmen, 2. Aufl. 2008, 602-609. Bei einem verzinslichen Verlustvortrag würde der Charakter der Beschränkungen des Verlustvortrags als eine besondere Form der verdeckten Kreditaufnahme durch den Staat offensichtlich. Haushaltspolitische Ziele stehen also insoweit im Konflikt mit betriebswirtschaftlichen Überlegungen.

**Wahlrechte:** Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sollten – mit Ausnahme von Vereinfachungswahlrechten – keine Wahlrechte gewährt werden. Die Einschränkung des Umfangs der Wahlrechte dient insbesondere dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Durch die Vorgabe verbindlicher Bilanzierungs- und Bewertungsregeln ist (eher) gewährleistet, dass die Besteuerungsgrundlagen eindeutig formuliert sind und dass die Steuerpflichtigen die Verteilung des Gesamtgewinns auf die einzelnen Perioden nicht selbst festlegen können. Aus dieser Anforderung ergeben sich gegenüber der derzeitigen Bilanzierungspraxis keine wesentlichen Veränderungen, da die meisten der derzeit nutzbaren Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte im Zusammenhang mit Übergangsregelungen stehen (z.B. Verteilungswahlrechte bei Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 4 EStG) oder auf Vereinfachungsüberlegungen beruhen (wie Festbewertung und Gruppenbewertung).

Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge und steuerfreie Rücklagen sollten im Rahmen der steuerbilanziellen Gewinnermittlung aufgehoben werden. Den Zielen der Ertragsteuern entspricht es besser, wenn Steuererleichterungen zur Anregung von Investitionen nicht an der Bemessungsgrundlage ansetzen, sondern durch direkte Subventionen oder einen Abzug von der Steuerschuld (Steuerermäßigung) umgesetzt werden.

Eine Sonderstellung nehmen die im Umwandlungssteuergesetz enthaltenen Wahlrechte sowie die Möglichkeit der Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf Ersatzwirtschaftsgüter nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR ein. Ihre Zielsetzung besteht darin, unternehmerische Umstrukturierungen nicht durch die Auflösung und Besteuerung von stillen Reserven zu behindern. Für derartige auf dem Lenkungszweck der Besteuerung beruhende Wahlrechte lassen sich außerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung nur schwer praktikable Ersatzlösungen finden. Eine Stundung der auf die aufgelösten stillen Reserven fälligen Ertragsteuern kann – wie der Ausgleichsposten nach § 4g EStG im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte zeigt – nur sehr pauschal wirken.

**Ermessensspielräume:** Ermessensspielräume wirken in gleicher Weise auf die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage wie Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte. Ermessensspielräume unterscheiden sich von Wahlrechten lediglich dadurch, dass sie gesetzlich nicht kodifiziert sind. Sie resultieren zum einen aus unbestimmten Rechtsbegriffen und zum anderen aus Mei-

---

nungsverschiedenheiten über die Interpretation gesetzlicher Vorschriften.<sup>125</sup> Die folgende beispielhafte Aufzählung verdeutlicht die große Bedeutung von Ermessensspielräumen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung: Verfahrensspielräume bei Ermittlung der Herstellungskosten (z.B. Abgrenzung der angemessenen, notwendigen, auf den Zeitpunkt der Herstellung entfallenden Gemeinkosten, Form der Gemeinkostenschlüsselung, Art der Berücksichtigung von Beschäftigungsschwankungen), Feststellung des Prozentsatzes für Pauschalwertberichtigungen von Forderungen und für Rückstellungen für Garantieverpflichtungen, Konkretisierung des Teilwerts von Aktiva oder von Rückstellungen, Abgrenzungen zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, zwischen werterhellenden und wertbegründenden Ereignissen sowie zwischen voraussichtlich vorübergehenden und voraussichtlich dauernden Wertminderungen und die Schätzung des auf die private Nutzung entfallenden Anteils bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern.

Ermessensspielräume lassen sich definitionsgemäß niemals vollständig vermeiden. Die Gestaltungsspielräume der Steuerpflichtigen können jedoch eingeschränkt werden, wenn bei Ermessensspielräumen eine Pflicht zur Angabe der Bewertungsannahmen und eine strenge Interpretation des Stetigkeitsgebots gefordert werden. Zwar gilt derzeit über das Maßgeblichkeitsprinzip das Gebot zur Ansatz- und Bewertungsstetigkeit (§§ 246 Abs. 2, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) auch für die Steuerbilanz. Da die Finanzverwaltung den Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG im Sinne einer materiellen Maßgeblichkeit interpretiert und überwiegend davon ausgegangen wird, dass bei der Ausübung von steuerlichen Wahlrechten das Stetigkeitsgebots nicht beachtet werden muss,<sup>126</sup> ist derzeit in der Bilanzierungspraxis der Anwendungsbereich des Stetigkeitsgebots stark eingeschränkt. Im Hinblick auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit sollte für steuerliche Zwecke dem Stetigkeitsgebots eine höhere Bedeutung zukommen, als es zurzeit der Fall ist. Da im Bilanzsteuerrecht unbestimmten Rechtsbegriffen eine hohe Bedeutung zukommt, kann der bilanzpolitische Spielraum des Bilanzierenden insoweit aber niemals vollständig aufgehoben werden. Mit der Forderung nach Angabe der Bewertungsannahmen kann allerdings versucht werden, zukünftig dem Stetigkeitsgrundsatz eine höhere Bedeutung einzuräumen.

---

<sup>125</sup> Insoweit unterscheidet sich die in dieser Schrift vorgenommene Begriffsabgrenzung von Fällen, in denen die Finanzverwaltung ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln (§§ 5 AO, 102 FGO).

<sup>126</sup> Vgl. *Kreidl/Adrian*, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2010, § 274 Anm. 145; *Scherf/Willeke*, StuB 2010, 769 (771).

#### d. Auswirkungen des Vorschlags

Die Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an den „traditionellen“ handelsrechtlichen Rechnungslegungsprinzipien hat den Vorteil, dass für die Gewinnermittlung insoweit eine relativ klare und in der Praxis weitgehend anerkannte Leitlinie vorgegeben wird und dass für die Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine langjährige Verwaltungspraxis und gefestigte Rechtsprechung besteht. Bestehen eigenständige steuerliche Gewinnermittlungsregeln, können die durch die immer stärkere Ausrichtung der handelsrechtlichen Rechnungslegung an der Informationsfunktion über das Maßgeblichkeitsprinzip ausgelösten Zielkonflikte nicht mehr auftreten. Der vorgestellte Vorschlag ist zwar nicht sehr „innovativ“. Er eröffnet aber die Chance, wieder zur ursprünglichen – damals weitgehend akzeptierten – Leitidee der steuerlichen Gewinnermittlung zurückzukehren.

Dieser Vorschlag geht von zwei Nebenbedingungen aus. Zum einen ist es unverzichtbar, dass der Gesetzgeber die aus haushaltspolitischen Gründen eingeführten Verstöße gegen die „traditionellen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurücknimmt. Dies sind die GoB-widrigen Regelungen, die im geltenden Bilanzrecht zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips führen.<sup>127</sup> Zum anderen ist eine zu starke Betonung des Grundsatzes der Bewertungsvorsicht abzulehnen. Den Steuerpflichtigen darf es nicht erlaubt werden, willkürlich stille Reserven zu bilden, m.a.W. Abwertungen von Aktiva und Aufwertungen von Passiva, die sich nicht mit intersubjektiv nachprüfbar Argumenten begründen lassen, müssen unzulässig sein.

Der deutsche Gesetzgeber sollte allerdings keinen Alleingang unternehmen, vielmehr ist „ein Blick über die Grenze“ zu empfehlen. Wenn man innerhalb der EU das Ziel einer harmonisierten Gewinnermittlung nicht aufgeben will, sind die in anderen Mitgliedstaaten geltenden Vorstellungen mit zu berücksichtigen.

---

<sup>127</sup> S. hierzu insbesondere die im Abschnitt I.3. dem Fall 2b zugeordneten Geschäftsvorgänge. Grundsätzlich kein Änderungsbedarf besteht für die spezifischen Regelungen, die im Zusammenhang mit der für Einzelunternehmen sowie für Personen- und Kapitalgesellschaften geltenden Besteuerungskonzeption, der Abgrenzung zwischen dem betrieblichen Bereich und der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen sowie mit der Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen stehen (Fall 9). Für diese konzeptionellen Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung gilt bereits im geltenden Recht die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht, wenn die erforderlichen Korrekturen außerhalb der Bilanz vorgenommen werden.

---

sichtigen.<sup>128</sup> Der Kommissionsvorschlag einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) verdeutlicht, dass die hier vorgeschlagenen Leitlinien „Beibehaltung des Nebeneinanders von Realisations- und Imparitätsprinzip“ sowie „Betonung des Objektivierungsgedankens“ für die anderen Mitgliedstaaten durchaus akzeptabel sind.<sup>129</sup>

Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte mithilfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts, das weitgehend auf den „traditionellen“ Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufbaut und bei dem dem Objektivierungsgedanken eine hohe Bedeutung eingeräumt wird, nicht deshalb vorgeschlagen wird, weil dieses Konzept dem theoretischen Ideal der Ertragsteuern entspricht. Die Begründung liegt vielmehr in erster Linie darin, dass die Einkommensermittlungskonzepte, die zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung führen, aufgrund der damit verbundenen methodischen oder praktischen Probleme nicht empfohlen werden können bzw. sich politisch nicht durchsetzen lassen.<sup>130</sup> Mit dem vorgestellten Vorschlag wird versucht, einen Kompromiss zwischen den Anforderungen an den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Nebeneinander von Realisations- und Imparitätsprinzip als Leitlinien zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem eine Veränderung des Werts des Vermögens zu erfassen ist) und dem Grundsatz der Rechtssicherheit (intersubjektive Nachprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen) zu finden.

---

<sup>128</sup> So auch BR-Drs. 344/08 v. 4.7.2008, 70 und bspw. die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft, vgl. [http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user\\_upload/Dokumente/Gesetz\\_zur\\_Steuerlichen\\_Gewinnermittlung\\_Zusammenfassung.pdf](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Gesetz_zur_Steuerlichen_Gewinnermittlung_Zusammenfassung.pdf) (5.10.2010).

<sup>129</sup> Vorschlag v. 16.3.2011 COM(2011) 121/4, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf). Zu den Ergebnissen der Arbeitsgruppe zur Ausgestaltung der CCCTB s. auch [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm) (5.10.2010). Es geht in diesem Zusammenhang nicht darum, das gesamte Konzept der CCCTB umzusetzen, sondern „nur“ deren ersten Stufe: die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Zu einem umfassenden Überblick über die Gewinnermittlung in den Mitgliedstaaten der EU s. z.B. *Endres* u.a., *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, 2007.

<sup>130</sup> Zur Begründung s. den vorangehenden Abschnitt IV.3. Wer ein entscheidungsneutrales Gewinnermittlungsrecht fordert, sollte allerdings über die Einführung der Cashflow-Besteuerung, der sparbereinigten Einkommensteuer oder der zinsbereinigten Einkommensteuer ernsthaft nachdenken.

## Literaturhinweise

*Anzinger/Schleiter*, Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG – eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, DStR 2010, 395-399.

*Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, BB 2008, 152-158.

*Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, BB 2008, 209-216.

*Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. durch das BilMoG, DB 2009, 2570-2573.

BMF, Schreiben v. 12.3.2010, IV C 6 - S 2133/09/10001 2010/0482262, BStBl. I, 239.

BMF, Schreiben v. 22.6.2010, IV C 6 - S 2133/09/10001 2010/0188935, BStBl. I, 597.

*Dörfler/Adrian*, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, 385-394.

*Freidank/Velte*, Quo vadis Maßgeblichkeit? Eine Analyse aus rechtshistorischer, steuersystematischer und betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2010, 185-194.

*Grützner*, Die Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch das BilMoG, StuB 2009, 481-485.

*Hayn/Graf Waldersee/Benzel*, HGB/HGB-BilMoG/Steuerbilanz im Vergleich – Synoptische Darstellung von Handels- und Steuerbilanzrecht, Stuttgart 2009.

*Hennrichs*, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533-543.

---

*Herzig*, BilMoG, Tax Accounting und Corporate Governance-Aspekte, DB 2010, 1-8.

*Herzig/Briesemeister*, Das Ende der Einheitsbilanz, DB 2009, 1-11.

*Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG - Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926-931.

*Herzig/Briesemeister*, Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG – Unvermeidbare Abweichungen und Gestaltungsspielräume, WPg 2010, 63-77.

*Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917-924.

*Hoffmann*, Wie viele Bilanzen verträgt die Wirtschaft?, StuB 2010, 209-210.

*Ortmann-Babel/Bolik*, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, 2099-2103.

*Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, GmbHR 2010, 505-512.

*Scheffler*, Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2010, 295-301.

*Scheffler*, Handelsbilanz und Steuerbilanz im Vergleich, BBK 2010, Beilage zu Heft 9.

*Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 6. Aufl., Heidelberg 2010.

*Schenke/Risse*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2009, 1957-1959.

*Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008.

*Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005.

*Stobbe*, Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung?, DStR 2008, 2432-2435.

*Theile/Hartmann*, BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, DStR 2008, 2031-2035.

---

## IFSt-Schriften 2010 / 2011

### 2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

### 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag

- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip –

ISBN: 978-3-89737-005-0